

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00002 vom 7. Mai 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-05-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2025.00002](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2025.00002)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00002 du 7 mai 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00002 del 7 maggio 2025

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2018 | [Steuerhoheit: Der Beschwerdeführer untersteht in der Steuerperiode 2018 weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich und nicht wie geltend gemacht im Kanton F.] Bei ihren Ausführungen zu den Wohnsitzenverhältnissen in H. beschränken sich die Beschwerdeführenden primär darauf, ihre eigene Darstellung der Nutzung ihrer ehemaligen Liegenschaft derjenigen der Vorinstanz gegenüberzustellen. Auf die Einreichung von Nachweisen, welche ihre Sichtweise substantiiert belegen würden, verzichteten sie indes (E. 3.4.1). Gesamthaft ist die Vorinstanz somit zu Recht zum Schluss gekommen, dass die Beschwerdeführenden in der Steuerperiode 2018 unverändert im Kanton Zürich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (E. 3.4.11). Zum in Art. 127 Abs. 3 BV verankerten Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ist anzumerken, dass den Beschwerdeführenden nach Erlass des definitiven Einschätzungsentscheids des Kantons Zürich für die Steuerperiode 2018 das Rechtsmittel der Revision betreffend die Steuereinschätzung des Kantons F zur Verfügung steht. Eine effektive Doppelbesteuerung kann dadurch vermieden werden (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2025.00002 Urteil der 2. Kammer vom 7. Mai 2025 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 2018, hat sich ergeben: I. A und B (nachfolgend die Beschwerdeführenden) waren bis und mit der Steuerperiode 2017 unbeschränkt im Kanton Zürich steuerpflichtig. Sie machen geltend, die Beschwerdeführerin (Jahrgang 1950) lebe bereits seit dem Jahr 2012 mehrheitlich im Land D und der Beschwerdeführer (Jahrgang 1951) seit dem 1. November 2018 in E im Kanton F, nachdem er sich per 31. Oktober 2018 von seinem langjährigen Wohnsitz G-Strasse 01 in H, Gemeinde I, abgemeldet habe. Aufgrund des Wegzugs des Beschwerdeführers erstellte die Gemeinde I am 15. November 2018 eine (Schluss-)Abrechnung über die Staats- und Gemeindesteuern 2018. Am 18. Dezember 2019 reichten die Beschwerdeführenden ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 2018 im Kanton F ein, wobei sie dem Steueramt I aufgrund der bestehenden Nutzniessung an der ehemals eigenen Liegenschaft in H eine Kopie einreichten. Mit Einschätzungsentscheid vom 17. August 2020 schätzte das kantonale Steueramt des Kantons F die Beschwerdeführenden für die Staats- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen

von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Die Einschätzung erwuchs in Rechtskraft. Mit Auflage vom 3. Februar 2022 zeigte das kantonale Steueramt den Beschwerdeführenden an, dass für die Steuereinschätzung bzw. zur Festsetzung des Verrechnungsanspruchs noch weitere Abklärungen erforderlich seien, und bat sie zu diesem Zweck um Beantwortung diverser Fragen und um die Einreichung verschiedener Unterlagen. Nachdem die Beschwerdeführenden dem kantonalen Steueramt eine Stellungnahme sowie diverse Unterlagen gereicht hatten, schätzte das kantonale Steueramt sie für die Steuerperiode 2018 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 nach Erlass einer weiteren Auflage mit Einspracheentscheid vom 20. Januar 2023 ab. II. Das Steuerrekursgericht wies den dagegen erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 24. September 2024 ab, soweit es darauf eintrat. III. Mit Beschwerde vom 9. Januar 2025 liessen die Beschwerdeführenden dem Verwaltungsgericht – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und der Veranlagungsverfügung für das Steuerjahr 2018 beantragen. Ferner sei eine Neuveranlagung des Steuerjahres 2018 unter Berücksichtigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton F vorzunehmen. Eventualiter sei der zürcherische Steueranspruch aus unbeschränkter Steuerpflicht für das Steuerjahr 2018 als verwirkt festzustellen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt in der Beschwerdeantwort vom 31. Januar 2025 die Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Gemeinde I 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, 27. Februar 2024, SB.2023.00124, E. 1; VGr, 10. Juni 2020, SB.2020.00030, E. 1 mit weiteren Hinweisen). 1.2 1.2.1 Wie bereits vor der Vorinstanz machen die Beschwerdeführenden auch vor dem Verwaltungsgericht geltend, der Besteuerungsanspruch des Kantons Zürich für die fragliche Steuerperiode sei verwirkt. Es bestehe ein klares Feststellungsinteresse ihrerseits und der Antrag sei erhoben worden, weil der Kanton F im Verfahren keine Parteistellung habe. Unter dem Blickwinkel des Vertrauensschutzes erscheine stossend, dass sie die Verwirkung nicht rügen könnten, seien sie so doch faktisch gezwungen, bis vor das Bundesgericht zu gehen, um eine interkantonale Doppelbesteuerung zu vermeiden. 1.2.2 Wie die Vorinstanz zu Recht festhielt, dient das Institut der Verwirkung des Besteuerungsrechts eines Kantons dem Schutz des oder der anderen Kantone, weshalb die Verwirkung auch nur durch den anderen Kanton und nicht durch die steuerpflichtige Person geltend gemacht werden kann (vgl. BGr, 19. Dezember 2024, 9C\_173/2024, E. 6 mit Hinweis auf BGE 139 I 64 E. 3.2 und BGE 91 I 467 E. 4). Den Beschwerdeführenden mangelt es folglich an der Aktivlegitimation für ihr Feststellungsbegehren. Hieran ändert auch die Anrufung des in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung (BV) verankerten Grundsatzes des Vertrauensschutzes nichts, wurde ihnen zur fraglichen Steuerperiode durch die kantonale Steuerbehörde doch zu keinem Zeitpunkt konkret eine (unrichtige) Auskunft oder Zusicherung hinsichtlich ihrer steuerlichen Zugehörigkeit erteilt (vgl. BGE 150 I 1 E. 4.1; BGE 146 I 105 E. 5.1.1; VGr, 15. März 2023, SB.2022.00072, E. 3.2.2). Schliesslich sind Feststellungsanträge grundsätzlich nur zulässig, wenn an der Feststellung ein

schutzwürdiges Interesse besteht. Daran fehlt es, wenn die Interessen des Antragstellers ebenso gut durch einen auf Leistung oder Gestaltung lautenden Entscheid gewahrt werden können. In diesem Sinne sind Feststellungsanträge subsidiär zu Leistungs- und Gestaltungsbegehren (vgl. BGr, 1. April 2025, 9C\_607/2022, E. 1.4 mit Hinweis auf BGE 149 II 147 E. 3.3.3.3 und BGr, 24. Mai 2024, 2C\_172/2024, E. 6.4, zur Publikation vorgesehen, mit Hinweisen). Vorliegend mangelt es auch an einem schutzwürdigen Interesse der Beschwerdeführenden an dem durch sie gestellten Feststellungsbegehren, denn es ist nicht ersichtlich, welchem Interesse ihrerseits nicht schon mit der (ersatzlosen) Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids Rechnung getragen würde. Auf das Feststellungsbegehren der Beschwerdeführenden ist folglich nicht einzutreten.

### **E. 2.1**

Einzige Streitfrage des vorliegenden Verfahrens bildet, ob der Beschwerdeführer seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Jahr 2018 von H, Gemeinde I (ZH), nach E (Kanton F) verlegt hat.

### **E. 2.2**

Die Streitigkeit dreht sich um die bundesrechtlich harmonisierte Frage der Steuerpflicht des Beschwerdeführers 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, hier also am 31. Dezember 2018 (§ 10 Abs. 2 StG).

### **E. 2.3**

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist demzufolge nicht frei wählbar. Der Ort, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, spielt nicht eine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Die Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.2.2; BGE 138 II 300 E. 3.2; 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 [nachfolgend: Kommentar Interkantonales Steuerrecht], § 6 N. 94 mit weiteren Hinweisen). Für die Begründung eines neuen Wohnsitzes müssen zwei Merkmale erfüllt sein: ein objektives äusseres, der Aufenthalt, sowie ein subjektives inneres, die Absicht dauernden Verbleibens. Nach der Rechtsprechung kommt es nicht auf den inneren Willen, sondern darauf an, welche Absicht objektiv erkennbar ist. Die nach aussen erkennbare Absicht muss auf einen dauernden Aufenthalt gerichtet sein. Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt kann einen Wohnsitz begründen, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.2.2; BGE 143 II 233 E. 2.5.2; BGE 137 II 122 E. 3.6). Für die Wohnsitzverlegung ist es nicht erforderlich,

dass die steuerpflichtige Person sämtliche Beziehungen zum bisherigen Wohnsitz endgültig löst. Entscheidend ist jeweils vielmehr der Umstand, ob die steuerpflichtige Person überwiegende Beziehungen zu einem neuen Ort etabliert hat. Eine Wohnsitzverlegung ist also in jedem Fall und ungeachtet fortdauernder Beziehungen zum alten Wohnsitz anzunehmen, wenn die Beziehungen zu einem neuen Ort bei einer gesamthaften Betrachtung als wichtiger erscheinen (vgl. zum Ganzen: BGr, 19. Dezember 2024, 9C\_173/2024, E. 3.3 mit Hinweis auf BGE 150 II 244 E. 5.6.5).

#### **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; BGr, 1. Juli 2013, 2C\_1267/2012, E. 3.2; BGr, 6. Dezember 2010, 2C\_397/2010, E. 2.4.2; VGr, 9. November 2022, SB.2022.00059, E. 2.3.1).

#### **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 des Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (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; BGr, 10. März 2021, 2C\_596/2020, E. 2.3.1; VGr, 9. November 2022, SB.2022.00059, E. 2.3.2).

#### **E. 2.4.3**

Was die interkantonale oder internationale Festlegung des direktsteuerlichen Lebensmittelpunkts betrifft, hängen die Beweisführungs- und die Beweislast massgeblich davon ab, ob es sich um den (angeblichen) Wegzug (in einen anderen Kanton oder Staat) oder den (angeblichen) Zuzug (aus einem anderen Kanton oder Staat) handelt: Geht es um den (angeblichen) Wegzug der bislang unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person in einen anderen Kanton bzw. in einen ausländischen Staat, so hat im Kanton oder in der Schweiz bis dahin begriffsnotwendig eine persönliche Zugehörigkeit bestanden. Mit dem Wegzug entfällt zumindest die unbeschränkte Steuerpflicht (vgl. Art. 5 Abs. 1 StG). Entsprechend stellt der Wegzug sich als steuermindernde oder -ausschliessende Tatsache dar und hat die steuerpflichtige Person daher die Sachumstände nachzuweisen, aus denen hervorgeht, dass ein neuer Lebensmittelpunkt entstanden ist (BGE 138 II 300 E. 3.4 [internationales Verhältnis]; BGr, 10. März 2019, 2C\_1036/2017, E. 2.3 [interkantonales Verhältnis]). Die steuerpflichtige Person hat die Tatsachen aufzuzeigen, die, verglichen mit den Vorperioden, zu einer anderen Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes führen (BGr, 10. März 2019, 2C\_473/2018, E. 4.3). Ihr obliegt der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt und daher die

natürliche Vermutung im Raum steht, der steuerrechtliche Wohnsitz sei nicht verlegt worden (BGr, 10. März 2021, 2C\_596/2020, E. 2.3.2; BGr, 12. Februar 2020, 2C\_480/2019, E. 2.3.3; BGr, 10. März 2019, 2C\_1036/2017, E. 2.3; VGr, 1. Februar 2023, SB.2022.00025, E. 2.5). Im Fall des (angeblichen) Zuzugs einer natürlichen Person aus einem anderen Kanton bzw. einem ausländischen Staat hat im Kanton oder in der Schweiz bis dahin jedenfalls keine persönliche Zugehörigkeit bestanden. Eine Beweislastleichterung zugunsten der Veranlagungsbehörde, die sich einzig deshalb rechtfertigen könnte, weil bislang ein steuerrechtlicher Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton bestanden hat, fehlt daher. Folglich gelten die herkömmlichen Anforderungen an die Beweislastverteilung und das Beweismass (E. 2.2). Meint die Veranlagungsbehörde, es habe ein Zuzug stattgefunden, stellt dies eine steuerbegründende Tatsache dar, die von ihr zu beweisen ist (BGr, 12. Februar 2020, 2C\_480/2019, E. 2.3.4).

### **E. 3.1**

Die Vorinstanz erwog namentlich, die Beschwerdeführenden brächten vor, bis im November 2018 im Hausteil Ost ihrer Liegenschaft in H, I (ZH), gemeinsam mit ihrer Tochter, deren Partner und den beiden Enkelkindern gewohnt zu haben. Mit zunehmendem Alter der Enkel seien die Platzverhältnisse eng geworden. Wie sich dem Grundrissplan entnehmen lasse, sei sowohl im Erdgeschoss wie auch im Dachgeschoss ein Kinderschlafzimmer vorhanden, doch sei dieses nicht den Enkelkindern zur Verfügung gestanden. In welchem Zimmer die Beschwerdeführenden bis zum November 2018 gelebt haben sollen und wo die Beschwerdeführerin während ihrer Besuchsaufenthalte in der Schweiz geschlafen haben will, sei unklar. Zwar seien die Beschwerdeführenden im Pensionsalter, doch seien sie noch voll arbeitstätig und entsprechend fit, weshalb sie sehr wohl das als zweites Kinderzimmer bezeichnete Dachgeschosszimmer in der Liegenschaft bewohnt haben könnten. Die diesbezüglich behaupteten Untervermietungen seien nicht belegt worden. Ebenso sei die Wohnsituation im Hausteil West mangels Einreichung eines Mietvertrags und Zimmerbezeichnungen in den Grundrissplänen nicht vollständig belegt. Demgegenüber liesse sich den eingereichten Bankbelegen kein Aufenthalt des Beschwerdeführers in E entnehmen. Der Zahlungsverkehr der Beschwerdeführerin deute vielmehr darauf hin, dass sie sich während ihrer Besuche in der Schweiz – so auch im November 2018 und im Jahr 2019 – vornehmlich in H aufgehalten habe. Eine genaue Schilderung der Wohnverhältnisse sowie die Einreichung des Untermietvertrags für die Wohnung im Kanton F seien die Beschwerdeführenden schuldig geblieben. Eine 2,5-Zimmer-Wohnung bestehe gemeinhin aus einem Zimmer und einem kombinierten Wohn-/Essbereich. Eine solch kleine Wohnung biete kaum ausreichend Privatsphäre und Rückzugsmöglichkeiten für zwei erwachsene Personen, die nicht in einer Liebesbeziehung stünden. Deshalb sei eine Verlegung des Lebensmittelpunkts des Beschwerdeführers in eine Wohngemeinschaft in einer solch kleinen Wohnung nur schwer vorstellbar. Die Behauptung, dass er seit seinem Wohnsitzwechsel kein einziges Mal mehr in einem Restaurant oder – abgesehen von Besuchen beim Detailhändler J – in einem anderen Geschäft in I gewesen sei, lasse sich aufgrund der fehlenden vollständigen Bankbelege für die Zeit vor November 2018 nicht verifizieren. Demgegenüber liessen sich den Belegen Einkäufe in I entnehmen, so beim Detailhändler K am 24. Dezember 2018, in der Patisserie L am 27. Dezember 2018 wie auch in der Apotheke M am 24. Juni 2019. Zum beibehaltenen Arbeitsweg des Beschwerdeführers nach N nach seinem Wohnsitzwechsel sei anzumerken, dass sich die Staugefahr bei den behaupteten langen, üblicherweise zehnstündigen oder längeren Arbeitstagen mit früher Abfahrt und später Rückkehr in

Grenzen halten dürfte. Die behaupteten regelmässigen Besuche der (Enkel-)Kinder liessen sich mit solch langen Arbeitstagen kaum vereinbaren. Ferner habe der Beschwerdeführer 13 von 17 Einkäufen beim Detailhändler J in I getätigt, obwohl offenbar sieben Filialen des Detailhändlers J auf seinem Arbeitsweg und fünfzehn im nahen Umkreis gelegen hätten. Auch das Golftraining des Beschwerdeführers in O (Kanton F) und P (Kanton F) sowie der Besuch der Smoker Lounge im Restaurant Q in R und im Geschäft S in T seien keine Indizien für eine Wohnsitzverlegung. Aufgrund der nicht vollständig offengelegten Bankauszüge sei nicht ersichtlich, ob und wie oft vor der Wohnsitzverlegung Besuche der besagten Orte stattgefunden hätten. Dasselbe gelte für die Mitgliedschaft im Golfclub U. Vorliegend sei unklar, weshalb E für den Beschwerdeführer Grundlage für einen wohnsitzbegründenden Lebensmittelpunkt hätte bilden sollen. Der Ort sei für ihn bloss "eine Art Zwischenstation auf dem Weg in den Süden" gewesen und er habe dort aufgrund seiner langen Arbeitstage in N keine Beziehungen aufbauen können. Das Entstehen neuer Interessen oder das Weiterführen (alter) Hobbys in E und Umgebung reiche für eine Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes nicht aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführenden befinde sich dort, wo sich der jeweilige Ehepartner aufhalte. Die Beschwerdeführerin habe sich aber unbestritten nie in E, wohl aber in I aufgehalten. Es sei daher nicht auszuschliessen, dass die Beschwerdeführenden ihr bisheriges Haus zumindest teilweise weiterbewohnt hätten. Dies nicht zuletzt, weil sie ihren Mitwirkungspflichten nur teilweise nachgekommen seien. Gesamthaft sei die geltend gemachte Wohnsitzverlegung somit nicht erstellt und erscheine künstlich geschaffen, weshalb nicht von einer Verschiebung des Lebensmittelpunkts des Beschwerdeführers in den Kanton F auszugehen sei. Die Steuerpflicht in der Steuerperiode 2018 bestehe unverändert im Kanton Zürich weiter.

### **E. 3.2**

Mit Blick auf die vorstehenden Erwägungen durfte die Vorinstanz willkürfrei auf den Fortbestand der natürlichen Vermutung des im Kanton Zürich gelegenen Wohnsitzes der Beschwerdeführenden in der streitbetroffenen Steuerperiode schliessen (vgl. E. 2.4.3). Dies namentlich unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Beschwerdeführenden weiterhin die Nutzniessung an der ehemals in ihrem Eigentum stehenden und jahrelang durch sie bewohnten Liegenschaft innehaben. Es obliegt daher den Beschwerdeführenden, die geltend gemachte Begründung eines neuen Wohnsitzes in E nachzuweisen.

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführenden wenden gegen die vorinstanzlichen Erwägungen ein, ab dem Jahr 2018 unbestritten keine Teile des Westgebäudes der ehemals in ihrem Eigentum gestandenen Liegenschaft für sich in Anspruch genommen zu haben. Sie hätten ab November 2013 mit ihrer Tochter, ihrem Partner und den Enkelkindern in der Liegenschaft gewohnt, wobei sie den 1. Stock des Ostteils bewohnt hätten, mit eigenem Badezimmer und WC. Die originalen Grundrisspläne seien dem kantonalen Steueramt eingereicht, jedoch nie retourniert worden. Hauptgrund für ihren Auszug im November 2018 sei gewesen, dass ihre beiden Enkelkinder das bisher von ihnen bewohnte Schlafzimmer im 1. Stock neu als Kinderzimmer genutzt hätten. Das zuvor als Büro und Abstellraum genutzte Dachgeschoss sei ab dann drittvermietet worden. Sowohl ihr Alter wie auch die strengen Arbeitszeiten des Beschwerdeführers hätten ihnen eine Nutzung des Dachzimmers verunmöglicht. Für die Wohnung in E habe der Beschwerdeführer mit V keinen Untermietvertrag abgeschlossen, sondern sie hätten die Miete einfach abwechslungsweise bezahlt. Die Grösse der Wohnung

betrage etwa 80 bis 100 Quadratmeter und der Beschwerdeführer benutze das Bettsofa, während V über ein Bett im separaten Schlafzimmer verfüge. Die beiden verbinde eine langjährige (Familien-)Freundschaft und ihre Beziehung sei brüderlicher Natur. Was die Rückzugsmöglichkeiten in der Wohnung anbelange, so habe sich der Beschwerdeführer aufgrund der starken beruflichen Beanspruchung sowie der regelmässigen Aufenthalte im Land D sowieso nicht ständig in der Wohnung aufgehalten. Mit seiner Frau habe er zudem bereits von 1970 bis 1978 in einer WG gelebt, wobei V oft zu Besuch gekommen sei. Aktuell lägen Seniorenwohngemeinschaften im Trend, nicht zuletzt aus finanziellen Überlegungen. Der Wohnsitz in E sei namentlich begründet worden, weil V sich auf eine Liste für eine Alterswohnung in W (Kanton F) habe setzen lassen. Ferner hätten der gute Autobahnanschluss und ein bereits seit Jahren bestehendes Bekanntnetzwerk den Standort begünstigt. Eine Bestätigung von V bezeuge, dass der Beschwerdeführer zu circa 60 % in der Wohnung übernachtet und die restliche freie Zeit bei seiner Ehefrau im Land D verbracht habe. Indem er seine Schriften ab dem 1. November 2018 im Kanton F hinterlegt habe, habe er den Nachweis über die Verlegung seines Lebensmittelpunkts erbracht. Ferner bezeugten auch die Golftrainings in O (Kanton F) und P (Kanton F) die Wohnsitzverlegung des Beschwerdeführers, hätten ihm doch von I aus deutlich bequemer erreichbare Örtlichkeiten zur Verfügung gestanden. Dasselbe gelte hinsichtlich der besuchten Smoker Lounges. Für die Begründung des neuen Wohnsitzes sprächen auch eine Rechnung betreffend einen Teilwegzug der meisten Möbel ins Land D sowie ein Auszug aus der Firmenkarte des Beschwerdeführers betreffend das Jahr 2019, in welchem diverse Bezüge im Restaurant Q in R und der Umgebung ersichtlich seien. Demgegenüber komme den seitens des kantonalen Steueramts eingeforderten Bankauszügen für die Zeitspanne bis Oktober 2018 keinerlei Beweiskraft zu, da diese die Zeit vor dem Umzug beträfen. Auch spräche der Bezug ihrer Pensionskassengelder noch vor dem Umzug des Beschwerdeführers eindeutig gegen eine steuerlich motivierte Wohnsitzverlegung der Beschwerdeführenden.

#### **E. 3.4.1**

Bei ihren Ausführungen zu den Wohnsitzverhältnissen in I beschränken sich die Beschwerdeführenden primär darauf, ihre eigene Darstellung der Nutzung ihrer ehemaligen Liegenschaft derjenigen der Vorinstanz gegenüberzustellen. Auf die Einreichung von Nachweisen, welche ihre Sichtweise substantiiert belegen würden, verzichteten sie indes, reichten sie doch etwa keine Mietverträge, Belege über Mietzinseingänge oder sonstige Nachweise über die behauptete Drittvermietung des Dachgeschosszimmers ein. Das dem Verwaltungsgericht diesbezüglich eingereichte, an das kantonale Steueramt adressierte Schreiben ist bereits mangels Unterschrift der angeblichen Untermieterin nicht beweistauglich. Angesichts der vielen (Ausland-)Reisen, der andauernden Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführenden sowie der Tatsache, dass der Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge regelmässig auf einem Bettsofa nächtigt, erscheint wenig überzeugend, dass den Beschwerdeführenden eine Nutzung des Dachgeschosszimmers in der Liegenschaft in I altersbedingt nicht mehr möglich gewesen sein soll. Die langen Arbeitszeiten des Beschwerdeführers dürften einen – zumindest teilweisen – Aufenthalt der Beschwerdeführenden in ihrer ehemaligen Liegenschaft per se nicht ausschliessen, dürften diese doch bereits in den vorangehenden Steuerperioden ähnlich gewesen sein. Eine Begrenzung der morgendlichen Lärmimmissionen scheint daher möglich gewesen zu sein. Die Wohnverhältnisse in H ab November 2018 sind folglich zu wenig geklärt, um gestützt darauf auf eine definitive Verlegung des Wohnsitzes der Beschwerdeführenden schliessen

zu können.

#### **E. 3.4.2**

Was die Wohnverhältnisse in E anbelangt, so überzeugen die Ausführungen der Beschwerdeführenden zu einer Verschiebung des Lebensmittelpunkts des Beschwerdeführers in eine Wohngemeinschaft im konkreten Fall nicht. Weshalb der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt aus dem Kreis seiner Familie lösen und – nach Erreichen des offiziellen Rentenalters – in solch beengte Wohnverhältnisse wie die vorliegenden verlegen sollte, ist nicht nachvollziehbar. Nicht zu hören sind die Beschwerdeführenden, wenn sie diesbezüglich vorbringen, bereits vor rund dreissig Jahren gemeinsam in einer Wohngemeinschaft gelebt zu haben, ist die Situation doch offensichtlich nicht mit ihren heutigen Verhältnissen vergleichbar. Wenn die Beschwerdeführenden zu den engen Platzverhältnissen in der Wohnung und den damit verbundenen fehlenden Rückzugsmöglichkeiten ferner anmerken, der Beschwerdeführer sei aufgrund seiner Arbeit und der Besuche der Ehefrau im Land D ohnehin "nicht ständig" in der Wohnung gewesen, so spricht dies doch für die Auffassung der Vorinstanz, gemäss welcher ihm das Domizil in erster Linie für gelegentliche Aufenthalte vor Ort diene, so etwa anlässlich seiner Reisen in den Süden. Die knapp verfasste Bestätigung von V, gemäss welcher der Beschwerdeführer 60 % in der Wohnung übernachtet haben soll, stösst diese Vermutung nicht um. Einerseits steht V dem Beschwerdeführer gemäss den Angaben der Beschwerdeführenden sehr nahe. Andererseits steht er aufgrund des Untermietverhältnisses auch in einem gewissen Abhängigkeitsverhältnis zum Beschwerdeführer, weshalb die Glaubwürdigkeit seiner Angaben von vornherein eingeschränkt ist. Im Übrigen können gestützt auf die Angaben von Drittpersonen ohnehin bloss beschränkt Rückschlüsse auf den Lebensmittelpunkt einer Person gezogen werden, sofern dieser nicht durch weitere Nachweise über ihr Verhalten belegt wird.

#### **E. 3.4.3**

Die Hinterlegung der Schriften im Kanton F ist als Indiz für eine Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes des Pflichtigen nicht massgeblich (vgl. E. 2.3).

#### **E. 3.4.4**

Demgegenüber spricht das Einkaufsverhalten des Beschwerdeführers beim Detailhändler J in I für eine Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes. Selbst wenn der Beschwerdeführer aufgrund seiner Vertrautheit mit dem dortigen Sortiment hin und wieder in der besagten Filiale Einkäufe tätigen sollte, wäre bei einer effektiven Wohnsitzverlegung doch eine Veränderung des bisherigen Einkaufsverhaltens mit häufigeren Besuchen von Einkaufsfilialen am neuen Wohnort des Beschwerdeführers zu erwarten.

#### **E. 3.4.5**

Nicht zu beanstanden sind die vorinstanzlichen Erwägungen betreffend die Golftrainings und die Besuche der Smoker Lounges durch den Beschwerdeführer. Denn die Vorinstanz erwog diesbezüglich zu Recht, die Beschwerdeführenden hätten ihre Bankauszüge für die Zeit vor November 2018 nicht vollständig offengelegt, weshalb nicht geklärt werden konnte, ob die besagten Ort durch den Beschwerdeführer nicht bereits vor seinem geltend gemachten Umzug regelmässig besucht wurden. Ferner bekunden Golftrainings sowie der Besuch bestimmter Lokalitäten ohnehin nicht ohne Weiteres eine Verlegung des bisherigen Wohnsitzes, können diese doch auch auf andere Gründe wie etwa die Pflege von Bekanntschaften und/oder ein besseres Angebot zurückzuführen sein.

#### **E. 3.4.6**

Nicht beweisgeeignet für eine Verlegung des Lebensmittelpunkts des Beschwerdeführers in den Kanton F erscheint die Rechnung über einen Teilwegzug der in der Liegenschaft in H untergebrachten Möbel ins Land D.

#### **E. 3.4.7**

Zum Auszug aus der Firmenkarte des Beschwerdeführers betreffend das Jahr 2019, welcher Besuche des Restaurants Q in R und der Umgebung bezeuge, ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführenden die von ihnen eingeforderten Bankunterlagen nur selektiv einreichen. Es fehlen Auszüge über die gesamte Steuerperiode 2018, welche einen Vergleich mit dem Verhalten des Beschwerdeführers vor der fraglichen Wohnsitzverlegung ermöglichen würden. Vor diesem Hintergrund können aus dem angerufenen Bankauszug keine konkreten Rückschlüsse auf eine allfällige Verlegung des Lebensmittelpunkts des Beschwerdeführers gezogen werden.

#### **E. 3.4.8**

Den Beschwerdeführenden kann schliesslich auch nicht gefolgt werden, wenn sie vorbringen, der Bezug ihrer Pensionskassengelder vor dem Umzug des Beschwerdeführers in den Kanton F spreche eindeutig gegen eine steuerlich motivierte Wohnsitzverlegung, kann der Zeitpunkt des Bezugs des Vorsorgeguthabens vor oder nach Erreichen des Pensionsalters doch auf die unterschiedlichsten Gründe zurückzuführen sein. Auf konkrete Lebensgewohnheiten im Alltag lässt der (häufig einmalige) Bezug hingegen kaum schliessen.

#### **E. 3.4.9**

Nach dem Gesagten ist eine seitens der Beschwerdeführenden als einseitig und tendenziös gerügte Beweiswürdigung der Vorinstanz zu verneinen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden ist die vorinstanzliche Erwägung, gemäss welcher der Lebensmittelpunkt älterer und betagter Menschen tendenziell weniger mobil als jener der jüngeren Bevölkerung sei, nicht diskriminierend, sondern sie findet ihre Grundlage in der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung (BVGr, 6. Februar 2025, A-1348/2023, E. 2.3.5; BVGr, 11. Januar 2023, A-4943/2020, E. 2.6.6 mit Hinweis auf BGE 131 I 145 E. 5).

#### **E. 3.4.10**

Umstritten ist, ob überhaupt Vorentscheide bei unbestrittenermassen bestehender subjektiver Steuerpflicht über deren Qualifikation als beschränkter oder unbeschränkter, mithin über den Umfang der subjektiven Steuerpflicht, ergehen können (BGr, 20. Juni 2019, 2C\_689/2018, E. 1.3.1; 26. April 2012, 2C\_396/2011, E. 3.2.3; Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht – Direkte Steuern, 3. Aufl. 2018, § 20 N. 9). Das Bundesgericht liess die Frage – soweit ersichtlich – bislang offen und hielt fest, dass jedenfalls nach der Rechtsprechung in solchen Konstellationen kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf einen Vorentscheid bestehe (BGr, 1. April 2025, 9C\_607/2022, E. 2.1; BGr, 18. September 2018, 2C\_799/2017, 2C\_800/2017, E. 4.1.2). Die Frage braucht hier nicht geklärt zu werden, zumal das Steueramt einen Steuerhoheitsentscheid gefällt hat, obwohl die Beschwerdeführenden keinen Feststellungsanspruch hatten, nachdem vorliegend die (beschränkte) Steuerpflicht im Kanton Zürich aufgrund der Nutzniessung beider Beschwerdeführenden an der hier

gelegenen Liegenschaft nicht in Frage stand bzw. nur der Umfang der Steuerpflicht im Kanton Zürich umstritten war.

#### **E. 3.4.11**

Gesamthaft ist die Vorinstanz somit zu Recht zum Schluss gekommen, dass die Beschwerdeführenden in der Steuerperiode 2018 unverändert im Kanton Zürich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.

#### **E. 4**

Zum in Art. 127 Abs. 3 BV verankerten Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ist anzumerken, dass den Beschwerdeführenden nach Erlass des definitiven Einschätzungsentscheids des Kantons Zürich für die Steuerperiode 2018 das Rechtsmittel der Revision betreffend die Steuereinschätzung des Kantons F zur Verfügung steht. Eine effektive Doppelbesteuerung kann dadurch vermieden werden (vgl. BGE 139 II 373, E. 1.5; BGr, 5. August 2021, 2C\_41/2021, E. 1.3 ). Denn gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung könnte die Beseitigung einer grundsätzlich verfassungswidrigen interkantonalen Doppelbesteuerung nur dann verweigert werden, wenn sich das Verhalten einer doppelt besteuerten Person als qualifiziert missbräuchlich erweist und der betroffene Kanton zugleich ausnahmsweise ein legitimes Interesse daran hat, bezogene Steuern einzubehalten, obschon er nach interkantonalem Doppelbesteuerungsrecht oder sogar bereits nach harmonisiertem Steuerrecht keinen Steueranspruch hat (BGE 149 II 354 E. 4.4.2). Eine abschliessende Prüfung hiervon ist jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und mangels Parteistellung des Kantons F auch nicht möglich. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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