

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00026 vom 1. Februar 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-02-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2022.00026](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00026)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00026 du 1 février 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00026 del 1 febbraio 2023

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2018 | Steuerhoheit. [Die pflichtigen Eheleute verlegten ihr Hauptsteuerdomizil im Jahr 2001 in den Kanton X und bewohnen seither ihr früheres Ferienhaus. Die Wohnsitzverlegung erfolgte im Zusammenhang mit der bevorstehenden Pensionierung des Ehemanns. Die sich im Eigentum der Pflichtigen befindliche 9-Zimmerwohnung im Kanton Zürich wurde weiterhin genutzt. Das kantonale Steueramt nahm in der Steuerperiode 2018 die Steuerhoheit des Kantons Zürich wieder in Anspruch, da die Pflichtigen ihren Lebensmittelpunkt nie in den Kanton X verlegt hätten. Das Steuerrekursgericht hiess den Rekurs der Pflichtigen dagegen gut. Hiergegen führt das kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht.] Definition des steuerrechtlichen Wohnsitzes (E. 2.1), insbesondere im Zusammenhang mit der Pensionierung (E. 2.2). Anerkennt der frühere Wohnsitzkanton für ein paar Jahre, dass sich das Hauptsteuerdomizil in einem anderen Kanton befindet, kann er zwar auf eine neue Steuerperiode hin die Besteuerungshoheit wieder in Anspruch nehmen, hat er aber eine massgeblich veränderte Faktenlage zu seinen Gunsten nachzuweisen. Gelingt ihm dies nicht, bleibt es bei der bisherigen Domizilzuordnung. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die steuerpflichtige Person ihrer Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist (E. 2.3). Das kantonale Steueramt rügt insbesondere, die Pflichtigen hätten ihre Mitwirkungspflicht verletzt, indem sie falsche Kalendereinträge erstellt, den geforderten Einzelnachweis der Telefongespräche und den Nachweis der postalischen Zustelladresse nicht erbracht, ihr Einkaufsverhalten nur einseitig nachgewiesen und in Bezug auf die Liegenschaft im Kanton Zürich nur fünf Fotos eingereicht hätten (E. 3.2). Nach Prüfung der einzelnen, geltend gemachten Rügen in Bezug auf die Verletzung der Mitwirkungspflicht ist nicht ersichtlich, dass die Pflichtigen ihrer Mitwirkungspflicht im Steuerhoheitsverfahren nicht nachgekommen wären (E. 3.3). Dem kantonalen Steueramt gelingt es nicht, den Nachweis einer veränderten Faktenlage zu erbringen. Es bezieht sich im Wesentlichen auf die illustre Vergangenheit der Familie des pflichtigen Ehemanns sowie dessen politische und berufliche Karriere im Kanton Zürich. Dass der Pflichtige seine politische Tätigkeit bereits in den 80er-Jahren aufgegeben hatte und in der zu beurteilenden Steuerperiode 2018 das Pensionsalter mit damals 81 Jahren weit überschritten und seine aktive berufliche Tätigkeit längst aufgegeben hatte, berücksichtigt das kantonale Steueramt nicht. Die zahlreichen gesellschaftlichen Kontakte der Pflichtigen im Kanton X blendet das kantonale Steueramt gänzlich aus. Für den tatsächlichen Aufenthalt und Lebensmittelpunkt sprechen schliesslich auch die zahlreichen dokumentierten Arzt- und Physiotherapiebesuche des Pflichtigen (E. 4.2). Abweisung der Beschwerde des kantonalen Steueramts.

## Erwägungen

### E. 3.1

Das Steuerrekursgericht erwog im angefochtenen Entscheid, dass die Pflichtigen im vorliegenden Fall bereits seit 18 Jahren in P (Kt. ZH) abgemeldet gewesen seien, weshalb die Domizilvermutung zugunsten des Kantons Zürich nicht (mehr) gelte. Da die Pflichtigen an der Sachverhaltsdarstellung mitgewirkt hätten, liege es am kantonalen Steueramt, darzulegen, inwiefern sich der massgebliche Lebenssachverhalt in dieser Zeitspanne zu seinen Gunsten verändert habe. Unbestritten sei, dass die Pflichtigen bis kurz vor der Pensionierung des Ehemanns ihren Lebensmittelpunkt in P gehabt hätten. Es erscheine daher nicht ungewöhnlich, dass sich der Pflichtige dort über Jahre hinweg politisch engagiert und sich nebst seiner Tätigkeit als ... für das öffentliche Wohl eingesetzt habe und zusammen mit seiner Ehefrau ein kulturell aktives Leben geführt habe. Ebenso sei nachvollziehbar, dass das Paar aufgrund seiner Pensionierung in eine andere Lebensphase eingetreten sei. So würden diese seit bald 20 Jahren in Z (Kt. X) leben und seien dort integriert. Dort verfügten sie über eine grosszügige Liegenschaft mit Umschwung und würden sich nebst der Pflege von Haus und Garten dem Skifahren, Wandern und der Naturfotografie widmen; ferner seien sie in der Gegend sozial aktiv. Es erscheine plausibel, dass die aktuellen Beziehungen in Z (Kt. X) gegenüber P überwiegen würden, pflege der Pflichtige doch nur noch vereinzelte Beziehungen aus früheren Zeiten, indem er etwa als Mitglied des Vereins K die Veranstaltung L besuche und zwei- bis dreimal jährlich an Anlässen eines weiteren Vereins teilnehme. Sukzessive habe sich über die Jahre auch sein berufliches Engagement reduziert. Bis 2007 sei er noch Partner bei der S AG gewesen, danach .... Seine als ... generierten Einnahmen hätten fortlaufend abgenommen, namentlich von rund Fr. ... im Jahr 2004 auf rund Fr. ... in den Jahren 2019/2020. Im Jahr 2018 sei sogar ein Kontosaldo zugunsten der S AG resultiert. Selbst wenn der Pflichtige in seinem hohen Alter noch aktiv als ... für die S AG sein sollte, dürfte sich dieses Engagement auf einen geringen Umfang beschränken und auch keine Anwesenheit vor Ort bedingen. Nach eigenen Angaben habe der Pflichtige zudem seine Parteitätigkeit für die ... und sein Mandat als ... bereits in den 80er-Jahren niedergelegt; die Vorsteherschaft im Klub K sei 2002 beendet worden, die Präsidien des Vereins ... in P und der Stiftung ... habe er 2013 niedergelegt. Nicht aussergewöhnlich scheine, dass die Pflichtigen den Wunsch gehegt hätten, sich an einen Ort zurückzuziehen, an dem sich beide wohl fühlten. Das Familienhaus "Haus D" in Z (Kt. X) sei 1986 vom Onkel und der Tante des Pflichtigen erworben worden: Dieses biete den notwendigen Platz und die Möglichkeit, die Kinder und Enkelkinder der Pflichtigen zu beherbergen. Dort würden auch Familienfeste gefeiert. In Z (Kt. X) habe die Pflichtige zudem ein Buch über ... geschrieben, welches zum Bestseller geworden sei. Auch vom Verleger und der Lektorin sei sie in Z (Kt. X) besucht worden. Die diversen Interviews zum Buch habe sie an verschiedenen Orten im In- und Ausland gegeben. Daraus, erwog das Steuerrekursgericht, könne in der Tat kein Familienwohnsitz in P hergeleitet werden. Ferner seien die Nachkommen der Pflichtigen über 45-jährig, sodass ihr Wohnsitz in P kein ausschlaggebender Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Lebensmittelpunkts der Pflichtigen bilde, zumal unbestritten sei, dass die Kinder Freizeit und Ferien in Z (Kt. X) verbringen würden. Zur Mitwirkungspflicht führte das Steuerrekursgericht aus, dass die Pflichtigen dieser nachgekommen seien und ihre Lebensumstände detailliert beschrieben und dokumentiert hätten. Die Agenda 2018 sei anhand von Skieintritten, Kreditkartenabrechnungen, Bargeldbezügen, Migros- und Coopzahlungen sowie anhand der Datierung persönlicher Fotos zuhanden des kantonalen Steueramts rekonstruiert worden. Dass die Verwaltung der Liegenschaften in P

mehrheitlich vor Ort stattgefunden habe, sei nicht aussergewöhnlich, sondern sinnvoll. Weiter sei der Strom- und Wasserverbrauch in Z (Kt. X) um einiges höher als in P. Der vom kantonalen Steueramt festgestellte Verbrauch in P stamme von insgesamt vier Wohnungen, wobei drei davon ganzjährig von Familien bewohnt würden. Im Zusammenhang mit der Beweislastverteilung hielt das Steuerrekursgericht fest, es hätte am kantonalen Steueramt gelegen, darzulegen, inwiefern sich nach dem akzeptierten Wegzug der Pflichtigen vor rund 18 Jahren die Faktenlage derart massgeblich verändert habe, dass sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen erneut in P befinde. Anhand der Akten sei eine derartige Veränderung der Sachlage zugunsten des Kantons P nicht ersichtlich. So hätten sich die Pflichtigen seit 2001 sowohl im Kanton X als auch im Kanton Zürich sowie an anderen Orten der Schweiz und im Ausland aufgehalten. Die Wohnung an der G-Strasse 02/03 in P sei weder bei der Abmeldung in den Kanton X noch danach je fremdvermietet worden. Die Wohnung in P habe 9 Zimmer auf 270 m<sup>2</sup>, das Haus in Z (Kt. X) verfüge über ein Wohnzimmer, ein Esszimmer, zwei Küchen, acht Doppelschlafzimmer und sechs Badezimmer. Damit würden sich die Wohnverhältnisse an beiden Orten als gleichwertig erweisen bzw. seien diese vergleichbar. Überdies werde an beiden Orten eine Hausangestellte beschäftigt: Diejenige in P sei seit 1997 im selben Pensum angestellt zur Raumpflege, jedoch auch für Hauswart- und Gartenarbeiten für das Mehrfamilienhaus sowie als Haushaltshilfe für den Sohn V. Verändert habe sich, dass mit der Pensionierung der Arbeitsort des Pflichtigen in P weggefallen sei. Insgesamt sei von einer Verschiebung der Lebensinteressen der sich im Rentenalter befindlichen Pflichtigen nach Z (Kt. X) auszugehen. Unbestrittenermassen würden sie denn dort auch am öffentlichen Leben teilnehmen, etwa an Gemeindeversammlungen und Gottesdiensten, und auch einen lokalen Bekanntenkreis pflegen. Weiter sei der Pflichtige regelmässig in W (Kt. X) in die Physiotherapie gegangen und habe sich im Kanton X einer Staroperation unterzogen; in Z (Kt. X) habe er seinen Hausarzt. Die Pflichtigen seien sodann Mitglieder in diversen Organisationen, sowohl im Kanton X als auch in P und an anderen Orten.

### **E. 3.2**

Das kantonale Steueramt ist der Ansicht, der steuerrechtliche Wohnsitz der Pflichtigen habe sich in der Steuerperiode 2018 weiterhin in P befunden. Es rügt insbesondere, dass die Pflichtigen ihre Mitwirkungspflicht verletzt hätten, indem sie falsche Kalendereinträge erstellt, den geforderten Einzelnachweis der Telefongespräche und den Nachweis der postalischen Zustelladresse nicht erbracht, ihr Einkaufsverhalten nur einseitig nachgewiesen und im Gegensatz zur Liegenschaft in Z (Kt. X) in Bezug auf die Liegenschaft in P lediglich fünf Fotos eingereicht hätten. Aktuelle und konkrete Informationen zur Möblierung beider selbst bewohnter Liegenschaften würden fehlen. Auf diese Rügen ist vorab einzugehen.

#### **E. 3.2.1**

Hinsichtlich der Kalendereinträge rügt das kantonale Steueramt, dass ein Abgleich mit den Kreditkartenabrechnungen und der Aufstellung zu den Barbezügen zeige, dass der von den Pflichtigen eingereichte Kalender an verschiedenen Tagen falsch bzw. zugunsten von Z (Kt. X) ausgefüllt worden sei. Dies sei namentlich an den Daten vom 9. Januar, 25. Januar, 19. Februar, 28. Februar, 20. August und 13. September 2018 der Fall. Indem das kantonale Steueramt diverse Kalendereinträge als falsch moniert, zielt es darauf ab, dem von den Pflichtigen erstellten Aufenthaltskalender den Beweiswert abzuspreehen. Selbst wenn die Annahme des kantonalen Steueramts zuträfe und sechs falsche Kalendereinträge

zugunsten von Z (Kt. X) statt P vorgenommen worden wären, so würden diese die übrigen 359 Kalendereinträge nicht als unrichtig erscheinen lassen. Gleichwohl ist kurz darauf einzugehen: Am 9. Januar 2018 ist im Kalender Z (Kt. X) eingetragen, mit dem Vermerk, dass der Ehemann an diesem Tag und dem nachfolgenden Tag alleine in P weilte. Der Kalender wurde daher wahrheitsgemäss ausgefüllt. Am 25. Januar 2018 weilten die Pflichtigen offenkundig in P, da die Ehefrau dort ihren Stammcoiffeur ... besuchte (Kreditkartenabrechnung der Pflichtigen vom 25. Februar 2018). Hier hätte richtigerweise P angekreuzt werden müssen. Am 19. Februar 2018 ist ein Bargeldbezug des Pflichtigen in P dokumentiert; die Ehefrau hielt sich aber in Z (Kt. X) auf (siehe die die Pflichtige betreffende Buchung "..., Z (Kt. X)" per 19. Februar 2018 [act. 6/3/28] sowie Bargeldbezug am Bancomat W (Kt. X) [act. 10/58]). Das Kreuz für Z (Kt. X) ist vertretbar. Am 28. Februar 2018 kauften die Pflichtigen in W (Kt. X) ein und tankten bei der BP in ... (Kt. X), um nach P zu gelangen. Da die Kalendereinträge pro Tag und nicht pro Halbtage oder Stunden erfolgten, ist die Zuweisung zu Z (Kt. X) vertretbar. Am 20. August 2018 kaufte die Pflichtige in W (Kt. X) im Coop ein; der Pflichtige tätigte am nächsten Tag einen Bargeldbezug in P und nicht bereits am 20. August 2018 [entgegen der Auflistung in Beilage 12 zum Schreiben vom 27. Februar 2020]. Auch hier kann Z (Kt. X) als Aufenthaltsort angegeben werden. Am 13. September 2018 kaufte die Pflichtige im Migros in P ein. Hier hätten die Pflichtigen P als Aufenthaltsort angeben müssen. Eine weitere Abweichung ergibt sich für den 17. Juli 2018, an welchem die Pflichtige erneut ihren Stammcoiffeur in P aufsuchte. Insgesamt vermögen die drei unrichtigen Kreuze im Aufenthaltskalender zugunsten von Z (Kt. X) dessen Beweiswert nicht zu erschüttern. Auch unter Miteinbezug der drei Korrekturen hielten sich die Pflichtigen insgesamt an 124 Tagen in P auf; 48 Tage waren sie auf Reisen. Dem stehen 193 Aufenthaltstage in Z (Kt. X) gegenüber, wo die Pflichtigen demzufolge mehrheitlich die Zeit verbringen.

### **E. 3.2.2**

Das kantonale Steueramt erblickt darin, dass die Pflichtigen die mit Auflage vom 10. März 2020 die geforderten Einzelnachweise der Telefongespräche nicht eingereicht haben, eine Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht. Gemäss Art. 26 Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 18. März 2016 betreffend die Überwachung des Post- und Fernmeldeverkehrs (BÜPF) sind die Anbieterinnen von Fernmeldediensten verpflichtet, die Randdaten des Fernmeldeverkehrs während 6 Monaten aufzubewahren. Laut E-Mail eines Sales Consultant des Telekomanbieters ... vom 11. Mai 2022 sind die Verbindungsnachweise jeweils nur für die letzten fünf Monate einsehbar. Im Zeitpunkt der Auflage im Jahr 2020 hätten die Pflichtigen somit den Nachweis für die geführten Telefongespräche im Jahr 2018 gar nicht erbringen können. Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht liegt nicht vor.

### **E. 3.2.3**

Das kantonale Steueramt beanstandet, dass die Pflichtigen ihr Einkaufsverhalten nur einseitig nachgewiesen hätten, indem sie lediglich eine Übersicht über ihre Einkäufe im Coop nachgewiesen hätten, nicht aber eine solche der Migros. Gemäss Coop-Einkaufsübersicht seien die meisten Einkäufe im Coop in W (Kt. X) getätigt worden. In P befinde sich dagegen ein Migros-Supermarkt in nur achtminütiger Gehdistanz zur Wohnung, während der Weg zum Coop doppelt so lange dauere und an der Migros vorbeiführe. Der Sachverhalt sei damit einseitig zu ihren Gunsten dargestellt worden. Aus der eingereichten Coop-Supercard-Abrechnung der Ehefrau für das Jahr 2018 ergeben sich 61 Einkäufe an verschiedenen Tagen in W (Kt. X) sowie 12 Einkäufe in der Region P

(act. 6/3/29). Im Gebiet ... im Kanton X gab es bis 2021 keine einzige Migrosfiliale (was gerichtsnotorisch ist): In Bezug auf den täglichen Gebrauch in Z (Kt. X) wird daher das Einkaufsverhalten der Pflichtigen anhand der Coop-Supercard-Abrechnung vollständig abgebildet. Aus den Kreditkartenabrechnungen der Pflichtigen ergeben sich sodann 17 Einkäufe in der Migros im Raum P. Insgesamt tätigte die Pflichtige gemäss den vorliegenden Abrechnungen 29 Einkäufe in der Region P in der Migros oder im Coop. Demzufolge sind 90 Einkäufe für den täglichen Gebrauch dokumentiert, was einem Einkauf alle vier Tage entspricht. Berücksichtigt man, dass die Pflichtigen im Jahr 2018 noch 48 Tage landesabwesend waren bzw. auf Reisen, entspricht dies einem Einkauf alle 3,5 Tage während des Aufenthalts in der Schweiz. Dass die Pflichtige nebst den zahlreichen dokumentierten Einkäufen, weitere, gegenüber dem kantonalen Steueramt nicht dokumentierte Einkäufe in der Migros in der Region P für den täglichen Gebrauch tätigte, ist daher unwahrscheinlich. Vielmehr zeigt sich auch anhand der Einkäufe bei den Grossverteilern, dass die Pflichtigen den Grossteil ihres Alltags in der Region W (Kt. X) verbringen.

#### **E. 3.2.4**

Weiter bemängelt das kantonale Steueramt, die Pflichtigen hätten mit Blick auf die Wohnsituation den Auflagepunkt, die Möblierung der beiden Liegenschaften nachzuweisen, nicht erfüllt. Wohl hätten sie zu ihrer Liegenschaft in Z (Kt. X) eine umfangreiche Broschüre, diverse Fotos und eine aus dem Jahr 1987 stammende Zusammenstellung der Möblierung eingereicht. Zur ebenfalls sehr grosszügigen 9-Zimmerwohnung (240 m<sup>2</sup>) in P hätten sie dagegen lediglich fünf Fotos von innen eingereicht. Aktuelle und konkrete Informationen zur Möblierung beider selbst bewohnten Liegenschaften würden fehlen. Mit Auflage vom 10. März 2020 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen im Einschätzungsverfahren auf, weitere Unterlagen einzureichen, so u. a. den "Nachweis der Möblierung beider Liegenschaften". Die Pflichtigen reichten daraufhin mit Auflageantwort vom 13. Mai 2020 einige Bilder des Wohnzimmers, des Badezimmers und eines Schlafzimmers der Wohnung in P ein und bemerkten, es würden "derzeit keine repräsentativen Fotos oder ähnliches" vorliegen. Für die Wohnung in P wurde – im Gegensatz zu der aus 1987 stammenden Möbelliste des Hauses in Z (Kt. X) – keine Möbelliste eingereicht. Im Rekursverfahren reichten die Pflichtigen einige Fotos der Wohnung in P nach, namentlich Fotos der Küche und des Esszimmers. Im Beschwerdeverfahren wurden einige Möbelstücke zusätzlich erwähnt sowie die Wohnung näher umschrieben und zum ergänzenden Detailbescrieb die Befragung der Steuerpflichtigen durch das Verwaltungsgericht angeboten. Zutreffend ist, dass für die Wohnung in P nie eine Möbelliste eingereicht wurde, für das Haus in Z (Kt. X) lediglich eine aus dem Jahr 1987. Allerdings ergibt sich aus den in den Akten liegenden Fotos, dass die Wohnung in P voll zu Wohnzwecken ausgestattet ist und laufend unterhalten wurde. Diverse Gemälde zieren die Wände der Wohnstube und der abgebildeten Zimmer. Auch das Haus in Z (Kt. X) ist – wie sich aus den Fotos ergibt – komplett ausgestattet. Das Steuerrekursgericht durfte daher willkürfrei zum Schluss gelangen, dass an beiden Orten vergleichbare Wohnverhältnisse vorliegen. Ergab sich aber durch die eingereichten Fotos unzweifelhaft, dass gleichwertige Wohnsituationen vorlagen, wobei in beiden Wohnungen gemäss Fotos individuell affektive Gegenstände anzutreffen sind, kann der Argumentation des kantonalen Steueramts, die Pflichtigen hätten ihre Mitwirkungspflicht nicht erfüllt, nicht gefolgt werden. Wohl haben es diese unterlassen, die vom kantonalen Steueramt mittels Auflage geforderte Möblierungsliste einzureichen und haben anstelle der von ihnen

geforderten Handlung ein "aliud" vorgenommen, was grundsätzlich eine Nichterfüllung einer Verfahrenspflicht gleichkommt (vgl. Zweifel/Hunziker, Art. 46 StHG N. 31). Die eingereichten Fotos waren indessen geeignet, den rechtserheblichen Sachverhalt im Hinblick auf die Einrichtung der Wohnung zu klären. Ob dagegen das Einfordern einer Möblierungsliste im vorliegenden Fall überhaupt geeignet war, den Sachverhalt zu klären, ist fraglich. Denn die von den Steuerpflichtigen geforderte Handlung muss zur Sachverhaltsermittlung unumgänglich sein und nicht durch ein anderes, weniger weitgehendes, "schonenderes" Untersuchungsmittel zu ersetzen sein (vgl. oben E. 2.4 sowie VGr, 20. Juli 2022, SB.2022.00024, E. 2.2 [zur Publikation vorgesehen] mit Hinweis auf Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], ASA 77 [2008/2009], 664 f. mit Hinweisen ). Aufgrund der äusserst grosszügigen Wohnverhältnisse – beide Liegenschaften verfügen über zahlreiche Zimmer, d. h. 9-Zimmer in P und in Z (Kt. X) sind es ein Wohn- und ein Esszimmer, zwei Küchen, acht Doppelschlafzimmer und sechs Badezimmer – macht eine aufwändige Möblierungsliste bzw. eine Inventarisierung wenig Sinn. Ebenso kann auf die offerierte Befragung der Pflichtigen zur Detaileinrichtung der Wohnung in P in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden, da sich aus den in den Akten liegenden Fotografien bereits ein genügendes Bild der Einrichtung der Wohnung bzw. des Hauses ergibt.

### **E. 3.2.5**

Schliesslich rügt das kantonale Steueramt, die Pflichtigen hätten zu dem mit Auflage vom 10. März 2020 verlangten Nachweis der postalischen Zustelladresse inkl. allfälliger Postnachsendaufträge nicht Stellung genommen. In der Einsprache hätten die Pflichtigen behauptet, dass die nach P verschickte Post von der Haushälterin nach Z (Kt. X) weitergeleitet werde. Dass ein Grossteil der Akten an die Büroadresse oder an die Wohnadresse in P verschickt werde, stelle ein starkes Indiz für den Lebensmittelpunkt in P dar. Das Weiterleiten der Post von P nach Z (Kt. X) erscheine gesucht, könne man sie doch direkt nach Z (Kt. X) schicken. Die Pflichtigen führten bereits in der Auflageantwort vom 13. Mai 2020 (S. 5) aus, der Ehemann benutze die Aufenthalte in P vor allem um administrative Angelegenheiten auszuführen, insbesondere Erledigung von Rechnungsverkehr, Steuererklärungen, Krankenkassenkorrespondenz, Versicherungen etc. Soweit Post an der Adresse G 02 eintreffe, werde sie von der Hauswartin nach Z (Kt. X) gesandt. Wichtige Korrespondenz werde per E-Mail erledigt. In der Einsprache vom 6. Juli 2020 (S. 7) finden sich analoge Ausführungen. Dass die Pflichtigen zur postalischen Zustelladresse in der Auflageantwort keine Stellung genommen hätten, trifft demzufolge nicht zu. Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht ist auch hier nicht auszumachen.

### **E. 3.3**

Insgesamt ist nicht ersichtlich, dass die Pflichtigen ihrer Mitwirkungspflicht im Steuerhoheitsverfahren nicht nachgekommen wären. Vielmehr haben sie im Rahmen des Zumutbaren an der Feststellung des Sachverhalts mitgewirkt. Aufgrund der jahrelangen Anerkennung des Kantons X als Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen oblag es dem kantonalen Steueramt, eine massgeblich veränderte Faktenlage zu seinen Gunsten nachzuweisen (siehe E. 2.3 zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung).

### **E. 4.1**

Das kantonale Steueramt bringt vor, dass die Verwurzelung der Pflichtigen in P nach wie vor sehr stark sei, weshalb sie ihren Lebensmittelpunkt nie verlegt hätten. Ihre Zelte in P hätten sie zu keinem Zeitpunkt abgebrochen. In Z (Kt. X) würden sie zwar viel Zeit verbringen, doch verfügten sie dort lediglich über ein Zweitdomizil und nicht über ihr Hauptsteuerdomizil. Seine Auffassung begründet das kantonale Steueramt anhand folgenden Anknüpfungsmerkmalen: - Die Familie des Pflichtigen sei eine der ältesten Familien von P. Der Pflichtige sei lange Jahre in den verschiedensten Positionen in der Politik aktiv gewesen: .... Noch heute sei er Mitglied bei der Gesellschaft ... und des K-Klubs , wo er 30 Jahre als ... amtierte. Mehrere Jahre habe er auch den Stiftungsrat der Stiftung N, der Trägerin des Spitals ... in P, präsidiert. Die gesellschaftliche Verwurzelung in P sei unverkennbar. - Von 1971 bis 2007 sei der Pflichtige Partner bei der S AG gewesen. Es liege auf der Hand, dass er bei diesem sehr zeitintensiven Beruf den Lebensmittelpunkt am Ort der Erwerbstätigkeit in P gehabt habe. Die Argumentation der Pflichtigen, wonach sie ihren Wohnsitz im Hinblick auf die Pensionierung nach Z (Kt. X) verlegt hätten, überzeuge nicht. Bei der Wohnsitzverlegung sei der Pflichtige zwar bereits 63 Jahre alt gewesen, aber beruflich als Partner einer ... noch voll eingespannt. Hinzu komme, dass bei ihrer Verwurzelung in P die Lebenserfahrung eher dagegen spreche, dass sich die Pflichtigen für die Zeit der Pension von P abwenden. - Seit 2007 und auch heute noch erscheine der Pflichtige als ... auf der Webseite der S AG. Aufgrund seines Alters sei unbestritten von einer abnehmenden Präsenz im Büro auszugehen. Da er aber immer noch auf der Homepage erscheine, ein Einkommen aus unselbständigem Erwerb deklariere, verschiedene Rechnungen an seine Büroadresse verschickt würden (u. a. Wasserrechnungen für die Liegenschaften in Z (Kt. X), Rechnungen der Kreditkarte, Rechnungen der ...) und er beim Bankautomat beim Bürogebäude mehrfach Geld abgehoben habe, sei offensichtlich, dass er auch in der strittigen Steuerperiode 2018 noch regelmässig im Büro anzutreffen gewesen sei. In seiner Eingabe vom 14. November 2019 habe der Pflichtige selbst ausgeführt, dass die Liegenschaftskonten bei der Bank ... auf seinen Namen lauteten und die diesbezügliche Post an seine Büroadresse im Bürogebäude in P verschickt werde. - Der Pflichtige amte auch heute noch als Verwaltungsratspräsident der T AG, welche ihren Sitz an seiner Wohnadresse in P habe. Die Pflichtige sei ebenfalls Mitglied im Verwaltungsrat. Zudem sei der Pflichtige Mitglied im Verwaltungsrat der ... AG mit Sitz in .... Bei beiden Gesellschaften sei der Pflichtige im Handelsregister noch mit Wohnsitz in P eingetragen ("von P, in P"). Gleiches gelte für die Pflichtige bei der T AG. - Gemäss dem von den Pflichtigen eingereichten Kalender würden administrative Arbeiten wie das Ausfüllen der Steuererklärung, der gesamte Rechnungsverkehr sowie die Hausverwaltung der Zürcher Liegenschaften in P vorgenommen. So sei der Grossteil der Rechnungen in der strittigen Steuerperiode 2018 entweder an die Büroadresse des Pflichtigen bei der S AG oder an seine Wohnadresse in P verschickt worden. Gegen die Argumentation, dass es sich bei der 9-Zimmerwohnung in P nur um eine Ferienwohnung handle und sich die Pflichtigen immer weniger dort aufhalten würden, spreche auch der Umstand, dass der Lohn der Hausangestellten, welche in derselben Liegenschaft wohne, von 2003 bis 2018 um 40 % gestiegen sei. Die Behauptung der Pflichtigen, die Zunahme sei darauf zurückzuführen, dass die Haushälterin auch für den ebenfalls in der gleichen Liegenschaft wohnenden Sohn V arbeite, habe das Steuerrekursgericht einfach so übernommen, obwohl dies von den Pflichtigen nicht belegt worden sei. Die Vermutung, dass die Haushälterin aufgrund des zunehmenden Alters der Pflichtigen über die Jahre immer mehr Aufgaben an ihrem Wohnsitz übernehmen müssen, liege indes nahe. - Enge Beziehungen zu P beständen

auch aus familiären Gründen. So lebten zwei der vier gemeinsamen Kinder sowie vier Enkel in nächster Nähe der Pflichtigen. Sohn V wohne mit seiner Frau und den zwei Töchtern in der gleichen Liegenschaft in P wie die Pflichtigen. Sohn M wohne mit seiner Frau und den beiden Töchtern in der Liegenschaft der Pflichtigen in ... (Kt. ZH). Die anderen zwei Kinder wohnten im Ausland. Es werde nicht bestritten, dass die Kinder und Enkel des Öfteren in Z (Kt. X) in den Ferien seien. Dass die Beziehung zu den Kindern und Enkeln in Z (Kt. X) viel intensiver gelebt werde, da die Söhne und Enkel in P in ihrem Alltagsleben eingebunden seien, überzeuge jedoch nicht. Viel eher dürfte es für die berufstätigen Eltern und die schulpflichtigen Kinder ausserhalb der Ferien schwierig sein, für mehrere Tage nach Z (Kt. X) zu reisen. - Insgesamt seien die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen zu P auch heute noch so stark, dass sich der Lebensmittelpunkt der Pflichtigen stets und so auch in der Steuerperiode 2018 in P befunden habe.

#### **E. 4.2**

Das kantonale Steueramt bezieht sich im Wesentlichen auf die illustre Vergangenheit der Familie des pflichtigen Ehemanns sowie dessen politische und berufliche Karriere in P. Dass der Pflichtige seine politische Tätigkeit bereits in den 80er-Jahren aufgegeben hatte und in der zu beurteilenden Steuerperiode 2018 das Pensionsalter mit damals 81 Jahren weit überschritten und seine aktive berufliche Tätigkeit längst aufgegeben hatte, berücksichtigt das kantonale Steueramt nicht. Spätestens mit seiner Pensionierung bzw. mit Beendigung seiner Partnerschaft bei der S AG im Jahr 2007 trat der Pflichtige in eine andere Lebensphase ein. Dass die Pflichtigen bereits einige Jahre vor Ende der aktiven Berufslaufbahn des Pflichtigen entschieden hatten, ihren Wohnsitz nach Z (Kt. X) zu verlegen, erscheint daher nicht ungewöhnlich. Zwar trifft es zu, dass die Pflichtigen P auch nach dem gemeldeten Wegzug weiterhin familiär verbunden blieben: Der Sohn V lebt mit seiner eigenen Familie in der Liegenschaft an der G-Strasse 03; der Sohn M lebt mit seiner Familie in ... (Kt. ZH). Beibehalten wurden auch gesellschaftliche Kontakte in P, so etwa die Mitgliedschaft des Pflichtigen beim K-Klub. Die zahlreichen gesellschaftlichen Kontakte der Pflichtigen in der Region Z (Kt. X) (Mitgliedschaft der Pflichtigen in verschiedenen Klubs, namentlich ...) blendet das kantonale Steueramt jedoch gänzlich aus. Der katholische Pfarrer von W (Kt. X) bestätigt zudem mit Schreiben vom 2. April 2020, dass die Pflichtige seit vielen Jahren regelmässig die Sonntagsgottesdienste besuche und mit der Pfarrei verbunden sei. Der Pflichtige nimmt ferner seit Jahren am politischen Leben der Gemeinde Z (Kt. X) teil, wie der Gemeindepräsident von Z (Kt. X) mit Schreiben vom 26. März 2020 bestätigt. Ebenso seien die Eheleute über das ganze Jahr im Dorf anzutreffen und seien sehr gut in der Gemeinde integriert. Für den tatsächlichen Aufenthalt und Lebensmittelpunkt in Z (Kt. X) sprechen auch die zahlreichen dokumentierten Arzt- und Physiotherapiebesuche des Pflichtigen in der Region W (Kt. X): So hatte der Pflichtige über das ganze Jahr 2018 verteilt 24 Physiotherapiesitzungen im medizinischen Zentrum ..., W (Kt. X) und sind für das zweite Halbjahr 2018 ausschliesslich Arztbesuche in Z (Kt. X) belegt (siehe Abrechnungen der Krankenkasse, Rechnung Kostenbeteiligungen 2018 vom 13. August 2018 und 17. Dezember 2018). Gemäss Auflistung der Klinik ... vom 26. August 2020 behandelte der Pflichtige von 2012 bis 2020 regelmässig seine Augen in der genannten Klinik, wo er sich schliesslich im Jahr 2016 einer Staroperation unterzog. Die auf den Pflichtigen eingelösten zwei Automobile mit Kennzeichen des Kantons X waren 2018 drei Mal bzw. vier Mal zum Reifenwechsel bzw. zum Service bei der Garage ... in W (Kt. X). Den nachgewiesenen Aufenthalten der Pflichtigen in Z (Kt. X) (193 Tage)

stehen zahlreiche Aufenthaltstage in P (124 Tage), wo der Pflichtige auch heute noch als Wochenaufenthalter gemeldet ist, gegenüber. Das Steuerrekursgericht liess die vielen Aufenthalte der Pflichtigen in P nicht ausser Acht. Auch erwog es, dass den Pflichtigen sowohl in P als auch in Z (Kt. X) etwa gleichwertige Wohnräumlichkeiten zur Verfügung stünden und an beiden Orten Hausangestellte beschäftigt würden. Insgesamt ist das Steuerrekursgericht insbesondere in Anbetracht der Pensionierung des Pflichtigen und damit des Übergangs in eine andere Lebensphase, des überwiegenden Aufenthalts der Pflichtigen in Z (Kt. X), dem Einkaufsverhalten der Pflichtigen, der aktiven Teilnahme am Dorfleben in Z (Kt. X) und der Inanspruchnahme ärztlicher Leistungen im Kanton X gesetzmässig zum Schluss gelangt, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Pflichtigen in Z (Kt. X) befand. Mangels rechtsgenügenden Nachweises einer massgeblich veränderten Faktenlage durch das kantonale Steueramt, bleibt es bei der seit 2001 bestehenden Domizilzuordnung (Z (Kt. X) im Kanton X). Demzufolge ist die Beschwerde des kantonalen Steueramts im Hauptpunkt abzuweisen.

#### **E. 4.3**

Dabei bleibt auch kein Raum für die eventualiter beantragte Rückweisung an das Steuerrekursgericht zur Vornahme weiterer Untersuchungshandlungen. Der Sachverhalt ist rechtsgenügend erstellt. Weitere Beweisabnahmen wie die von den Pflichtigen beantragte Befragung der Pflichtigen sowie der Hausangestellten in P können ebenfalls unterbleiben.

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen ( § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und hat dieser der Beschwerdegegnerschaft eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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