

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00123 vom 7. Februar 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-02-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2023.00123](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00123)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00123 du 7 février 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00123 del 7 febbraio 2024

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2019 | [Steuerhoheit: Der steuerrechtliche Wohnsitz der Beschwerdeführenden in der Steuerperiode 2019 liegt weiterhin an ihrem bisherigen Wohndomizil im Kanton Zürich und nicht in ihrem ausserkantonalen Feriendomizil. Dasselbe gilt für den Geschäftsort der Einzelunternehmung des Beschwerdeführers.] Zusammenfassend kann Folgendes festgestellt werden: Die Beschwerdeführenden halten sich seit Jahren regelmässig in ihrem Feriendomizil in F auf und weisen eine entsprechend Verbundenheit zu diesem Ort auf, wo sie zwei Liegenschaften besitzen. Insgesamt überwiegen jedoch die Indizien, welche gegen eine dauerhafte Verlegung ihres Lebensmittelpunkts in den Kanton O im Jahr 2019 sprechen. Folglich ist für die Steuerperiode 2019 der bisherige steuerrechtliche Wohnsitz der Beschwerdeführenden in E im Kanton Zürich zu bestätigen (E. 3.13). Im vorliegenden Fall fällt die geschäftliche Tätigkeit des Beschwerdeführers mit seinem steuerrechtlichen Wohnsitz zusammen, da er abgesehen von Kundenbesuchen zu Hause arbeitet. Wie vorgängig festgestellt, lag dieser für das Steuerjahr 2019 in E, Kanton Zürich (vgl. E. 3.13) Die (bloss) formelle Sitzverlegung seines Einzelunternehmens in den Kanton O im Februar 2019 ändert hieran nichts (E. 4.4). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2023.00123 Urteil der 2. Kammer vom 7. Februar 2024 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch C AG, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2019, hat sich ergeben: I. Die seit 1982 in ihrer Liegenschaft am D-Weg 01 in E (ZH) wohnhaften Ehegatten A und B machen geltend, ihren Wohnsitz per 1. Januar 2019 nach F im Kanton Graubünden in ihr Ferienhaus "G" verlegt zu haben. Für die Besteuerung in der Steuerperiode 2019 sei der neu begründete Wohnsitz massgebend. In F besitzen die Ehegatten A/B seit dem Jahr 2018 ein zweites Feriendomizil ("H"), welches sie an Dritte vermieten. Während A beruflich als ... mit der "Firma I" selbständig erwerbstätig ist, verrichtet seine Ehefrau administrative Tätigkeiten für das Unternehmen. Die Firma I verlegte ihren Sitz per 14. Februar 2019 von E (ZH) nach F (GR), an die Meldeadresse der Ehegatten. Nach Einholung diverser Unterlagen und Auskünfte teilte das kantonale Steueramt den Ehegatten A/B mit Einschätzungsentscheid vom 5. September 2022 mit, am bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Zürich festzuhalten und schätzte sie für die Staats- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum

Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 12. Mai 2023 nach Einholung weiterer Belege ab. II. Den dagegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 31. Oktober 2023 ab. III. Mit Beschwerde vom 7. Dezember 2023 liess das Ehepaar A/B dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sowie der Einschätzungsentscheid vom 5. September 2022 seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass sowohl ihr steuerrechtlicher Wohnsitz wie auch der Geschäftsort ihrer selbständigen Tätigkeit (Firma I) in F (GR) lägen. Es sei eine entsprechende Steuerauscheidung gemäss Veranlagungsverfügung 2019 des Kantons Graubünden vorzunehmen. Weiter sei ihnen eine Parteientschädigung zuzusprechen. Eventualiter sei die vorinstanzliche Gerichtsgebühr auf höchstens Fr. 4'400.- zu reduzieren. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt in der Beschwerdeantwort vom 20. Dezember 2023 die Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Gemeinde E liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 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 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). In Beschwerdeverfahren, welche die Steuerhoheit des Kantons Zürich betreffen, beurteilt das Verwaltungsgericht Rechts- und Tatfragen frei und berücksichtigt auch neue Tatsachen und Beweismittel (VGr, 10. Juni 2020, SB.2020.00030, E. 1, mit weiteren Hinweisen). Der Beizug der Verfahrensakten erfolgte mit Präsidialverfügung vom 8. Dezember 2023. 1.2 Nicht einzutreten ist vorliegend auf den Antrag der Beschwerdeführenden betreffend die Aufhebung des Einschätzungsentscheids vom 5. September 2022, da dieser im Urteil des Steuerrekursgerichts aufgegangen ist und insoweit als mitangefochten gilt (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGr, 20. Juli 2023, 9C\_229/2023, E. 1.1; BGr, 11. Februar 2019, 2C\_263/2018, E. 1.1, je mit Hinweisen). 1.3 Sofern die Beschwerdeführenden eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs geltend machen, weil sie nicht hinreichend Gelegenheit gehabt hätten, sich innert nützlicher Frist zum Verfahren zu äussern, kann ihnen nicht gefolgt werden. Die zuständige Steuerbehörde war nicht gehalten, sie gleich zu Beginn über die Einleitung des Verfahrens betreffend ihren steuerrechtlichen Wohnsitz zu informieren, zu einem Zeitpunkt, indem noch diverse Abklärungen vorgenommen werden mussten. Die Beschwerdeführenden hatten im Verlauf des Verfahrens mehrfach Gelegenheit, Stellung zu nehmen. So finden sich in den Akten Stellungnahmen ihrerseits vom 28. April 2022 und 9. März 2023. Überdies äusserten sie sich im Rahmen ihrer Einsprache vom 4. Oktober 2022 und ihres Rekurses vom 13. Juni 2023 ausführlich zur Streitsache. Beiden Vorinstanzen kam bei der Entscheidfindung volle Kognition zu (vgl. § 142 Abs. 1, § 147 Abs. 3 StG). Die Beschwerdeführenden hatten somit genügend Gelegenheit, sich im vorliegenden Verfahren zu äussern, weshalb ihr rechtliches Gehör nicht verletzt wurde.

## **E. 2.1**

Die vorliegende Streitigkeit dreht sich zunächst um die bundesrechtlich harmonisierte Frage der Steuerpflicht der Beschwerdeführenden im Kanton Zürich kraft persönlicher Zugehörigkeit (vgl. Art. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG] und § 3 StG). Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (§ 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG). Im interkantonalen Verhältnis sind die Verhältnisse am

letzten Tag der jeweiligen Steuerperiode massgeblich (§ 10 Abs. 2 StG in Verbindung mit Art. 4b Abs. 1 und Art. 15 Abs. 1 StHG).

## **E. 2.2**

Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Sinn von § 3 Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG lehnt sich im Wesentlichen an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuchs [ZGB] an (Botschaft zum Steuerharmonisierungsgesetz, BBI 1983 III 1, 86). Laut Art. 23 Abs. 1 ZGB befindet sich der zivilrechtliche Wohnsitz an dem Ort, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält, demnach dort, wo sich der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (BGE 132 I 29 E. 4; BGE 125 I 458 E. 2b; BGE 125 I 54 E. 2). Die Aufgabe des Wohnsitzes wird nicht leichtthin angenommen; vielmehr muss der frühere Wohnsitz klarerweise und äusserlich erkennbar aufgegeben worden sein. Das frühere Domizil ist daher dann als fortbestehend zu betrachten, wenn der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht ist. Hingegen berechtigt nicht jede anhaltende Beziehung zum bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitz zur Annahme, dass dieser Wohnsitz weiterbesteht, denn den Lebensmittelpunkt an einem Ort aufzugeben, heisst nicht, sämtliche Bande zu diesem Ort abzuberechnen. 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, E. 2.1; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 6 N. 94; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 3 N. 11).

## **E. 2.3**

Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des Steuerwohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkere Beziehung unterhält (BGE 132 I 29, E. 4.2).

### **E. 2.4.1**

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, 8. März 2022, 2C\_323/2021, E. 2.2.2 f.; BGr, 1. Juli 2013, 2C\_1267/2012, E. 3.2; BGr, 6. Dezember 2010, 2C\_397/2010, E. 2.4.2).

### **E. 2.4.2**

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 Steuerrecht gilt demnach, dass die

Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1). Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (vgl. § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG). 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 steuerpflichtige 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; Zweifel/Hunziker, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 6 N. 98a). 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; 5. Juni 2023, 9C\_25/2023, E. 3.3; 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). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, ist im Zweifel das bisherige Steuerdomizil als fortbestehend zu betrachten (Zweifel/Hunziker, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 6 N. 98a).

### **E. 3.1**

Für die Beurteilung einer allfälligen Wohnsitzverlegung der Beschwerdeführenden ist zunächst auf die Wohnsituation an ihrem bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitz in E sowie an ihrem neu deklarierten Wohnsitz in F einzugehen. Die Beschwerdeführenden führen diesbezüglich aus, ihre Liegenschaft in F sei nachweislich flächen- wie auch wertmässig grösser als die Liegenschaft in E. Sie verfüge zudem über sechs statt fünf Doppelschlafzimmer und Badezimmer. Die Vorinstanz trug diesem Umstand in ihren Erwägungen Rechnung, indem sie korrekt ausführte, das Haus der Beschwerdeführenden in F sei etwas grösser, doch seien die Wohnverhältnisse an beiden Standorten vergleichbar. Beide Liegenschaften seien möbliert und für einen Daueraufenthalt der Beschwerdeführenden sowie für Besuche der erweiterten Familie geeignet. Allein aus der Grösse der Liegenschaften können somit keine konkreten Rückschlüsse auf den steuerrechtlichen Wohnsitz der Beschwerdeführenden gezogen werden. Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass sie seit 1982 in E wohnhaft sind und unbestrittenermassen bis Ende 2018 blieben, obschon sie die flächenmässig grössere Liegenschaft in F seit dem Jahr 2000 besitzen.

### **E. 3.2.1**

Hinsichtlich ihrer physischen Präsenz an den jeweiligen Domizilen machen die Beschwerdeführenden geltend, in der Steuerperiode 2019 insgesamt 106 Nächte in F und 97 Nächte auf Reisen verbracht zu haben. Ihre häufige Anwesenheit in E in der ersten Jahreshälfte des Jahres 2019 sei aufgrund von Renovationsarbeiten, wegen der beruflichen

Tätigkeit des Beschwerdeführers für die J AG sowie aufgrund von Anreisen an den Flughafen Zürich erforderlich gewesen. Ferner hätten sie sich während der Tourismusnebensaisons nicht in F, sondern im Kanton Zürich aufgehalten. Nach Beendigung der Renovationsarbeiten und der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die J AG hätten die Anwesenheitstage in F hingegen zugenommen und der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei klar verlagert worden. Die Vorinstanz erwog hingegen, die Beschwerdeführenden hätten die Anzahl verbrachter Nächte in F grosszügig aufgerundet, doch habe ihr Aufenthalt in E im Jahr 2019 überwogen.

### **E. 3.2.2**

Die Beschwerdeführenden bestreiten nicht, dass ihnen ihre Liegenschaft in E trotz Nutzniessungsrecht der Kinder weiterhin uneingeschränkt und voll eingerichtet zur Verfügung steht. Ferner führen sie eigens aus, sich im Jahr 2019 überwiegend in E aufgehalten zu haben, was die tabellarische Darstellung in der Beschwerde bestätigt. Obschon sie sich eigenen Angaben zufolge mehrheitlich in der ersten Jahreshälfte in E aufhielten, ist auch in der zweiten Jahreshälfte kein drastischer Abfall ihrer Anwesenheit im Kanton Zürich ersichtlich. So hielten sich die Beschwerdeführenden gemäss eigener Auflistung auch in den Monaten September und November überwiegend in E auf, sofern sie nicht im Ausland oder andernorts in der Schweiz (K, L) weilten. Im Dezember waren sie eigenen Angaben zufolge etwa gleich oft in E und F, die Vorinstanz erachtete hingegen einen Aufenthalt in E als überwiegend. Bei dieser Ausgangslage ist die Aufenthaltsdauer der Beschwerdeführenden in F kein Indiz für eine eindeutige Verschiebung ihres Lebensmittelpunkts, sondern spricht für die Beibehaltung ihres bisherigen Wohnsitzes in E. Denn gemäss eingereichter Zusammenfassung ihrer Lebenssituation übernachteten die Beschwerdeführenden bereits im Jahr 2018 und mutmasslich auch in früheren Jahren regelmässig in F. Im Jahr 2019 konzentrierte sich ihre Anwesenheit in E insbesondere auf die Tourismusnebensaisons in F. Dieser Umstand lässt jedoch wiederum auf bloss ferienweise Aufenthalte in F während der Tourismushauptsaison schliessen. Bei einer effektiven Verschiebung ihres Lebensmittelpunkts wäre zu erwarten, dass sich die Beschwerdeführenden im Steuerjahr 2019 auch ausserhalb der Hauptsaisons in F aufgehalten hätten.

### **E. 3.3**

Gemäss ihrer Einsprache vom 4. Oktober 2022 nahmen die Beschwerdeführenden im Steuerjahr 2019 umfassende Sanierungsarbeiten in ihrer Liegenschaft in E vor ("Ersatz aller Teppich- und Parkettböden, Auffrischung Küche und Ersatz aller Weissanstriche"). In der Regel zielen Sanierungsarbeiten dieser Art am langjährigen Wohndomizil auf eine Verbesserung der Wohn- und Lebensqualität ab, im Hinblick auf einen (auch) künftigen Verbleib in der betreffenden Liegenschaft. Obschon die Beschwerdeführenden ausführen, die Sanierungsarbeiten seien mit Blick auf einen zukünftig geplanten Umzug ihrer Kinder und (teilweise schulpflichtigen) Enkelkinder nach E erfolgt, erscheinen umfangreiche Sanierungsarbeiten unmittelbar vor einer definitiven Wohnsitzverlegung ungewöhnlich. Sie sind daher als Indiz gegen eine Verschiebung des Mittelpunkts der Lebensinteressen der Beschwerdeführenden zu werten. Für das vorliegende Verfahren nicht ersichtlich ist hingegen die Relevanz der Umbauarbeiten der Beschwerdeführenden an ihrer zweiten Liegenschaft in F (Haus "H"). Die Liegenschaft soll künftig an Feriengäste vermietet werden und stellt somit eine zusätzliche Einkommensquelle für die Beschwerdeführenden dar. Für die Beurteilung ihres Lebensmittelpunkts ist dies allerdings nicht relevant. Auch

der geplante Einbau von Erdsonden und Erdwärmepumpen in der streitbetroffenen Liegenschaft in F (Haus "G") kann nicht als Indiz für eine Wohnsitzverlegung der Beschwerdeführenden gewertet werden, da Arbeiten derselben Art auch für die Liegenschaft in E vorgesehen sind.

#### **E. 3.4**

Indizienweise zu würdigen ist als Nächstes die Beschäftigung von Reinigungspersonal durch die Beschwerdeführenden in E. Sie selbst führen hierzu aus, in E aufgrund ihrer bloss sporadischen Anwesenheit Reinigungsangestellte beschäftigen zu müssen, damit die unbewohnte Liegenschaft regelmässig gepflegt und gereinigt werde. Im Gegensatz dazu hätten sie in der F, an ihrem Hauptwohnsitz, selbst mehr Zeit für die Pflege und Reinigung ihres Domizils. Demgegenüber erwog die Vorinstanz, dass es kaum nötig wäre, eine Reinigungsangestellte in E zu beschäftigen, wenn sich die Beschwerdeführenden nur sporadisch dort aufhielten. Letztere Ansicht erscheint lebensnaher. Denn erfahrungsgemäss wird eine Reinigungsfachkraft in erster Linie am Hauptwohnsitz beschäftigt, an welchem aufgrund der gewohnten täglichen Lebensführung erhöhter Reinigungsbedarf besteht. Im Übrigen führen die Beschwerdeführenden selbst aus, sich in der ersten Jahreshälfte 2019 wie bis anhin überwiegend in E aufgehalten zu haben, doch beschäftigten sie zu dieser Zeit keine Reinigungsfachkräfte in F. Vielmehr sind die Anstellungsverhältnisse unverändert geblieben, soweit in den Akten ersichtlich. Es liegt folglich ein weiteres Indiz für einen fortbestehenden Wohnsitz der Beschwerdeführenden in E vor.

#### **E. 3.5**

Relevant ist weiter die Stromrechnung für die Liegenschaft in E im Jahr 2019, welche deutlich tiefere Kosten ausweist als die Stromrechnungen für die Liegenschaft der Beschwerdeführenden in F. Allerdings scheint die Rechnung in Höhe von Fr. ... mit Blick auf den überwiegenden Aufenthalt der Beschwerdeführenden in E im Jahr 2019 aussergewöhnlich tief. Die Kosten belaufen sich im Vergleich zum Vorjahr auf bloss einen Fünftel und betragen im Folgejahr nahezu das Vierfache des besagten Betrages. Demgegenüber veränderte sich der Stromverbrauch in der Liegenschaft in F nicht wesentlich. Bei der für die Liegenschaft in E eingereichten Stromrechnung sind einzig für das Jahr 2019 kein Zwischentotal und keine damit verrechneten Akontozahlungen ausgewiesen, im Gegensatz zu den Rechnungen für die Jahre 2018, 2020 und 2021. Gemessen an den sehr tiefen Stromkosten in E im Jahr 2019 erscheint ferner untypisch, dass sich die Kosten für den (Ab)Wasserverbrauch der Beschwerdeführenden in der betreffenden Zeitspanne im Vergleich zum Vorjahr nahezu verdoppelt haben, was auf eine vermehrte Anwesenheit schliessen lässt. Die Beschwerdeführenden begründen die erhöhten Wasserkosten mit einer defekten Toilette und einem nicht geschlossenen Wasserhahn. Es dürfte sich bei diesen Ereignissen jedoch nicht um dauerhafte Zustände gehandelt haben, welche unmittelbar zu einer Verdoppelung der jährlichen Kosten geführt haben. Gesamthaft kann den Beschwerdeführenden bei den dargelegten Umständen daher nicht gefolgt werden, wenn sie geltend machen, die Stromrechnungen würden eindeutig eine Zunahme ihrer Anwesenheit in F und eine Reduktion ihrer Präsenz in E aufzeigen. Vielmehr können die Erwägungen der Vorinstanz nicht von der Hand gewiesen werden, dass die Stromrechnung für die Liegenschaft in E im Jahr 2019 fehlerhaft ist oder weitere Rechnungen für diese Zeitspanne existieren.

#### **E. 3.6**

Zum Postverkehr der Beschwerdeführenden führte die Vorinstanz aus, sie hätten für das Jahr 2019 keinen Nachsendeauftrag errichtet, wie dies bei Umzügen üblich sei, sondern die Post nur punktuell nach F weitergeleitet oder in E zurückbehalten. Dies bestätige den Eindruck eines Aufenthalts bloss ferienhalber in F. Hiergegen wenden die Pflichtigen ein, die Vorinstanz verkenne, dass sie ihre bisherige Liegenschaft beibehalten hätten und ein Nachsendeauftrag daher nicht erforderlich gewesen sei. Seit der Wohnsitzverlegung seien lediglich gewisse Rechnungen von untergeordneter Bedeutung und Werbung an die Adresse in E geschickt worden. Während der ferienbedingten Abwesenheit der Reinigungsangestellten sei die Post jedoch nach F umgeleitet worden, um ein Überfüllen des Briefkastens in E zu vermeiden. Zwischen den Postumleitungen und ihren Aufenthaltsorten bestehe jedoch kein Zusammenhang. Im Grundsatz ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass das Fehlen eines Nachsendeauftrags bei einem dauerhaften Umzug meist als Indiz gegen eine Verlegung des bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitzes zu werten ist. Allerdings trifft es zu, wie die Beschwerdeführenden ins Feld führen, dass ein Nachsendeauftrag nicht unbedingt erforderlich ist, wenn die bisherige Liegenschaft behalten wird und die Distanzen zwischen den Liegenschaften gering sind. Umgekehrt würde aber gerade in diesen Konstellationen ein Nachsendeauftrag für eine Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes sprechen. Dass die Beschwerdeführenden anstelle eines Nachsendeauftrages lediglich ihre Post während zeitweisen Aufenthalten in F umleiten liessen, damit ihr Briefkasten in E nicht überfüllt werde, stellt hingegen noch kein Indiz für eine Wohnsitzverlegung dar.

#### **E. 3.7.1**

Hinsichtlich der sozialen Kontakte der Beschwerdeführenden ist zunächst anzumerken, dass ihre Kinder und Enkelkinder in K (BS) und L (TI) wohnhaft sind. Aus dem Wohnort ihrer nächsten Familienangehörigen kann folglich nicht auf den Lebensmittelpunkt der Beschwerdeführenden geschlossen werden. Entgegen ihren Vorbringen kann auch aus den gemeinsam mit der Familie in F verbrachten Feiertagen nicht auf eine Verlagerung des Mittelpunkts ihrer Lebensinteressen geschlossen werden. Aussagekräftiger wäre vielmehr, wo die regulären Familienbesuche im Jahr 2019 stattfanden. Hierüber reichen die Beschwerdeführenden jedoch keine Nachweise ein. Selbst wenn ihrem Einwand gefolgt würde, dass ein entsprechender Beleg gar nicht möglich sei, ginge die hieraus resultierende Beweislosigkeit zu ihren Lasten (vgl. E. 2.4.2). Die Beschwerdeführenden führen in ihrer Beschwerde jedoch eigens aus, während Familienbesuchen in F im Januar und März 2019 zum Teil gar nicht selbst anwesend gewesen zu sein. Ferner fanden Übernachtungen der Enkelkinder gemäss Beschwerde auch in E statt. Die familiären Kontakte der Beschwerdeführenden indizieren folglich keine Wohnsitzverlegung im Jahr 2019.

#### **E. 3.7.2**

Was ihre übrigen sozialen Kontakte betrifft, machen die Beschwerdeführenden geltend, die Vorinstanz habe ihr Sozialleben in F sowie zwei diesbezügliche Bestätigungsschreiben zu Unrecht ausser Acht gelassen. Diesen Ausführungen ist jedoch zu widersprechen. Die Vorinstanz hielt vielmehr fest, ein Übergewicht an sozialen Kontakten in F könne nicht erkannt werden. Dieser Schluss ist korrekt, zumal eine solche Verteilung der sozialen Kontakte der Beschwerdeführenden weder zu vermuten ist noch durch diese nachgewiesen wurde. Gegenteilige Vorbringen sind reine Behauptungen. Hieran ändern die eingereichten Bestätigungsschreiben über Freundschaften der Beschwerdeführenden in F nichts, zumal ein seit Jahren regelmässiger Aufenthalt ihrerseits in der Gemeinde nicht in Frage gestellt

wird. Es ist entsprechend davon auszugehen, dass die Beschwerdeführenden auch im Raum F über ein soziales Netz verfügen. Hieraus kann aber nicht ohne Weiteres auf eine Verschiebung ihres Lebensmittelpunkts geschlossen werden. Wo genau sich dieser befindet, können die Referenzpersonen in den eingereichten Bestätigungsschreiben nicht abschliessend beurteilen. Vielmehr ist eine Gesamtbetrachtung sämtlicher Lebensumstände hierfür entscheidend. Eine tiefere Verbundenheit der Beschwerdeführenden in F im Jahr 2019 oder ein Ausbau der dortigen Kontakte, etwa in Form einer Vereinszugehörigkeit, ist nicht aktenkundig. Hingegen pflegten die Beschwerdeführenden unbestritten auch im Kanton Zürich weiterhin Freundschaften und Bekanntschaften. Aus dem Umstand, dass sie ihre Freundschaften in der Region Zürich eher mit Restaurantbesuchen pflegen, während sie eigenen Angaben zufolge in F eher in privaten Räumlichkeiten Gäste empfangen, lässt sich keine Wohnsitzverlegung ableiten. Einerseits sind diese Ausführungen der Beschwerdeführenden nur zum Teil belegt und andererseits dürften sie, selbst wenn sie zutreffen sollten, nicht zuletzt auf das breitere Angebot an Restaurants im Raum Zürich zurückzuführen sein.

### **E. 3.8**

Zuzustimmen ist den Beschwerdeführenden hingegen dahingehend, dass bei der Wahl von Ärzten wie auch von Friseuren die bestehende Kundenbeziehung von nicht unerheblicher Bedeutung ist. Folglich ist ein diesbezüglich unterlassener Wechsel zu Fachpersonen, welche in F ansässig sind, nicht zwingend als Indiz für einen weiterbestehenden Wohnsitz in E aufzufassen.

### **E. 3.9**

Betreffend den Bezug von Bargeld führte die Vorinstanz in ihrem Entscheid aus, 18 von 22 Bargeldbezügen in Höhe von total Fr. ... durch die Beschwerdeführenden seien im Raum Zürich erfolgt. Gestützt hierauf könne von einer grösseren Anzahl nicht belegter Ausgaben in E und der Umgebung ausgegangen werden. Hiergegen wenden die Beschwerdeführenden ein, dies sei eine unbelegte Vermutung der Vorinstanz, denn es sei nicht möglich, Rückschlüsse auf den Ort der betreffenden Ausgaben zu ziehen. Im Übrigen würden die Bezüge einen geringen Anteil an ihre jährlichen Lebenshaltungskosten darstellen. Während die fraglichen Bargeldbezüge in der Tat nichts über die Verwendung bzw. den Verwendungsort des Geldes aussagen, ist doch festzustellen, dass die Beschwerdeführenden offenbar deutlich öfter in N als in F Bargeld beziehen, was als Indiz wiederum auf einen häufigeren Aufenthalt im Kanton Zürich schliessen lässt.

### **E. 3.10**

Die Beschwerdeführenden bemerken zur geltend gemachten Wohnsitzverlegung weiter, ihre Lebensumstände hätten sich aufgrund der Aufgabe ihrer beruflichen Tätigkeiten im Jahr 2019 grundlegend verändert. Sie hätten ihre wirtschaftlichen Interessen und Tätigkeiten in der Region Zürich aufgegeben. Stattdessen hätten sie aufgrund der neuen zeitlichen Kapazität und Freiheit ihren Wohnsitz nach F verschoben, wie sie es schon lange geplant hätten. Die Aufgabe der Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführenden kann somit nicht ohne Weiteres als Indiz für eine Wohnsitzverlegung aufgefasst werden, da sich eine effektive Verschiebung ihres Lebensmittelpunkts anhand objektiver Kriterien und nicht anhand der subjektiven Absichten der Beschwerdeführenden beurteilt und die Beschwerdeführenden ihren Ruhestand auch an ihrem langjährigen Wohnsitz im Kanton Zürich verbringen können.

### **E. 3.11**

Schliesslich ist zu bemerken, dass rein formelle Kriterien, wie die Anmeldung der Beschwerdeführenden bei der Gemeinde F oder die Einlösung ihrer Fahrzeuge im Kanton Graubünden für die Beurteilung des steuerrechtlichen Wohnsitzes nicht von entscheidender Bedeutung sind. Vielmehr stellen diese Kriterien bloss dann Indizien für eine Verlegung des Lebensmittelpunkts dar, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (vgl. E. 2.2).

### **E. 3.12**

Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist die Rüge einer willkürlichen Sachverhaltsdarstellung und/oder Beweiswürdigung durch die Vorinstanz unbegründet. Wie dargelegt, berücksichtigte die Vorinstanz bei ihrer Entscheidungsfindung eine Vielzahl von Indizien, welche durch aktenkundige Nachweise belegt wurde. Überdies bestätigte sie teilweise auch die Ausführungen der Beschwerdeführenden, so etwa in Bezug auf die Grösse der streitbetroffenen Wohndomizile, welche in F überwiegt. Eine willkürliche Beweiswürdigung ist folglich zu verneinen. Hingegen ist den Beschwerdeführenden dahingehend zuzustimmen, dass verfrühte Rückschlüsse auf den steuerrechtlichen Wohnsitz einer Person, welche sich bloss auf einzelne Indizien wie etwa auf die Beibehaltung des bisherigen Wohndomizils stützen, zu vermeiden sind. In ihrer Gesamtheit erweist sich die vorinstanzliche Beweiswürdigung allerdings als korrekt.

### **E. 3.13**

Zusammenfassend kann Folgendes festgestellt werden: Die Beschwerdeführenden halten sich seit Jahren regelmässig in ihrem Feriendomizil in F auf und weisen eine entsprechende Verbundenheit zu diesem Ort auf, wo sie zwei Liegenschaften besitzen. Insgesamt überwiegen jedoch die Indizien, welche gegen eine dauerhafte Verlegung ihres Lebensmittelpunkts in den Kanton Graubünden im Jahr 2019 sprechen. Folglich ist für die Steuerperiode 2019 der bisherige steuerrechtliche Wohnsitz der Beschwerdeführenden in E im Kanton Zürich zu bestätigen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt somit abzuweisen.

### **E. 4.1**

Zu beurteilen bleibt, wo das Steuerdomizil der Einzelunternehmung des Beschwerdeführers, Firma I, in der Steuerperiode 2019 gelegen ist.

### **E. 4.2**

Der Sitz des Einzelunternehmens muss nicht mit dem Wohnsitz von dessen Inhaber übereinstimmen (BVGr, 3. März 2022, C-226/2020, E. 4.2.2 mit Hinweis auf BVGr, 13. Januar 2018, A-1232/2017, E. 5.2.1.1). Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe unterhalten (Art. 4 Abs. 1 StHG, § 4 Abs. 1 StG). Unter Geschäftsbetriebe im Kanton sind schweizerische Personenunternehmen, d.h. nach schweizerischem Recht errichtete Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) zu verstehen. Ihr Sitz befindet sich in der Regel am Ort der zentralen Geschäftsführung, dort wo die Gesellschaft ins Handelsregister einzutragen ist. Wird die Geschäftsführung an verschiedenen Stellen betrieben, so ist der Schwerpunkt zu bestimmen. In der Regel ist der im Handelsregister eingetragene Sitz massgebend. Die Steuerbehörden können jedoch davon abweichen, wenn der eingetragene bzw. statutarische Sitz nicht den wirklichen Verhältnissen entspricht, z.B. wenn dort weder

Einrichtungen noch Infrastruktur vorhanden sind, noch Geschäftshandlungen durchgeführt werden. Bei geschäftlichen Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nur teilweise von an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, mehrheitlich aber dezentral an Kundenstandorten, geht es um den Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs. Massgeblich ist in einem solchen Fall, wo die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) ausgeübt werden ( Richner et al., § 4 N. 6 f.; BGr, 4. März 2009, 2C\_667/2008, E. 2.2). Eine Niederlassung ausserhalb des Wohnsitzkantons kann nicht schon aufgrund einer bloss formalen Erklärung (Handelsregistereintrag, Briefkasten oder Postfach) angenommen werden. Vielmehr muss sich die dortige Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen entfalten, welche aber nicht im Eigentum des Inhabers zu stehen haben. Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. Dann sind Berufseinkommen und Erwerbsvermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (BGr, 25. Mai 2011, 2C\_726/2010, E. 2.2; BGr, 4. März 2009, 2C\_770/2008, E. 2.2; BGr, 4. März 2009, 2C\_667/2008, E. 2.2).

#### **E. 4.3**

Die Vorinstanz erwog betreffend den Sitz der Einzelunternehmung, eine berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers in F sei nicht nachgewiesen. Er arbeite primär von zu Hause aus und aufgrund der belegten Anwesenheit überwiegend in E, sofern seine Beratungstätigkeit nicht bei Kunden stattfinde. Ferner seien sämtliche Belege über Spesenaufwendungen dem Raum E und Umgebung zuzuordnen. Die Beschwerdeführenden wenden hiergegen ein, die Beratungstätigkeit des Beschwerdeführers für die J AG sei ausschliesslich während der ersten Hälfte des Jahres 2019 vor Ort bei der Gesellschaft ausgeübt und anschliessend beendet worden. Die Arbeit habe nicht in E stattgefunden. Der Sitz der Unternehmung befinde sich seit Februar 2019 in F, wo ständige Geschäftseinrichtungen vorhanden seien. Es liege somit kein Briefkastendomizil vor.

#### **E. 4.4**

Im vorliegenden Fall fällt die geschäftliche Tätigkeit des Beschwerdeführers mit seinem steuerrechtlichen Wohnsitz zusammen, da er abgesehen von Kundenbesuchen zu Hause arbeitet. Diesbezüglich führten die Beschwerdeführenden in ihrer Einspracheschrift was folgt aus: "Das Büro an der M-Strasse 02 in N hat Herr A bereits im Jahr 2014 aufgegeben und fortan von zu Hause (Geschäftsort) oder vor Ort bei den Kunden gearbeitet". Folglich ist davon auszugehen, dass die Beratungstätigkeit für die J AG in der ersten Jahreshälfte des Jahres 2019 wie von den Beschwerdeführenden dargelegt vor Ort bei der Kundin stattfand, die restliche Tätigkeit (Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) hingegen von zu Hause bzw. vom steuerrechtlichen Wohnsitz der Beschwerdeführenden aus. Wie vorgängig festgestellt, lag dieser für das Steuerjahr 2019 in E, Kanton Zürich (vgl. E. 3.12) Unbestritten fiel entsprechend auch der Grossteil des Spesenaufwands im Kanton Zürich an. Mangels gegenteiliger Nachweise, welche auf einen Mittelpunkt seines geschäftlichen Betriebs in F schliessen liessen, sind die Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers im Steuerjahr 2019 somit im Kanton Zürich zu besteuern. Die (bloss) formelle Sitzverlegung seines Einzelunternehmens in den Kanton Graubünden im Februar 2019 ändert hieran nichts.

#### **E. 5**

Die Beschwerdeführenden machen vorliegend auch eine Verwirkung des Besteuerungsanspruchs des Kantons Zürich geltend. Praxisgemäss verwirkt ein Kanton im interkantonalen Steuerverhältnis sein Besteuerungsrecht gegenüber der steuerpflichtigen Person, wenn: a) dieser Kanton die für die Steuerpflicht erheblichen Tatsachen kennt oder zumindest kennen kann, b) er dessen ungeachtet mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet und c) aufgrund des Bezugs des ungebührlich spät geltend gemachten Anspruchs ein anderer Kanton zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell korrekt, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat. Das Institut der Verwirkung des Besteuerungsrechts eines Kantons dient mithin dem Schutz des oder der anderen Kantone. Deshalb kann die Verwirkung auch nur durch den anderen Kanton und nicht durch die steuerpflichtige Person geltend gemacht werden (BGE 139 I 64 E. 3.2; BGr, 19. Januar 2021, 2C\_428/2020, E. 4.3; BGr, 21. Dezember 2012 2C\_708/2012, E. 3.2 mit Hinweisen). Die durch die Beschwerdeführenden erhobene Rüge ist folglich unzulässig.

## **E. 6**

Hinsichtlich des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung ist anzumerken, dass eine für die Beschwerdeführenden in der Steuerperiode 2019 weiterhin im Kanton Zürich begründete Steuerpflicht aus Sicht des Kantons Zürich zur Folge hat, dass eine definitive Veranlagung im Kanton Graubünden von diesem zu revidieren oder durch das Bundesgericht aufzuheben wäre, wodurch eine effektive Doppelbesteuerung vermieden werden kann (vgl. Art. 141 ff. des Steuergesetzes des Kantons Graubünden vom 8. Juni 1986; BGE 139 II 373, E. 1.5; BGr, 5. August 2021, 2C\_41/2021, E. 1.3 ). Die Beschwerde ist folglich auch in diesem Punkt abzuweisen. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde somit vollumfänglich abzuweisen.

### **E. 7.1**

Gemäss § 2 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) bemisst sich die Gerichtsgebühr nach dem Zeitaufwand des Gerichts, der Schwierigkeit des Falls und dem Streitwert oder dem tatsächlichen Streitinteresse. Bei Verfahren mit bestimmbarem Streitwert richtet sich die Gerichtsgebühr nach dem Streitwert (§3 Abs. 1 GebV VGr).

### **E. 7.2**

Die Beschwerdeführenden beantragen vorliegend, die durch die Vorinstanz erhobene Gerichtsgebühr im Fall der Abweisung der Beschwerde auf Fr. 4'400.- zu reduzieren. Richtigerweise führen sie aus, die Gerichtsgebühr des vorinstanzlichen Verfahrens berechne sich aus der Differenz der Steuerschuld, wie sie sich aus dem Einspracheentscheid ergäbe und derjenigen, die bei antragsgemässer Gutheissung des Rechtsmittels resultieren würde.

### **E. 7.3**

Ihr steuerrechtlicher Wohnsitz in E (ZH) in der Steuerperiode 2019 wird durch die Beschwerdeführenden bestritten. Sie stellen sich folglich auf den Standpunkt, ihre steuerbaren Einkünfte seien nicht im Kanton Zürich steuerbar, abgesehen von den Erträgen der im Kanton gelegenen Liegenschaften, bei welchen die Steuerbarkeit im Kanton Zürich unbestritten sein dürfte. Für die Berechnung des massgeblichen Streitwerts ist somit die Steuerschuld der Beschwerdeführenden zu berechnen, wenn sämtliche ihrer Einkünfte (abgesehen von ausserkantonalen Liegenschaftserträgen) im Kanton Zürich besteuert

würden und wenn lediglich die Erträge ihrer im Kanton gelegenen Liegenschaften in N besteuert würden. Vorliegend ergibt sich so ein Streitwert in Höhe von rund Fr. 432'000.-. Gestützt auf § 3 Abs. 1 GebV VGr erweist sich die durch die Vorinstanz erhobene Gerichtsgebühr in Höhe von Fr. 15'000.- somit als korrekt und im Vergleich zu Fällen mit demselben Streitwert auch als angemessen.

#### **E. 7.4**

Da die vorgenannten gesetzlichen Bestimmungen und Erwägungen auch für die Festsetzung der Gerichtsgebühr des Verwaltungsgerichts Geltung haben, ist diese ebenfalls auf Fr. 15'000.- festzusetzen.

#### **E. 7.5**

Beim vorliegenden Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerde-führenden aufzuerlegen, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und es steht ihnen keine Parteienschädigung zu (§ 17 Abs. 2 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.