

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00023 vom 3. Februar 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-02-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2025.00023

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00023 du 3 février 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00023 del 3 febbraio 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2016 | [Umstritten ist, wo sich per 31. Dezember 2016 der steuerrechtliche Wohnsitz der Beschwerdeführerin befand. Die Beschwerdeführerin hatte ihren Wohnsitz bis und mit Steuerperiode 2014 im Kanton Zürich. Schon vor ein paar Jahren hat sie im Kanton F ein Gestüt inkl. Wohnhaus erworben und dieses umfangreich renovieren lassen. Mit zirka einem halben Jahr Verspätung habe die Beschwerdeführerin im Dezember 2015 in das Wohnhaus ziehen können. Der Wohnsitz der Beschwerdeführerin war bereits für die Steuerperiode 2015 strittig (VGr, 26. August 2020, SB.2020.00066; BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020).] Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1.1).

Begründungsanforderungen an eine Beschwerdeschrift (E. 1.2). Rüge betreffend Verletzung des rechtlichen Gehörs (E. 2). Natürliche Personen sind laut § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (E. 3.1). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (E. 3.2 und 3.3). Die zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zugrunde liegenden Tatsachen sind steuerbegründend und daher von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist jedoch zur Mitwirkung verpflichtet (E. 3.5). Das Verwaltungsgericht pflichtet dem Steuerrekursgericht bei, wenn es nach der überzeugenden Gesamtwürdigung aller Hinweise festhält, das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin sei auch in der Steuerperiode 2016 im Kanton Zürich zu verorten, womit das kantonale Steueramt die unbeschränkte Steuerhoheit zu Recht beansprucht hat. Die Beschwerdeführerin vermag nicht zu belegen, dass im Jahr 2016 ihre Beziehungen zum neuen Ort bei einer gesamthaften Betrachtung als wichtiger erscheinen (E. 4.5 ff.). Abweisung, soweit auf die Beschwerde eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2

(Kat.-Nrn. 02, 03 und 04; nachfolgend: der Hof G). Im Zeitpunkt des Kaufs befanden sich auf den Parzellen Stallungen, eine Reithalle sowie ein altes, unbewohnbares Wohnhaus. A erwarb die Liegenschaften mit dem Ziel, dort ihr eigenes Gestüt zu etablieren, und liess dazu in den Jahren 2014 und 2015 umfangreiche Renovationen vornehmen und das Wohnhaus neu erstellen. B. Am 16. Dezember 2015 meldete sich A in der Gemeinde E (Kanton F) an. Dessen ungeachtet beanspruchte das kantonale Steueramt für die Steuerperiode 2015 weiterhin die unbeschränkte Steuerhoheit aufgrund des Wohnsitzes in der Gemeinde D. Mit Einschätzungsentscheid vom 20. Februar 2018 wurde A für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und

einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... eingeschätzt. Die dagegen von A erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 14. Dezember 2018 abgewiesen. Dagegen gelangte A mit Rekurs an das Steuerrekursgericht, welches diesen mit Entscheid vom 3. Juni 2020 ebenfalls abwies. Während das Verwaltungsgericht die dagegen in der Folge erhobene Beschwerde mit Urteil vom 26. August 2020 guthiess (VGr, 26. August 2020, SB.2020.00066), hiess das vom kantonalen Steueramt angerufene Bundesgericht seinerseits am 3. Juni 2021 die dagegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gut und bestätigte damit den Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2018 (BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020). C. Die Einschätzung der Steuerperiode 2016 war bis zum eben erwähnten Urteil des Bundesgerichts sistiert worden. Am 29. Juli 2021 forderte das kantonale Steueramt im Rahmen einer zweiten Akteneinforderung insbesondere Kopien der Rechnung der Umzugsfirma, der Rechnung der Reinigungsfirma für die Wohnung in D, der Strom- und Wasserrechnungen der Wohnungen in D und in E, der Fahrzeugausweise, der Krankenkassenpolice, des Schreibens für die Postumleitung, der Kreditkartenauszüge sowie des Nachweises der Bargeldbezüge ein. A liess diese Akteneinforderung innert erstreckter Frist am 30. November 2021 beantworten. Bezüglich Überlassung der Wohnung an H wurde auf die Akten des Einschätzungsverfahrens 2015 verwiesen. Hinsichtlich einer sich ebenfalls in ihrem Eigentum befindlichen Liegenschaft in I (ZH) machte sie einen Leerstand geltend. Am 9. Dezember 2021 wurde die Akteneinforderung gemahnt. A nahm dazu mit Schreiben vom 3. Januar 2022 Stellung und verfocht – weiterhin unter Verweis auf die im Verfahren 2015 eingereichten Unterlagen –, ihr Lebensmittelpunkt befinde sich in E (Kanton F). Mit Einschätzungsentscheid vom 7. Januar 2022 beanspruchte das kantonale Steueramt für die Steuerperiode 2016 aufgrund des Wohnsitzes der Beschwerdeführerin in der Gemeinde D weiterhin die unbeschränkte Steuerhoheit. A wurde für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... eingeschätzt. Das kantonale Steueramt erwog, eine Verschiebung des Lebensmittelpunkts vom Kanton Zürich in den Kanton F sei nicht substantiiert und belegmässig nachgewiesen worden. Eine hiergegen am 7. Februar 2022 erhobene Einsprache mit dem Antrag, dass im Kanton Zürich lediglich von einer beschränkten Steuerpflicht infolge Grundeigentums auszugehen sei, wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 18. August 2022 ab. Dies, nachdem A ihre Einsprache am 5. Juli 2022 antragsgemäss noch mündlich hatte vertreten können. II. Gegen den Einspracheentscheid vom 18. August 2022 gelangte A mit Rekurs vom 23. September 2022 an das Steuerrekursgericht. Dieses wies den Rekurs mit Entscheid vom 27. November 2024 ab. Der Entscheid wurde A am 5. Februar 2025 zugestellt. III. Mit Beschwerde vom 5. März 2025 beantragt die rechtskundig vertretene A (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) dem Verwaltungsgericht, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 27. November 2024 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und es sei festzustellen, dass das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin in E, Kanton F, liege. Eventualiter sei die Sache an das Steuerrekursgericht zur vollständigen Erhebung des Sachverhalts und zur Neuurteilung im Sinn der Erwägungen zurückzuweisen. Das kantonale Steueramt reichte mit Eingabe vom 25. März 2025 eine Vernehmlassung ein und beantragte dem Verwaltungsgericht die Abweisung der Beschwerde. Daraufhin replizierte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 7. April 2025. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Die Gemeinde D 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]). 1.2 Die Beschwerdeschrift vom 5. März 2025 an das Verwaltungsgericht deckt sich zum Teil über mehrere Seiten hinweg wortgenau mit der Rekurschrift an die Vorinstanz vom 22. September 2022. Da das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte nicht gehalten ist, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den angefochtenen Entscheid von Amts wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen, ist auf die Beschwerde nachfolgend nur insoweit näher einzugehen, als sie sich substantiiert mit den Erwägungen des vorinstanzlichen Entscheids auseinandersetzt (vgl. VGr, 26. Februar 2025, SB.2024.00058, E. 1.3 mit Hinweisen). Die betreffenden Anforderungen mussten dem berufsmässigen Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin bekannt sein, weshalb die Ausführungen in der Beschwerdeschrift nachfolgend nur berücksichtigt werden, sofern sie nicht einer wortgenauen Übernahme der Rekurschrift entsprechen. Auf die vorliegende Beschwerde kann nur eingetreten werden, soweit die erwähnten Begründungsanforderungen erfüllt sind (vgl. BGE 131 II 470 E. 1.3).

E. 2.1

Vorab ist eine prozessuale Rüge der Beschwerdeführerin zu behandeln. Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie sei nicht darüber orientiert gewesen, dass die Gemeinde D im vorinstanzlichen Verfahren zur Vernehmlassung eingeladen war, diese sich aber nicht vernehmen liess. Damit rügt sie implizit die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.

E. 2.2

Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch umfasst auch das Recht, von beim Gericht eingereichten Stellungnahmen Kenntnis zu erhalten, sowie die Möglichkeit, sich dazu äussern zu können (sogenanntes Replikrecht). Damit dieses Recht wahrgenommen werden kann, müssen sämtliche Stellungnahmen den Parteien zugestellt werden, unabhängig davon, ob diese Eingaben neue und erhebliche Gesichtspunkte enthalten (vgl. BGE 146 III 97 E. 3.4.1; BGE 138 I 154 E. 2.3 ff.; VGr, 12. März 2014, SB.2013.00054, SB.2013.00055, E. 2.3.1).

E. 2.3

Die Beschwerdeführerin wurde mit Präsidialverfügung vom 28. September 2022 durch die Vorinstanz darüber in Kenntnis gesetzt, dass die Gemeinde D zur freigestellten Vernehmlassung eingeladen worden sei. Über den Umstand, dass sich die Gemeinde nicht vernehmen liess, musste und konnte die Beschwerdeführerin durch die Vorinstanz denn auch nicht informiert werden, da der Eingang eines Vernehmlassungsverzichts seitens der Gemeinde gänzlich unterblieb. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV kann nicht erblickt werden.

E. 3.1

Natürliche Personen sind laut § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person gemäss § 3 Abs. 2 StG, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Gemäss § 10 Abs. 3 StG in Verbindung mit Art. 4b Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) ist bei einem

interkantonalen Wohnsitzwechsel der steuerrechtliche Wohnsitz am Ende der Steuerperiode massgeblich.

E. 3.2

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 keine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Die Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.2.2; BGE 138 II 300 E. 3.2; BGE 132 I 29 E. 4; BGE 125 I 54 E. 2).

E. 3.3

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).

E. 3.4

Über den Lebensmittelpunkt und damit den steuerrechtlichen Wohnsitz kann gemeinhin kein strikter Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen, wobei sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände zu berücksichtigen sind (vgl. BGr, 1. Juli 2013, 2C_1267/2012, E. 3.2; BGr, 6. Dezember 2010, 2C_397/2010, E. 2.4.2).

E. 3.5

Die zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zugrunde liegenden Tatsachen sind steuerbegründend und daher von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist jedoch zur Mitwirkung verpflichtet (§ 135 StG , siehe auch Art. 42 StHG), und zwar auch dann, wenn die Steuerhoheit bestritten wird (BGE 148 II 285 E. 3.1.1). Dies gilt insbesondere für Tatsachen, die eine andere Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Vergleich zu den Vorperioden aufdrängen. Für die Wohnsitzverlegung ist es nicht erforderlich, dass die steuerpflichtige Person sämtliche Beziehungen zum bisherigen Wohnsitz endgültig löst. In einigen Urteilen hat sich das Bundesgericht zwar in diese Richtung geäussert, indem es ausführte, dass zum Nachweis der Wohnsitzverlegung "nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz [gehört], sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben" (BGE 138 II 300 E. 3.4; BGr, 5. Juni 2023, 9C_25/2023, E. 3.3; BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020, E. 3.2.3). Diese Äusserung war jedoch zumindest missverständlich: Für sich genommen hätten die fortdauernden Beziehungen zum bisherigen Wohnsitz weder in diesem noch in anderen Fällen, in denen sich das Bundesgericht auf die – bei internationalen Wohnsitzverlegungen massgebenden – Figur der sogenannten "rémance

du domicile" (fortgesetzter Wohnsitz; Art. 24 Abs. 1 des Zivilgesetzbuches [ZGB]) berufen hat, die Wohnsitzverlegung ausgeschlossen. Entscheidend war jeweils vielmehr der Umstand, dass die steuerpflichtige Person keine überwiegenden Beziehungen zu einem neuen Ort etabliert hatte (BGr, 19. Dezember 2024, 9C_173/2024, E. 3.3 mit Verweis auf BGE 138 II 300 E. 3.6.3; BGr, 29. August 2016, 2C_510/2016, E. 2.3 und 3.2.5; BGr, 7. Mai 2014, 2C_793/2013, E. 4.3 und 6.4, in: StE 2014 A 24.21 Nr. 29; BGr, 1. Juli 2013, 2C_1267/2012, E. 3.3 und 3.4, in: StE 2013 B 11.1 Nr. 25; BGr, 7. Dezember 2010, 2C_355/2010, E. 4.1, in: StE 2011 B 11.1 Nr. 22). Eine Wohnsitzverlegung ist also in jedem Fall und ungeachtet fortdauernder Beziehungen zum alten Wohnsitz auch im interkantonalen Verhältnis anzunehmen, wenn die Beziehungen zu einem neuen Ort bei einer gesamthaften Betrachtung als wichtiger erscheinen (BGr, 19. Dezember 2024, 9C_173/2024, E. 3.3; vgl. auch zum internationalen Verhältnis BGE 150 II 244 E. 5.6.5).

E. 4.1

Umstritten ist vorliegend, wo sich per 31. Dezember 2016 der steuerrechtliche Wohnsitz der Beschwerdeführerin befand.

E. 4.2

Wie bereits im Verfahren betreffend die Steuerperiode 2015 vertritt die Beschwerdeführerin auch für die hier relevante Steuerperiode 2016, dass sich ihr steuerrechtlicher Wohnsitz spätestens seit dem 1. Juni 2015 in E befunden habe. Über weite Teile ihrer Beschwerdeschrift wiederholt die Beschwerdeführerin ihre bereits vor Steuerrekursgericht vorgebrachten Hinweise, die einen Wohnsitzwechsel von D nach E belegen sollen: den Kauf des Hofes G in E, die Renovations- und Ersatzbauten auf dem Hof G, den Baustopp beim Umbau der Pferdestallungen Ost, die Deponierung der Schriften in E, die Überlassung der Wohnung in D an H, die Organisation und Führung des Hofes G, das Absolvieren der landwirtschaftlichen Weiterbildung gemäss Direktzahlungsverordnung vom 23. Oktober 2013 (DZV) sowie ihre persönlichen und familiären Beziehungen. Auf diese Vorbringen kann, wie bereits dargelegt, nicht eingegangen werden (vgl. E. 1.2 hiervor). Soweit sich die Beschwerdeführerin materiell mit dem vorinstanzlichen Entscheid auseinandersetzt, ist auf die vorgebrachten Rügen einzugehen. Zusammengefasst kritisiert die Beschwerdeführerin allgemein die Indizienbeweisführung und die antizipierte Beweiswürdigung der Vorinstanz. Diese habe keine Gesamtwürdigung der von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Indizien vorgenommen, sondern die Indizien lediglich einzeln geprüft und in Verletzung der bundesgerichtlichen Voraussetzungen für eine antizipierte Beweiswürdigung auf die Abnahme der gestellten Beweisanträge verzichtet. Insbesondere habe die Vorinstanz den Umstand, die Beschwerdeführerin befände sich in einer äusserst komfortablen Vermögens- und Einkommenssituation, zu ihrem Nachteil ausgelegt. Die Vorinstanz verkenne, dass die Wohnung in D per Oktober 2016 H überlassen und im Jahr 2021 an eine Drittperson verkauft worden sei. Sie habe es unterlassen, zu würdigen, dass die Beschwerdeführerin 2017/2018 einen Direktzahlungskurs absolviert und im November 2019 723 Aaren Landwirtschaftsland gepachtet habe. Der Aspekt, wonach sich eine Mehrheit der Pferde der Beschwerdeführerin im Ausland befände, könne nicht zu ihren Ungunsten ausfallen. Zudem stelle die Beschäftigung von Hilfspersonal kein Gegenindiz für die Präsenz und den Lebensmittelpunkt der Beschwerdeführerin auf dem Hof G dar.

E. 4.3

Die Vorinstanz verortete den steuerrechtlichen Wohnsitz der Beschwerdeführerin auch für die Steuerperiode 2016 in der Gemeinde D im Kanton Zürich. Ins Gewicht falle insbesondere die Verletzung der Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin durch ihre fortgesetzte Weigerung, vom kantonalen Steueramt eingeforderte Belege (Kreditkartenauszüge, Rechnungen der Umzugsfirma etc.) einzureichen. Dies sei im Rahmen der Gesamtwürdigung zu Ungunsten der Beschwerdeführerin zu werten, zumal die betreffenden Unterlagen (insbesondere die Kreditkartenauszüge) mutmasslich Aufschluss über den Aufenthalt der Beschwerdeführerin in der streitbetroffenen Steuerperiode gegeben hätten. Für die Annahme einer Wohnsitzverlegung nach E würden sodann weiterhin spezifische Anhaltspunkte fehlen. Der Betrieb des Hofs G (und in diesem Zusammenhang der Umbau der Pferdestallungen mit Umzug der Pferde nach E, die landwirtschaftliche Weiterbildung der Beschwerdeführerin und der Abschluss eines langfristigen Pachtvertrags) würden dafür nicht ausreichen. Auch die Postumleitung nach J und die unklaren Umstände der behaupteten Überlassung der Wohnung in D an H unterstütze die Sachdarstellung der Beschwerdeführerin und damit die Annahme einer Wohnsitzverlegung nach E nicht.

E. 4.4

Die Frage des Wohnsitzes der Beschwerdeführerin war bereits für die Steuerperiode 2015 strittig (BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020). Auf das eben erwähnte Urteil ist deshalb im Folgenden einzugehen: Das Bundesgericht hielt für die Steuerperiode 2015 höchstrichterlich fest, die damalige Schlussfolgerung des Verwaltungsgerichts, die natürliche Vermutung zugunsten des Hauptsteuerdomizils am bisherigen Wohnsitz im Kanton Zürich sei entkräftet, sei jedenfalls per 31. Dezember 2015 offensichtlich unrichtig. Dies, weil sich die Beweiswürdigung bloss auf zwei Indizien stütze: Einerseits auf die Miete einer 3,5-Zimmer-Wohnung per 1. Juni 2015 in E und andererseits auf die Abnahme des neu erstellten Wohnhauses am 17. Dezember 2015. Möglicherweise würden die beiden Anhaltspunkte einen Hinweis dafür darstellen, dass die Beschwerdeführerin in Zukunft beabsichtige, ihren Aufenthalt nach E zu verlegen. Allerdings würden Anhaltspunkte fehlen, dass die Beschwerdeführerin ihren Aufenthalt im Jahr 2015 auch effektiv verlegt habe. Für eine haltbare Beweiswürdigung wäre es gemäss Bundesgericht jedoch notwendig gewesen, dass zumindest Rechnungen oder Quittungen der Umzugs- und Reinigungsunternehmen vorgelegen hätten. Denn angesichts der äusserst komfortablen Vermögens- und Einkommenssituation der Beschwerdeführerin sei nicht davon auszugehen, dass sie den Umzug ohne Beizug fachmännischer Hilfe vorgenommen hätte. Bei einer Vermietung der Wohnung in D in möbliertem Zustand hätte eine willkürfreie Beweiswürdigung bedingt, dass der Einzug in das neue Wohnhaus in E aufgrund von Belegen für den Kauf von Möbeln und weiteren Einrichtungsgegenständen erkennbar gewesen wäre. Selbst für den behaupteten Transport der Pferde nach E hätten keine schriftlichen Belege vorgelegen (BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020, E. 3.4.2). Einen hinreichenden Anhaltspunkt für eine haltbare verwaltungsgerichtliche Beweiswürdigung bilde auch nicht der Umstand, dass die Liegenschaft in E mit einer Gesamtfläche von 53'394 m² erheblich grosszügiger sei als die Wohnsituation in der 4,5-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnung. Die wesentlich grössere Liegenschaft diene primär der Unterbringung der Pferde. Aufgrund der äusserst komfortablen Vermögens- und Einkommenssituation der Beschwerdeführerin sei überdies nicht davon auszugehen, dass sie die Unterhalts- und Betreuungsarbeiten selbst ausübe oder durch Reitstunden ihren Lebensunterhalt finanziere. Deshalb könne in der vorliegenden Angelegenheit nicht von der

Sachverhaltsfeststellung, wonach die Beschwerdeführerin Eigentümerin von mehreren Pferden sei, darauf geschlossen werden, nur sie selbst kümmere sich um ihre Pferde und müsse deshalb jeweils vor Ort sein. Dass die Beschwerdeführerin aufgrund der unterschiedlichen Bezugstermine der Stallungen und des Wohnhauses ausserdem eine 3,5-Zimmer-Wohnung gemietet habe, stelle keinen substantiierten Hinweis dafür dar, dass sie ihren bisherigen Wohnsitz in D per Ende 2015 aufgelöst habe. Die 4,5-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnung habe sie weiterhin behalten und nicht fremdvermietet. Auch wenn die Beschwerdeführerin nicht auf die Einnahmen aus der Vermietung der 4,5-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnung angewiesen gewesen wäre, fehle es der damaligen verwaltungsgerichtlichen Beweiswürdigung dennoch an stichhaltigen Hinweisen (z. B. Belege für Einkäufe und andere Lebenshaltungskosten), dass die Beschwerdeführerin tatsächlich in der 3,5-Zimmer-Wohnung gelebt und sich bereits im Jahr 2015 überwiegend in E aufgehalten hätte (BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020, E. 3.4.3). Aus den gesagten Gründen hielt das Bundesgericht fest, selbst wenn sich die Absicht dauernden Verbleibens der Beschwerdeführerin als subjektives Merkmal auf den Kanton F bezogen hätte, habe sich dieser innere Wille Ende Dezember 2015 (noch) nicht in objektiver und hinreichender Weise materialisiert (BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020, E. 3.5). Das Bundesgericht monierte abschliessend den Umstand, dass die Beschwerdeführerin ihrer Mitwirkungspflicht im Einschätzungsverfahren kaum nachgekommen sei. Mit geringem Aufwand wäre es ihr möglich gewesen, substantiierte Anhaltspunkte für eine Wohnsitzverlegung beizubringen. Dies habe sie jedoch unterlassen (BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020, E. 3.6).

E. 4.5

Steuerpflichtige Personen sind zur Mitwirkung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. § 135 StG; siehe auch E. 3.5 hiavor). Dies gilt insbesondere für Tatsachen, die eine andere Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Vergleich zu den Vorperioden aufdrängen. Es obliegt der steuerpflichtigen Person, den Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort zu erbringen, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 8. März 2022, 2C_323/2021, E. 2.4.1). Der Gegenbeweis gelingt, wenn die steuerpflichtige Person nachweisen kann, überwiegende Beziehungen zu einem neuen Ort etabliert zu haben (vgl. E. 3.5 hiavor). Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, kommt die Beschwerdeführerin auch für die hier relevante Steuerperiode 2016 der Pflicht nicht im geforderten Mass nach, Belege einzureichen, die den effektiven Aufenthalt und damit die Wohnsitzverlegung der Beschwerdeführerin von D nach E beweisen können. Die Beschwerdeführerin beschränkt sich auch im Verfahren vor Verwaltungsgericht vielmehr darauf, auf die bereits im Verfahren betreffend die Steuerperiode 2015 eingebrachten Belege zu verweisen, die eine Wohnsitznahme in E gerade nicht zu belegen vermögen.

E. 4.5.1

Der Vorinstanz ist zuzustimmen, wenn sie zunächst einmal festhält, die Beschwerdeführerin habe den Akt des Umzugs von D nach E nach wie vor nicht belegmässig nachweisen können. Wie bereits für das Jahr 2015 fehlen auch für das Jahr 2016 Anhaltspunkte, wonach die Beschwerdeführerin ihren Aufenthalt effektiv verlegt hat. Der Beschwerdeführerin wäre es unbenommen gewesen, dies mittels Rechnungen und Quittungen der Umzugs- und Reinigungsunternehmen zu belegen (vgl. BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020, E. 3.4.2). Auch hätte sie die Wohnsitznahme in E mit Belegen für Einkäufe

oder andere Lebenshaltungskosten untermauern können (vgl. BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020, E. 3.4.3). Zwar reichte die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren Belege betreffend die mutmassliche Wohnsitznahme auf dem Hof G ein. Diese können ihren Wohnsitzwechsel jedoch nicht beweisen: Die eingereichten Belege zeigen lediglich auf, dass die Beschwerdeführerin am 6. Mai 2015 bzw. 10. September 2015 sieben von insgesamt 34 in ihrem Eigentum befindlichen Pferden von K (Deutschland) bzw. L (Deutschland) nach E hat transportieren lassen. Diese Rechnungsbelege aus dem Jahr 2015 wie auch die beigelegte Fotografie des Transports beweisen keinen Umzug der Beschwerdeführerin nach E. Betreffend die beigebrachten Belege ist zumindest auffällig, dass diese an die Adresse der Beschwerdeführerin in D gesendet wurden. Soweit sich die Beschwerdeführerin im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erneut mit dem Verweis auf die per 1. Juni 2015 gemietete 3,5-Zimmer-Wohnung in E behelfen möchte, ist sie nicht zu hören: Dies stellt keinen substantiierten Hinweis dafür dar, dass die Beschwerdeführerin ihren bisherigen Wohnsitz in D per Ende 2015 aufgelöst hat, und schon gar nicht dafür, dass die Beziehungen zu E in einer Gesamtbetrachtung als wichtiger erscheinen würden (vgl. E. 3.5 hiervor). Sie vermag auch für das Jahr 2016 nicht zu belegen, dass sie tatsächlich in der 3,5-Zimmer-Wohnung gelebt hat (vgl. BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020, E. 3.4.3).

E. 4.5.2

Auch die Deponierung der Schriften der Beschwerdeführerin per 16. Dezember 2015 in der Gemeinde E vermag keine Wohnsitzverlegung von D nach E zu belegen (vgl. E. 3.2 hiervor). Selbst aus der geltend gemachten Postumleitung lässt sich ein Umzug nach E nicht ablesen: Aus dem entsprechenden Beleg geht eine durch die Beschwerdeführerin in Auftrag gegebene Postumleitung ab dem 2. März 2016 (bis auf Widerruf) zur Bank M in J hervor. Aufgrund dessen ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass die Postumleitung an eine Bank in J anstelle des behaupteten neuen Wohnsitzes in E zusätzliche Zweifel an der Sachdarstellung der Beschwerdeführerin erwecken würde.

E. 4.5.3

Um ihren Wohnsitzwechsel zu erhärten, macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe ihre 4,5-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnung in D zwar ab Mai 2015 bis Oktober 2016 leer stehen lassen, diese jedoch bis Juli 2018 kostenlos dem im Jahr 1989 geborenen H, Student an der ETH Zürich, zur Verfügung gestellt. Zudem müsse berücksichtigt werden, dass die Wohnung in D per 4. November 2021 verkauft worden sei. Zum Ganzen verweist die Beschwerdeführerin auf bereits in den Akten liegende Dokumente (Vereinbarung mit H vom 26. Juli/15. August 2018, Meldebestätigung vom 16. Juli 2018 und öffentlich beurkundeter Kaufvertrag vom 4. November 2021). Wie die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat, meldete sich H beim Einwohneramt der Gemeinde D erst per 1. April 2017 an. Ausserdem datiert die Vereinbarung zwischen ihm und der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018. Wie eine derartige nachträgliche Vereinbarung aufzeigen könnte, dass die Wohnung im Jahr 2016 H überlassen wurde, bleibt unerklärlich. Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und H gänzlich in Frage stellt, zumal die Vereinbarung nicht die Qualität eines Mietvertrags aufweist, sondern in erster Linie einen Darlehensvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und H darstellt. Weshalb die Wohnung unentgeltlich überlassen worden wäre, wenn gemäss der Vereinbarung ein theoretisch möglicher Mietzins von Fr. 5'500.- realisierbar gewesen wäre, bleibt ebenfalls ungeklärt. Im Übrigen kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie aus dem Verkauf der Wohnung in D im Jahr 2021 etwas zu ihren Gunsten

ableiten möchte. Dies stellt jedenfalls keinen Beleg für einen überwiegenden Aufenthalt der Beschwerdeführerin im Jahr 2016 in E dar.

E. 4.5.4

Genau gleich verhält es sich mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie habe sich 2016 zum Direktzahlungskurs 2017/2018 angemeldet (...) und habe im November 2019 einen langfristigen Pachtvertrag über 723 Aaren Landwirtschaftsland in E abgeschlossen. Weder das Absolvieren des Direktzahlungskurses 2017/2018 noch die Pacht von Landwirtschaftsland im November 2019 vermag im Jahr 2016 einen Wohnsitz in E zu belegen.

E. 4.5.5

Schlussendlich ist auch nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz darauf hinweist, dass die Mehrheit der 34 Pferde der Beschwerdeführerin im Ausland untergebracht sei. Es mag zutreffen, dass diesem Umstand im Kontext des internationalen Pferdespitzensports, in dem die Beschwerdeführerin tätig sei, keine allzu grosse Bedeutung zukommt. Dennoch relativiert dieser Hinweis eine Wohnsitzbegründung in E zusätzlich. Darauf, dass eine permanente Anwesenheit auf dem Hof G seitens der Beschwerdeführerin nicht notwendig ist, deutet im Übrigen auch die Anstellung von 17 Arbeitskräften (in unterschiedlichen Zeitperioden seit 2015) hin. Die Behauptung, bei den Arbeitskräften handle es sich "vorwiegend um unqualifiziertes Hilfspersonal [...], meist aus ruralen Gebieten Osteuropas", ist weder belegt noch kann dies als Rückschluss auf eine permanente Anwesenheit der Beschwerdeführerin auf dem Hof G gewertet werden. Da eine permanente Anwesenheit auf dem Hof G seitens der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen wurde, wird auch die Behauptung der Beschwerdeführerin, es sei unrealistisch, täglich von D nach E zu pendeln, entkräftet.

E. 4.5.6

Zusammenfassend ist der Vorinstanz beizupflichten, wenn sie nach der überzeugenden Gesamtwürdigung aller Hinweise festhält, das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin sei auch in der Steuerperiode 2016 in D im Kanton Zürich zu verorten, womit das kantonale Steueramt die unbeschränkte Steuerhoheit zu Recht beansprucht hat. Im Übrigen kann das Verwaltungsgericht nicht erkennen, wie die Vorinstanz die äusserst komfortable Vermögens- und Einkommenssituation zum Nachteil der Beschwerdeführerin ausgelegt hätte. Hierbei handelt es sich um eine unsubstanzierte Behauptung der Beschwerdeführerin. Vielmehr vermag die Beschwerdeführerin auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht zu belegen, dass im Jahr 2016 ihre Beziehungen zu E bei einer gesamthaften Betrachtung als wichtiger erscheinen. Der Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons wäre allerdings notwendig gewesen, um die natürliche Vermutung zugunsten der Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes zu durchbrechen (E. 3.5 hiervor).

E. 4.6

Die Beschwerdeführerin offeriert im Rahmen ihrer Beschwerde die eigene Befragung, die Befragung von N (Gemeindegemeinderat der Gemeinde E) und O (Gemeindepräsident der Gemeinde E bis 2019) sowie den Augenschein des Hofes G in E. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts ist der Sachverhalt im vorliegenden Fall hinreichend ermittelt. Die entscheidungsrelevanten Tatsachen sind gestützt auf die Akten und die beigebrachten Belege geklärt. Die Befragungen und der Augenschein sind daher nicht zweckdienlich und sie

würden auch nichts am Beweisergebnis ändern, weshalb darauf in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet wird. Bei dieser Ausgangslage ist auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf die Abnahme der offerierten Befragungen und des Augenscheins verzichtet hat (vgl. VGr, 3. Februar 2021, SB.2020.00074, E. 3.4).

E. 4.7

Nach dem Gesagten untersteht die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2016 der unbeschränkten Steuerhoheit des Kantons Zürich. Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG). Der unterliegenden Beschwerdeführerin steht keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

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