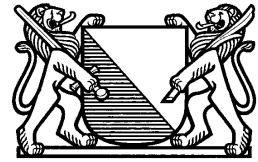


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2024.65

Entscheid

15. April 2025

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter
Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Georges Frick

In Sachen

A,

vertreten durch RA Dr.iur. Markus Oehrli,
Steuerberatung, Birmensdorferstrasse 108, 8003 Zürich,

Rekurrent,

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt, Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2020 (2. Rechtsgang)

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) wohnte seit 2017 mit seiner Ehegattin sowie der gemeinsamen Tochter in der eigenen Liegenschaft in der Gemeinde B. In einer separaten Einliegerwohnung wohnten auch seine Schwiegereltern. Ab dem 10. Oktober 2020 mietete er eine möblierte 2.5 Zimmer-Wohnung im Kanton C. Der Mietvertrag wurde befristet abgeschlossen und endete ohne Kündigung am Mittwoch, 31. März 2021. Mitte Oktober 2020 bezog er die Wohnung im Kanton C und meldete sich dort am 21. Oktober 2020 an. Der Mietvertrag wurde mehrmals verlängert, bis dass der Pflichtige am 30. Juni 2022 wieder zurück in die Gemeinde B zog.

Nachdem der Pflichtige von der Gemeinde B mit Schreiben vom 9. Dezember 2021 aufgefordert worden war, seine Steuererklärung einzureichen, reichte er am 3. Januar 2022 eine Kopie seiner Steuererklärung des Kantons C ein. Er deklarierte darin ein steuerbares Einkommen im Kanton Zürich von Fr. 4'527.- (satzbestimmend Fr. 2'050'722.-) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 821'089.- (satzbestimmend Fr. 5'355'995.-). Seine Steuerpflicht im Kanton Zürich erachtete er dabei bloss noch aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit infolge Liegenschaftenbesitzes in Gemeinde B als gegeben.

Mit Auflage vom 26. Oktober 2022 teilte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen mit, dass für die Steuereinschätzung noch weitere Abklärungen erforderlich seien, und forderte von ihm zusätzliche Unterlagen und Belege zum behaupteten Wohnsitzwechsel ein. Da die Auflage trotz gewährter Fristerstreckungen unbeantwortet blieb, mahnte ihn das kantonale Steueramt am 1. Februar 2023. Daraufhin liess der Pflichtige die Auflage am 16. Februar 2023 beantworten. Da noch nicht sämtliche der angeforderten Unterlagen eingereicht wurden, mahnte das kantonale Steueramt die Auflage am 9. März 2023 erneut, worauf er am 8. April 2023 weitere Unterlagen einreichen liess.

Mit Einschätzungsentscheid vom 9. Mai 2023 schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'017'700.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 5'456'000.- ein (jeweils auch satzbestimmend). Dabei betrachtete es den Pflichtigen ungeachtet seiner Deklaration für die Steuerperiode 2020 als weiterhin aufgrund des

Wohnsitzes in der Gemeinde B steuerrechtlich persönlich und nicht bloss wirtschaftlich zugehörig.

B. Dagegen liess der Pflichtige am 5. Juni 2023 Einsprache erheben und beantragen, im Kanton Zürich seien lediglich die Einkünfte und das Vermögen aus der Liegenschaft in Gemeinde B zu besteuern. Betragsmässig beantragte er gemäss den in der Steuererklärung des Kantons C deklarierten Steuerfaktoren eingeschätzt zu werden. In prozessualer Hinsicht ersuchte er um die Möglichkeit, die Einsprache mündlich zu vertreten. Gleichentags gelangte der Pflichtige auch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit einem Gesuch, es sei der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 2020 und 2021 durch diese verbindlich festzulegen. Das kantonale Steueramt verlangte daraufhin mit Auflage vom 6. September 2023 zusätzliche Unterlagen ein. Die Auflage blieb unbeantwortet. Am 28. September 2023 wies es die Einsprache ab.

C. Mit Rekurs vom 30. Oktober 2023 liess der Pflichtige beantragen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Sache zur Durchführung einer mündlichen Verhandlung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Eventualiter sei er im Kanton Zürich gemäss der eingereichten Steuererklärung (beschränkt) zu besteuern. Mit Rekursantwort vom 24. November 2023 ersuchte das kantonale Steueramt ebenfalls um Rückweisung. Es räumte ein, dem Pflichtigen die verlangte mündliche Anhörung verwehrt und damit sein rechtliches Gehör verletzt zu haben. Mit unbegründetem Entscheid vom 8. Dezember 2023 wurde der Rekurs deshalb gutgeheissen und die Sache zur formell korrekten Durchführung des Einspracheverfahrens, insbesondere zur Anhörung des Pflichtigen, an das kantonale Steueramt zurückgewiesen (StRG, 8. Dezember 2023, 1 ST.2023.210).

Nach erfolgter Rückweisung führte das kantonale Steueramt in Anwesenheit des Pflichtigen am 11. Januar 2024 eine mündliche Verhandlung durch. Diese brachte indessen keine Einigung. Am 30. Januar 2024 wies das kantonale Steueramt deshalb die Einsprache des Pflichtigen wiederum ab.

D. Dagegen liess der Pflichtige am 29. Februar 2024 im 2. Rechtsgang erneut Rekurs erheben und beantragen, er sei für die Steuerperiode 2020 lediglich aufgrund seiner beschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich zu besteuern; dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des kantonalen Steueramts. Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 28. März 2024 auf Abweisung des Rekurses. Der Pflichtige hielt dagegen in seiner Replik vom 29. April 2024 an seinem Antrag fest. Mit Verfügung vom 14. Januar 2025 wurde den Parteien Frist angesetzt, sich zu den Platzverhältnissen in der Gemeinde B und zur allfälligen Nichtigkeit der Einschätzung zu äussern. Das kantonale Steueramt äusserte sich dazu mit Stellungnahme vom 28. Januar 2025. Der Pflichtige liess sich mit Stellungnahme vom 21. Februar 2025 vernehmen.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Kommen mehrere Kantone für die Veranlagung der direkten Bundessteuer infrage, bestimmt die ESTV den Veranlagungsort (Art. 108 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG; BGr, 10. Februar 2025, 9C_434/2024, E. 4.1, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Im interkantonalen Verhältnis obliegt der Entscheid über die Veranlagungszuständigkeit ausschliesslich der (ESTV), weshalb ein von einer kantonalen Steuerverwaltung erlassener Steuerdomizilentscheid nichtig ist (BGE 150 II 244 E. 4.1 und 4.3; BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, E. 5.1 und 5.3). Dabei spielt es keine Rolle, ob darin haupt- oder nur vorfrageweise über die Zuständigkeit befunden wurde (BGr, 7. August 2024, 9C_323/2023, E. 3.5.3, zur Publikation vorgesehen).

b) Strittig ist primär und vorfrageweise, ob sich das Steuerdomizil des Pflichtigen betreffend Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperiode 2020 im Kanton Zürich oder im Kanton C befand. In seiner Rekursschrift erwähnt dieser, dass betreffend Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer ein Verfahren gemäss Art. 108 DBG bei der ESTV hängig sei. In der Stellungnahme vom 21. Februar 2025 wird sodann

prozessual die Koordination des vorliegenden Verfahrens mit demjenigen der ESTV beantragt. Vorab stellt sich demgemäss die Frage, wie dem Umstand der Hängigkeit des Verfahrens bei der ESTV zu begegnen ist, denn es ist unbestritten, dass die Bestimmung des Veranlagungsorts (direkte Bundessteuer) und des Hauptsteuerdomizils (Staats- und Gemeindesteuern) nach den gleichen Kriterien erfolgt (Art. 3 DBG; Art. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG; § 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG; BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, E. 5.4).

c) aa) Die ESTV sistierte das Verfahren gemäss Information des kantonal zuständigen Steuerkommissärs mit der Begründung, sie wolle den Entscheid des Steuerrekursgerichts abwarten. Weiter ist zu berücksichtigen, dass das kantonale Steueramt Zürich gegenüber der ESTV mit Eingabe vom 6. Oktober 2023 festhielt, es verzichte für die Steuerperioden 2020 und 2021 auf die Erhebung der direkten Bundessteuer und überlasse diese dem Kanton C, weil sich der Pflichtige im Jahr 2022 wieder in Zürich angemeldet habe. Dass das kantonale Steueramt Zürich beim Pflichtigen zwischenzeitlich irgendwelche Veranlagungshandlungen oder Bezugsbemühungen betreffend die direkte Bundessteuer 2020 unternommen hätte, ist nicht ersichtlich. Die Äusserungen des kantonalen Steueramts gegenüber der ESTV lassen demnach vermuten, dass hinsichtlich der Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit kein Konfliktfall vorliegt. Bei dieser Ausgangslage dürfte kaum zu erwarten sein, dass die ESTV im besagten Verfahren einen materiellen Entscheid fällt, denn sie entscheidet nicht von Amtes wegen, sondern nur im tatsächlichen Konfliktfall (vgl. jüngst BGr, 10. Februar 2025, 9C_434/2024, E. 4.2 f., auch zum Folgenden, mit Hinweisen).

bb) Relevant ist weiter, dass der Pflichtige (Mit-)Eigentümer eines im Kanton Zürich gelegenen Grundstücks ist. Zumindest dafür ist er aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit unbestrittenermassen steuerpflichtig (§ 4 Abs 1 lit. b StG). Weil der Pflichtige folglich in jedem Fall im Kanton Zürich einzuschätzen ist, ist die im Kern strittige Frage seines Hauptsteuerdomizils hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2020 auch zu Recht nicht in einem separaten Steuerhoheitsverfahren vorab entschieden worden (BGr, 11. November 2020, 2C_684/2019, E. 3.3.2). Die Frage stellt sich vielmehr bloss vorfrageweise mit Bezug auf die gegebenenfalls vorzunehmende Steuerausscheidung (§ 5 StG). Eine Einschätzung hat das kantonale Steueramt demgemäss in jedem Fall vorzunehmen. Es sind keine Szenarien denkbar, in welchem es sich diesbezüglich eine Unzuständigkeit oder eine generelle Kompetenzüberschreitung vor-

halten lassen müsste. Ungeachtet des Ausgangs des Verfahrens bei der ESTV wird damit das vorliegende, grundlegend autonome Einschätzungsverfahren nicht hinfällig.

d) Bei dieser Ausgangslage rechtfertigt es sich aufgrund des allgemeinen Beschleunigungsgebots nicht, den Entscheid des Steuerhoheitsverfahren bei der ESTV abzuwarten und das Einschätzungsverfahren zu sistieren. Dies umso weniger, weil die ESTV selbst den Ausgang des vorliegenden Verfahren abzuwarten scheint (E. 1c/aa). Entsprechend ist das vorliegende Verfahren ohne weitere Verzögerungen mit materiellem Entscheid abzuschliessen. Aufgrund des Zuwartens der ESTV besteht auch keine Notwendigkeit, die beiden Verfahren in prozessualer Hinsicht antragsgemäss zu koordinieren. Weiter ist im vorliegenden Verfahren nicht zu beurteilen, welche allfälligen (präjudizierenden) Folgen die Festlegung des Hauptsteuerdomizils betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2020 auf die Bestimmung des Veranlagungsorts hat (zur sog. vertikalen Steuerharmonisierung vgl. BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, E. 5.4) und was sich daraus für allfällige Konsequenzen hinsichtlich der Zuständigkeit der Veranlagung und des Bezugs der direkten Bundessteuer ableiten lassen (vgl. dazu ausführlich und grundlegend BGr, 7. August 2024, 9C_323/2023).

2. a) Natürliche Personen sind im Kanton Zürich aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (Art. 3 Abs. 1 StHG; § 3 Abs. 1 StG).

b) Die Steuerpflicht beginnt mit dem Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige im Kanton steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nimmt oder im Kanton steuerbare Werte erwirbt (§ 10 Abs. 1 StG). Bei Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende dieser Periode ihren Wohnsitz hat (Art. 4b Abs. 1 StHG). Als Steuerperiode gilt bei natürlichen Personen das Kalenderjahr (§ 49 Abs. 2 StG). Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichts findet die Annahme, dass ein Wohnsitz auch nach dessen Aufgabe solange weiterbesteht, bis ein neuer Wohnsitz begründet wird (fiktiver Wohnsitz in internationalen Verhältnissen), bei interkantonalen Sachverhalten keine Anwendung (BGr, 16. Juni 2009, 2C_827/2008).

c) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer unselbstständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (vgl. auch Art. 3 Abs. 2 StHG, § 3 Abs. 2 StG sowie Art. 23 ZGB), bzw. wo sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGr, 1. Juli 2013, 2C_126/2012, E. 3.2, mit weiteren Hinweisen). Dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der (mutmasslich) steuerpflichtigen Person. Ebenso wenig kommt es auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes an. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Gleichermassen spielen die formellen Kriterien der polizeilichen An- und Abmeldung, die Hinterlegung der Schriften oder die Ausübung der politischen Rechte keine entscheidende Rolle. Sie bilden nur dann Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn auch das übrige Verhalten der Person für diese Annahme spricht (BGE 132 I 29 E. 4.1; BGE 131 I 145 E. 4.1; VGr, 18. Dezember 2013, SB.2013.00019, E. 2, mit weiteren Hinweisen). Über den Lebensmittelpunkt und damit den steuerrechtlichen Wohnsitz kann in der Regel kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen, wobei sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände zu berücksichtigen sind.

d) aa) Die erste Voraussetzung der physischen Präsenz einer Person an einem bestimmten Ort gemäss § 3 Abs. 1 StG bedingt zumindest eine Wohn- und damit Übernachtungsgelegenheit zur freien Benützung, d.h. eine Unterkunft, in welcher die steuerpflichtige Person effektiv regelmässig übernachtet (vgl. BGr, 16. Juli 2018, 2C_546/2017, mit Hinweisen; § 3 Abs. 2 StG entspricht Art. 3 Abs. 2 DBG gestützt auf Art. 3 Abs. 2 StHG vollständig, womit die Ausführungen zur direkten Bundessteuer im zitierten Entscheid auch für die kantonalen Steuern massgebend sind; vgl. auch Oesterheld/Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 3 N 45 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 3 N 14 ff. StG, auch zum Folgenden). Die lediglich auf die Tageszeit beschränkte Anwesenheit an einem bestimmten Ort, die bei Personen, die täglich zu ihrem Arbeitsort pendeln, gegeben ist, begründet an diesem Ort dagegen noch keinen Aufenthalt als Voraussetzung eines steuerrechtlichen Wohnsitzes. Das tatsächliche Aufhalten ist in erster Linie bei der erstmaligen Wohnsitznahme notwendig. Hingegen ist danach kein

ununterbrochener Aufenthalt nötig, damit trotzdem noch ein steuerrechtlicher Wohnsitz gegeben sein kann; eine vorübergehende Unterbrechung des tatsächlichen Aufhaltens am steuerrechtlichen Wohnsitz bleibt i.d.R. ohne steuerliche Auswirkungen (und zwar auch dann, wenn während der vorübergehenden Unterbrechung eine Abmeldung in den entsprechenden Einwohner- und Steuerregistern erfolgt). So beispielsweise bei Lottogewinnern, die kurz vor Jahresende umziehen, ihre bisherige Liegenschaft behalten und dann nach einer gewissen Zeit (konkret 14 Monate) an ihren ursprünglichen Wohnsitz zurückkehren (VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00064, bestätigt mit BGr, 17. August 2012, 2C_92/2012).

bb) Bei der zweiten, subjektiven Bedingung in § 3 Abs. 1 StG – namentlich der Absicht, am Ort des Aufenthalts dauernd zu verbleiben – handelt es sich um einen inneren Vorgang, der sich durch äussere Sachumstände manifestiert, so dass er für Dritte erkennbar wird. Aus diesen Umständen muss sich ergeben, dass der betreffende Ort den Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Lebensbeziehungen der fraglichen Person bildet. Dies bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Lebensinteressen erkennen lassen. Es ist jener Ort, zu dem eine Person mit Bezug auf ihre persönlichen Verhältnisse (Zivilstand, Alter, persönliche Bindungen, familiäre Verhältnisse), die Art ihrer Erwerbstätigkeit, Aufenthaltsdauer und -zweck sowie Wohnverhältnisse gesamthaft die engsten Beziehungen unterhält (statt vieler BGE 138 II 300 E. 3.2 = StR 2012, 586 sowie Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 8, 18 – 20 StG, mit Hinweisen).

e) Pfl egt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 148 II 285 E. 3.2.3, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Ausgangspunkt ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der betroffenen Person. Die persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen einer Person können sie aber so eng mit einem anderen Ort verbinden, dass dieser als Lebensmittelpunkt erscheint, obschon die betroffene Person dort weniger Zeit verbringt. Relevant sind in diesem Zusammenhang etwa der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder (Ehegatten, Kinder, Eltern und Geschwister), die ausserfamiliären sozialen Beziehungen (z.B. Teilnahme am Vereinsleben), die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen und die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten. Auf diese Kriterien ist auch abzustellen, wenn sich eine Person gleich oder annähernd gleich oft an mehreren Orten aufhält. Die verschiedenen Kriterien sind in Abhängigkeit der persönlichen Situation

der betroffenen Person (z.B. Alter) zu gewichten und im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung gegeneinander abzuwägen, um den steuerrechtlichen Wohnsitz per Jahresende zu bestimmen. Die tatsächlichen Verhältnisse zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt sind zwar nicht unmittelbar relevant, können aber als Indizien berücksichtigt werden.

f) aa) Die Steuerbehörden sind aufgrund der Untersuchungsmaxime gehalten, den gesamten Sachverhalt genau abzuklären, einschliesslich Tatsachen, die sich zu gunsten der steuerpflichtigen Person auswirken. Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet die Veranlagungsbehörde, den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und der Steuerveranlagung nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich überzeugt hat (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 3. A., 2024, § 13 N 2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 147 N 52 StG). Mit anderen Worten tragen die Steuerbehörden für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast (§ 132 StG). Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person gegenüber (§ 135 StG; statt vieler BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021, E. 5.1.1, mit Hinweisen).

bb) Bei der Feststellung des Hauptsteuerdomizils geht es darum, aufgrund von objektiven, äusseren Umständen auf innere Tatsachen zu schliessen (BGr, 30. Oktober 2019, 2C_533/2018, E. 2.2.2). Über den steuerrechtlichen Wohnsitz kann dabei in der Regel kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Dabei sind sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände der betroffenen Person zu berücksichtigen (vgl. statt vieler BGr, 29. August 2016, 2C_510/2016, E. 2.2, mit weiteren Hinweisen). Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf dabei jedoch keiner absoluten Gewissheit; vielmehr genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, jedoch ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steu-

erpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (zum Ganzen BGr, 28. Dezember 2021, 2C_55/2021, E. 4.1.2 mit Hinweisen).

cc) Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E., 3.1.3, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Umstände, die annehmen lassen, der Steuerpflichtige habe seinen Lebensmittelpunkt im Kantons- bzw. Gemeindegebiet, sind steuerbegründend. Können sie weder direkt noch mittels natürlicher Vermutungen bewiesen werden, ist deshalb zulasten des Fiskus davon auszugehen, dass sie sich nicht verwirklicht haben (BGr, 28. Dezember 2021, 2C_55/2021, E. 4.2.6).

Geht es aber um den (angeblichen) Wegzug der bislang unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person in einen anderen Kanton, so hat im Kanton bis dahin begriffsnotwendig eine persönliche Zugehörigkeit bestanden. Mit dem Wegzug entfällt zumindest die unbeschränkte Steuerpflicht. Entsprechend stellt sich der Wegzug als steuermindernde oder -ausschliessende Tatsache dar und hat die steuerpflichtige Person die Sachumstände nachzuweisen, aus denen hervorgeht, dass ihr ein neuer Lebensmittelpunkt entstanden ist (BGr, 12. Februar 2020, 2C_480/2019, E. 2.3.3; BGr, 10. März 2019, 2C_1036/2017, E. 2.3, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, die zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (BGE 138 II 300 E. 3.4). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, besteht das bisherige Domizil fort. Anders ist die Ausgangslage, wenn eine betroffene kantonale Steuerverwaltung geltend macht, eine Person sei im Verlauf des Jahres zugezogen und sie sei dort per massgeblichem Stichtag (Ende

Dezember) steuerlich ansässig. Dies stellt aus der Optik des angeblichen Zuzugskantons eine steuerbegründende Tatsache dar, weshalb diesfalls die zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zugrunde liegenden Tatsachen vom betroffenen Steueramt nachzuweisen sind, wobei die steuerpflichtige Person zur Mitwirkung verpflichtet ist (BGr, 12. August 2024, 9C_548/2023 = StE 2025 B 11.1 Nr. 36, mit Hinweisen).

3. a) Strittig ist, wo sich per 31. Dezember 2020 das Hauptsteuerdomizil des Pflichtigen befand. Während dieser geltend macht, er sei im Kanton Zürich lediglich aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss § 4 Abs. 1 lit b i.V.m. § 5 Abs. 2 StG beschränkt steuerpflichtig, vertritt das kantonale Steueramt die Meinung, er sei im Kanton wie bis anhin aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig (§ 4 Abs. 1 lit b i.V.m. § 5 Abs. 1 StG).

b) Der tatsächliche Sachverhalt ist dabei weitgehend unbestritten. Der Pflichtige wohnte bis Mitte Oktober 2020 mit seiner Ehegattin und seiner Tochter (Jhg. 2003) in Gemeinde B in einem grossen Einfamilienhaus (Raumvolumen 1'XXX m³; Grundstückfläche 1'XXX m²). In einer Einliegerwohnung an derselben Adresse lebten auch bis zu ihrem Heimeintritt seine stark pflegebedürftigen Schwiegereltern (bis Mai 2018 seine Schwiegermutter und bis Juni 2023 sein Schwiegervater). Namentlich deren zeitaufwändige Pflege insb. durch seine Ehegattin und die Spitex habe dazu geführt, dass er und seine Frau sich auseinandergelebt hätten. Der Pflichtige war deshalb gemäss Eigenaussage seit Sommer 2020 aktiv auf Wohnungssuche. Schliesslich unterzeichnete er im Oktober 2020 einen Mietvertrag für eine möblierte 2.5 Zimmer-Wohnung mit 74 m² Wohnfläche im Kanton C für monatlich Fr. 2'780.- (inkl. Nebenkosten und Aussenparkplatz). Der Mietvertrag war bis 31. März 2021 befristet, wobei der Vermieter gemäss Eigenaussage von Anfang an durchschimmern liess, dass eine Verlängerung realistisch sei. Am 16. Oktober 2020 zog der Pflichtige aus der gemeinsamen Liegenschaft in der Gemeinde B aus und meldete sich am 21. Oktober 2020 polizeilich im Kanton C an. In der Folge wurde das Mietverhältnis mehrfach verlängert; letztmals bis zum 30. Juni 2022. Im Frühjahr 2022 kam es dann zu einer Wiederannäherung zwischen dem Pflichtigen und seiner Ehegattin und schlussendlich auch zu einer Wiederversöhnung. Der Pflichtige zog daraufhin per Ende Juni 2022 wieder nach B zurück. Er war damit insgesamt für ca. 22 Monate im Kanton C gemeldet.

Beruflich ist der Pflichtige Eigentümer und Geschäftsführer der D AG mit Sitz in der Gemeinde B und seit Sommer 2020 einer Filiale im Kanton E. Bei der D AG handelt es sich um ein operativ tätiges Handwerks-KMU. Formell über die D AG ist der Pflichtige weiter Eigentümer und Geschäftsführer der F GmbH mit ebenfalls Sitz im Kanton E.

c) aa) Der Wegzug des Pflichtigen im Oktober 2020 wird vom kantonalen Steueramt in steuerlicher Hinsicht nicht akzeptiert (§ 10 Abs. 2 StG). Nach vertiefter Sachverhaltsabklärung im Einschätzungs- und Einspracheverfahren schloss es auf die fortbestehende unbegrenzte Steuerpflicht des Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern qua persönlicher Zugehörigkeit für die Steuerperiode 2020 (§ 4 Abs. 1 lit b i.V.m. § 5 Abs. 1 StG). Zur Begründung argumentiert es zusammenfassend, dass der Pflichtige den ihm obliegenden Beweis der Absicht des dauernden Verbleibs im Kanton C nicht erbracht habe. In der Gesamtbetrachtung erscheine der Lebensmittelpunkt im Kanton C als nicht gegeben. Dafür spreche namentlich der Umstand, dass die wesentlich kleinere Wohnung im Kanton C ursprünglich nur auf sechs Monate befristet und möbliert gemietet worden sei. Der Pflichtige habe sodann mit Ausnahme eines Staubsaugers keine Anschaffungen getätigt, die gewöhnlich bei einem permanenten Wohnsitzwechsel anfallen würden. Er habe im Kanton C auch weder ein Internet- noch TV-Abo abgeschlossen. Vielmehr habe er via WIFI die Internetverbindung seines Vermieters und auch dessen Autoparkplatz vorübergehend (zusätzlich) nutzen können (inkl. Geschäftsfahrzeuge verfüge der Pflichtige über mehrere Fahrzeuge). Dies spreche gegen die Absicht des dauernden Verbleibs. Sich mittelfristig auf den Goodwill des Vermieters zu verlassen, erscheine ungewöhnlich.

bb) Auch betreffend das persönliche und soziale Umfeld spreche wenig für die Verlegung des Wohnsitzes in den Kanton C. Seine nachgewiesenen sozialen Kontakte im Kanton C haben sich auf schon vor Wohnsitzverlegung bestehende Freundschaften und Zufallsbegegnungen mit Nachbarn beschränkt. Der dauernde Aufenthalt im Kanton C habe weder anhand von Einkaufsbelegen noch mit Mobilitätsnachweisen bewiesen werden können. Weiter sei auch die als Trennungsgrund angegebene Zerrüttung der Ehe nicht hinreichend belegt. Auffallend sei vielmehr, dass mit der finanziellen Entflechtung atypisch trotz angeblicher definitiver Trennung noch zugewartet worden sei. Nicht nur wurden die gemeinsamen Konten und die gemeinsame Hausratsversicherung belassen. Auch ein Krankenkassenwechsel fand nicht statt. Das Vorliegen der weiterhin bestehenden gemeinsamen Mittelverwendung lasse eher darauf schliessen,

dass sich sein privater Lebensmittelpunkt weiterhin in der Gemeinde B befunden habe. Dafür spreche weiter auch der Verbleib im Golfclub im Kanton Zürich und die zahlreichen privaten Abendtermine in Zürich. Speziell sei auch, dass die Ehegatten kurz vor Ende 2020 die (weitgehende) Gütertrennung vereinbart hätten (ohne Miteinbezug der Liegenschaft in der Gemeinde B). Dies erscheine als aussergewöhnlich und lasse vermuten, dass sie nicht mit einer dauernden Trennung oder Scheidung gerechnet hätten. Es sei nicht auszuschliessen, dass die Gütertrennung mit dem vom Pflichtigen 2020 bezogenen ausserordentlich hohen Lohn über ca. Fr. 2 Mio. und nicht der Absicht der Auflösung der Ehe zu tun gehabt habe.

cc) Das kantonale Steueramt äussert sich weiter auch zum beruflichen Umfeld des Pflichtigen. Dieser räume selbst ein, dass er sich beruflich viel in Zürich und der Gemeinde B aufgehalten habe, auch am Abend für Kundenessen. Der wirtschaftliche Schwerpunkt der D AG liege dabei klar in der Gemeinde B, nahe der ehelichen Liegenschaft. Auch betreffend die berufliche Situation sei deshalb davon auszugehen, dass sein Lebensmittelpunkt eher in der Gemeinde B als im Kanton C zu suchen sei. Relevant sei zudem, dass er die Anmietung der Wohnung mit beruflichen Gründen erkläre. Das Argument, seine Geschäftstätigkeit im Kanton E habe im Aufbaustadium seine erhöhte Aufmerksamkeit erfordert, lasse den Schluss zu, dass die Nutzung der Wohnung im Kanton C im Sinn eines Wochenaufenthalts zu betrachten wäre. All dies lasse darauf schliessen, dass der Pflichtige nie die Absicht gehabt habe, dauernd im Kanton C zu verbleiben.

d) aa) Der Pflichtige vertritt hingegen die Auffassung, dass sich sein zivil- und auch steuerrechtlicher Wohnsitz ab Oktober 2020 für ca. 22 Monate im Kanton C befunden habe. Er habe mit seiner Ehegattin Ende Sommer entschieden, sich zu trennen. Grund für die Trennung sei der Umstand gewesen, dass sich seine Ehegattin (zusammen mit der Spitex) sehr zeitintensiv um die Pflege seiner schwerkranken Schwiegereltern gekümmert habe, die in einer Einliegerwohnung der ehelichen Wohnung in Gemeinde B gewohnt hätten. Darunter habe seine Ehe stark gelitten, weshalb er sich mit der Zeit abzukapseln begonnen habe und schliesslich ausgezogen sei. Die schwierige Zeit habe längerfristig unüberbrückbare Differenzen hinterlassen. Er habe sich folglich mit der Absicht des dauernden Verbleibs im Kanton C niedergelassen. Der Umstand, dass der Mietvertrag befristet gewesen sei, ändere daran nichts. Dass der Vermieter von Anfang an die Möglichkeit der Verlängerung des Mietverhältnisses durchschimmern liess, müsse berücksichtigt werden. Zu berücksichtigen sei auch,

dass man nicht im Streit auseinandergegangen sei, weshalb die finanzielle Entflechtung nicht sofort erfolgt sei. Dass diese sich über längere Dauer hinziehen könne, sei auch normal. Die Vornahme der Gütertrennung sei weiter ein Indiz, dass durchaus Anstrengungen hinsichtlich der finanziellen Entflechtung unternommen worden seien. Die vereinbarte Gütertrennung belege die Trennungsabsichten. Auch die Benützung des Internetabos und des Parkplatzes des Vermieters dürfe nicht zu seinen Ungunsten berücksichtigt werden. Dies sei ebenfalls nicht ungewöhnlich.

Als Beleg der Verlegung seines Wohnsitzes nennt der Pflichtige zudem die Adressänderung für sein Abonnement beim Tagesanzeiger, die Ummeldung seines Fahrzeugs sowie die Dokumentation des Umzugs vom Kanton C zurück in die Gemeinde B. Er betont weiter, dass auch die Wiederannäherung im Frühjahr 2022 mit seiner Ehegattin weder geplant noch vorhersehbar gewesen sei. Dazu sei es mehr oder minder zufällig und unplanmässig gekommen.

bb) Der Pflichtige bestreitet weiter nicht, dass er nach seinem Wegzug rein beruflich nach wie vor eine starke Verbindung zu B – Hauptsitz der ihm gehörenden D AG (E. 3b) – unterhielt. Die Wohnsitznahme im Kanton C sei auch primär aus beruflich bedingten geografischen Überlegungen erfolgt. Der Kanton C liege optimal zwischen seinen zwei beruflichen Wirkungsstätten in der Gemeinde B und dem Kanton E. Die Nähe zu letzterem Standort sei namentlich deshalb optimal gewesen, weil er dort im Dezember 2018 die F GmbH gegründet und für die Filiale der D AG auch zwei neue lokale Mitarbeiter angestellt habe. Dies habe als Geschäftsführer seine besondere Aufmerksamkeit erfordert, sodass er mindestens zwei mal pro Woche im Kanton E vor Ort tätig gewesen sei. Weiter habe ihm der Kanton C gute Voraussetzungen für seine sonstigen privaten Interessen geboten. Er sei leidenschaftlicher Jogger und Wanderer wofür der Kanton C durch mit dem G und der H (sein bevorzugtes Wandergebiet) optimale Bedingungen geboten habe. Der Pflichtige bestreitet weiter nicht, nach wie vor auch weiterhin soziale Kontakte im Raum B/Zürich gehabt zu haben. Namentlich sei die Mitgliedschaft im Golfclub beibehalten und auch weiter benutzt worden. Dies sei wegen der Nähe des Golfplatzes zu seinem Arbeitsort, den hohen Investitionskosten (Einkaufsbetrag Fr. 25'000.-), der Exklusivität und bestehenden (geschäftlichen und privaten) Freund- und Bekanntschaften sowie der geringen Differenz der Fahrzeiten für eine mehrstündige Aktivität auch nicht verwunderlich. Dass er nicht damit begonnen habe, sein Hobby im Raum des Kantons C zu pflegen, erscheine deshalb trotz dortigem regelmässigem Aufenthalt naheliegend.

4. a) aa) Unbestritten ist zunächst, dass der Pflichtige mindestens bis Mitte Oktober 2020 seinen zivil- und steuerrechtlichen Wohnsitz in der Gemeinde B hatte. Aus der hiesigen Optik stellen der behauptete Wegzug in den Kanton C und die noch verbleibende beschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich ab Steuerperiode 2020 aufgrund wirtschaftlicher Ansässigkeit eine steuermindernde Tatsache dar. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt es bei dieser Konstellation nach den allgemeinen beweistechnischen Grundsätzen deshalb nunmehr am Pflichtigen, die Wohnsitzverlegung darzutun (E. 2f/dd). Dieser Gegenbeweis ist entgegen seiner Auffassung nicht fürs erste und allein mit der registerlichen Abmeldung erbracht (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 95 StG). Die polizeiliche An- und Abmeldung allein genügen zum hinreichenden Nachweis nicht (E. 2c). Es liegt folglich somit im vorliegenden Verfahren nicht am kantonalen Steueramt Zürich (als angeblicher Wegzugskanton), den Wohnsitz des Pflichtigen im Kanton als steuererhöhende Tatsache nachzuweisen.

bb) Der Pflichtige hat daher in der vorliegenden Konstellation die Sachumstände nachzuweisen, aus denen hervorgeht, dass ihm ein neuer Lebensmittelpunkt entstanden ist (E. 2f/dd). Entgegen seiner Auffassung reicht es aber nicht aus, bloss den Wegzug von der Gemeinde B in den Kanton C zu belegen, wie er dies gestützt auf die Rechtsprechung behauptet. Ein solcher Nachweis wäre im innerkantonalen Verhältnis nur dann ausreichend, wenn keinerlei Anknüpfungspunkte zum alten Wohnort mehr bestünden bzw. dieser lediglich als rein fiktiver letzter Wohnsitz in Frage käme (vgl. vorne E. 2b; ähnlich auch StRG, 12. September 2023, 1 ST.2022.67, mit der Konstellation eines infolge Umbaus zwischenzeitlich unbewohnbaren Wohnhauses am alten Wohnsitz). Wenn hingegen wie im konkreten Fall die Loslösung vom bisherigen Wohnort nicht vollständig erfolgt ist und nach wie vor (nicht rein fiktive) Anknüpfungspunkte am bisherigen Wohnort bestehen, ist vom Pflichtigen gemäss Rechtsprechung die Begründung des neuen Lebensmittelpunkts im Kanton C nachzuweisen. Die Anmietung der Wohnung im Kanton C allein begründet nicht zwingend einen neuen Wohnsitz.

b) aa) Speziell an der vorliegenden Konstellation ist zunächst, dass der Pflichtige nicht im klassischen Sinn wegzog, sondern er bloss aus der den Ehegatten gemeinsam gehörenden Liegenschaft auszog (gemäss Eigendarstellung; der vollständige Auszug als solcher ist nicht belegt) resp. die Wohnung im Kanton C zusätzlich anmie-

tete. Er hatte aber auch weiterhin Zugang zu seinem Haus in der Gemeinde B, wo er sich auch weiterhin um den Unterhalt kümmerte. Zur Begründung des neuen Wohnsitzes käme die Wohnung im Kanton C aber zumindest in objektiver Hinsicht dennoch in Frage. Er verfügte dort unbestrittenermassen seit Mitte Oktober 2020 über eine grundsätzlich geeignete Übernachtungsgelegenheit zur freien Benützung. Dass er zudem dort auch mit einer gewissen Regelmässigkeit übernachtete, ist unbestritten. Ob dies abgesehen von Ferien etc. jede Nacht der Fall war, ist aber nicht belegt.

bb) Ohnehin reicht das regelmässige Übernachten im Kanton C für die Begründung eines dortigen Wohnsitzes in der vorliegenden Konstellation nicht aus. Weil der Pflichtige unbestrittenermassen nach 22 Monaten zurück nach B zog und er dort durchgehend über Anknüpfungspunkte verfügte, stellt sich vielmehr die Frage, ob er sich im Oktober 2020 tatsächlich mit der Absicht dauernden Verbleibs im Kanton C niederliess (E. 2d/cc).

c) aa) Die Absicht eines länger dauernden Verbleibs im Kanton C erscheint dabei im konkreten Fall äusserst fraglich. Dafür sprechen bei näherer Betrachtung eine Reihe von Indizien. Zunächst fällt ins Gewicht, dass der Pflichtige im Kanton C befristet und im Verhältnis zu seiner bisherigen Wohnsituation eine vergleichsweise kleine und möblierte Wohnung mietete. Dies spricht augenscheinlich nicht für die Absicht des dortigen länger dauernden Verbleibs. Wie der Pflichtige selbst ausführte, gab es kein bestimmtes zeitnahes Ereignis, welches zur Trennung führte (z.B. einen Streit, eine ausserhehliche Beziehung usw.). Sie war vielmehr Resultat seiner zunehmenden Abkapselung (E. 3d/aa). Er war gemäss seiner Sachverhaltsdarstellung bereits seit Sommer 2020 auf Wohnungssuche und hatte demgemäss keinen erkennbaren Druck, sein eigenes Haus unbedingt im Oktober 2020 verlassen zu müssen. Bei dieser Ausgangslage mutet folglich die Anmietung des gewählten Objekts im Kanton C fragwürdig an. Dabei erscheint es zunächst als schwer nachvollziehbar, wieso der Pflichtige sich für ein befristetes Angebot mit kurzer Mietdauer von nur sechs Monaten entschied. Die von ihm gewählte Variante führte dazu, dass er sich ein Stück weit freiwillig der Willkür seines Vermieters hinsichtlich der Verlängerung auslieferte und gar allenfalls ohne erkennbare Veranlassung in kürzester Zeit ein zweites Mal hätte umziehen müssen. Dies, obwohl ihm die finanziellen Mittel zur Verfügung standen, sich nicht in eine solche Situation begeben zu müssen. Er hätte im Einzugsgebiet Zürich/C/E sicherlich auch eine unbefristete Wohnung finden können. Selbst wenn der Vermieter ihm schon von Beginn an behauptetermassen eine allfällige Verlängerung in Aussicht gestellt ha-

ben mag, erscheint es damit bei dieser Ausgangslage mehr als wahrscheinlich, dass der Pflichtige nie beabsichtigte, sich dort mittel- oder langfristig dauerhaft niederzulassen. Dass er die Wohnung von Anfang an bloss als provisorische Übergangslösung mietete, erscheint weitaus wahrscheinlicher. Dies legt auch der eingereichte Chat-Verlauf nahe, dessen Beweiswert aufgrund Unvollständigkeit (gewisse Nachrichten sind unstrittig gelöscht worden) und der einfachen Fälschbarkeit ohnehin gering ist. Der Pflichtige scheint soweit ersichtlich mit seiner Wortwahl ("Hoffe mir packet das zämme mit em nötige Respekt !") bemüht gewesen zu sein, den bestehenden familiären Streit nicht noch zusätzlich anzuheizen. Dass er mit der Absicht des definitiven und dauernden Verbleibens in die besagte Wohnung im Kanton C zog, lässt sich daraus damit nicht ableiten. Auch die Fotos des Rückumzugs vom Kanton C in die Gemeinde B, auf denen namentlich zwei volle Kleiderstände, ca. 20 Umzugskartons, ein Fahrrad und eine Golfausrüstung zu sehen sind, sowie der ihm diesbezüglich in Rechnung gestellte Aufwand der Zügfirma (2.5 Stunden) lassen auf ein eher geringes "Umzugsvolumen" schliessen. Dies ist klares Indiz dafür, dass der Pflichtige einen Grossteil seiner Habseligkeiten nie in den Kanton C brachte bzw. er sich dort nie mit der dauernden Absicht niederliess. Die Verlagerung der Wohnverhältnisse scheint vielmehr nie restlos vollzogen worden zu sein (ähnlich BGr, 17. August 2012, 2C_92/2012, E. 5.3), schon gar nicht während der im vorliegenden Verfahren massgebenden ca. 3 Monate. Bei einer derart kurzen vereinbarten Mietdauer erscheint dies auch nicht weiter verwunderlich. Dies spricht dann aber eben auch nicht für die Absicht des dauernden Verbleibs am neuen Ort.

bb) Weiter gibt es nur wenig Anhaltspunkte dafür, dass die behauptete Verschiebung des Lebensmittelpunkts des Pflichtigen in objektiver Weise nach aussen hin sichtbar in Erscheinung trat. Der Pflichtige war unstrittig nach wie vor mehrmals pro Woche zumindest beruflich in seiner alten Wohnsitzgemeinde anzutreffen. Familiär pflegte er sodann weiter unbestrittenermassen noch innigen Kontakt zu seiner Tochter, die nach wie vor in der Gemeinde B wohnte und die er auch dort besuchte. Zum Kanton C bestanden keinerlei vergleichbare Beziehungen. Namentlich wird nicht behauptet, dass er dort z.B. eine neue Partnerin hatte, ihn seine Tochter dort besuchte oder er sonstige lokale familiäre Beziehungen (z.B. zu Geschwistern, Eltern etc.) pflegte. Die familiäre Verbindung/Anknüpfung zur Gemeinde B war damit selbst bei Ausklammerung der Beziehung zu seiner Ehegattin durchgehend stärker als diejenige zum Kanton C. Auch das weitere soziale Umfeld (Freunde und Bekannte) scheint der Pflichtige beibehalten zu haben, wie er selbst einräumt (E. 3d/bb, auch zum Folgenden). Na-

mentlich scheint er weiterhin und ohne sichtbare Veränderung im Golfclub aktiv gewesen zu sein. Dies mag zwar wie geltend gemacht primär wirtschaftlichen Gründen geschuldet gewesen sein (E. 4d/bb). Solche ökonomischen Überlegungen taugen aber nicht als äusserlich erkennbare Indizien, die in der folgenden Konstellation für die Wohnsitznahme im Kanton C sprechen. Zu beachten ist weiter, dass namentlich bei ledigen steuerpflichtigen Personen der steuerliche Hauptanknüpfungspunkt gemäss Rechtsprechung gewöhnlich am (Haupt-)Arbeitsort liegt (Richter/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 45 ff. StG, mit Hinweisen). Dieser liegt beim Pflichtigen unbestrittenermassen ebenfalls in der Gemeinde B, hat doch die D AG hier ihren (Haupt-)Sitz. Auch wenn der Pflichtige demgemäss mit innerer fester Trennungsabsicht aus seiner Liegenschaft in Gemeinde B ausgezogen wäre, hätte dies noch nicht zwingend zur Folge, dass er nunmehr automatisch im Kanton C als steuerlich zugehörig zu betrachten wäre. Denn treten insbesondere familiäre Anknüpfungspunkte (wieder) in den Hintergrund (konkret z.B. die Ehescheidung und die Volljährigkeit seiner Tochter), sind die beruflichen Faktoren und damit der hauptsächliche Arbeitsort wieder stärker zu gewichten.

d) aa) Weiter ist nicht einmal ersichtlich, dass der Pflichtige nach seinem Umzug im Verlauf der Zeit – insb. der ersten ca. 2 Monate bis Ende 2020 – seine Lebensinteressen zumindest auf den Raum des Kantons C ausgedehnt hätte. Er behauptet zwar, er sei an seinem Wohnort bzw. dem Einzugsgebiet [...] viel joggen und wandern gegangen, bleibt den diesbezüglichen Nachweis aber schuldig. So äussert er sich z.B. nicht näher dazu, wann und mit welcher Häufigkeit welche Wanderungen und Joggingrouten von ihm absolviert worden seien und (gegebenenfalls) mit welchen weiteren Personen er gemeinsam diesen Hobbies frönte. Seine Behauptung, dass er sich deshalb im Kanton C niedergelassen habe, weil er von dort aus optimal seinen Freizeitaktivitäten habe nachgehen können, ist vielmehr in keiner Form belegt. Dabei wäre es ihm zweifelsohne zumutbar gewesen, sich dazu substantiiert und mit entsprechenden Belegen zu äussern. Den diesbezüglichen Nachweis hätte er am einfachsten z.B. mittels Aufzeichnung seiner sportlichen Aktivitäten mit einer GPS-Sportuhr oder seinem Mobiltelefon erbringen können. Nach der Aufzeichnung lassen sich dann über spezialisierte Plattformen (z.B. Garmin Connect, Strava, Apple Fitness, Google Fit etc.) auch die Lauf- und Wanderrouen ohne grösseren Aufwand nachvollziehen. Wie oft er sich in seiner Freizeit im Kanton C aufhielt, ist damit aus den Akten nicht ersichtlich. Wie behauptet mag zwar der Kanton C objektiv alles bieten, was er für seinen neuen Lebensabschnitt privat benötige. Dass er das vorhandene Freizeitangebot auch entspre-

chend nutzte, ist aufgrund der eingereichten Belege aber fraglich. Die kostenlose Mitbenützung eines Parkplatzes und des Internetanschlusses des Vermieters sprechen weiter für den bloss gelegentlichen Aufenthalt. Ein kostenlose Mitbenützung fremden Eigentums bei intensiver Dauernutzung während längerer Zeit entspricht jedenfalls nicht einer üblichen Abmachung zwischen Vermieter und Mieter und damit auch, wie vom kantonalen Steueramt zutreffend festgehalten, gegen die Absicht des dauernden Verbleibs (E. 3c/aa).

bb) Zu Recht weist das kantonale Steueramt in diesem Zusammenhang weiter darauf hin, dass sich die nachgewiesenen Kontakte am angeblichen neuen Wohnort auf schon länger bestehende Freundschaften und Zufallsbegegnungen mit den Nachbarn und Vermieter beschränkten. Es wird weder geltend gemacht, noch ist aus den Unterlagen ersichtlich, dass sich der Pflichtige an seinem behaupteten neuen Wohnort um sozialen Anschluss bemüht hätte. So sind keine lokalen Vereinsbeiträge, Eventteilnahmen, (regelmässige) Restaurantbesuche oder ähnliches belegt. Auch dass sich die private und geschäftliche Kontaktpflege nach aussen wahrnehmbar im Verlauf der Zeit vom Raum Zürich in den Kanton C verschoben hätte, ist nicht ersichtlich. Die eingereichten Kreditkarten- und Bankabrechnungen zeigen vielmehr in qualitativer und quantitativer Hinsicht, dass er sich durchgehend privat und beruflich stark nach der Gemeinde B bzw. den Raum Zürich ausrichtete. Während der gesamten 22 Monate ist aus den gesamten Abrechnungen keine signifikante Änderung der Lebensgewohnheiten ersichtlich. Die Kreditkartenbuchungen im Raum Kanton C betreffen mehrheitlich Tankstelleneinkäufe. Weil der Pflichtige sich tagsüber unbestrittenermassen regelmässig beruflich und privat im Raum der Gemeinde B/Zürich aufhielt, lassen die Bargeldbezüge im Kanton C auch nicht den Rückschluss zu, dass er das abgehobene Bargeld auch in unmittelbarer Umgebung zum Bezugsort ausgab. Sie sind damit kein Indiz für eine Verschiebung des Lebensmittelpunkts in den Kanton C.

e) Gegen eine Verschiebung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im massgebenden Zeitraum spricht weiter, dass der Pflichtige trotz behaupteter definitiver Trennungsabsicht kaum Anstalten machte, die wirtschaftliche Entflechtung zwischen sich und seiner Ehegattin tatsächlich voranzutreiben. Er reichte zwar eine öffentlich beurkundete Vereinbarung über das Getrenntleben und einen Ehevertrag ein, mit welchem sie namentlich die Gütertrennung vereinbarten. Ob das Vereinbarte im Anschluss auch umgesetzt wurde, ist allerdings fraglich. Es erscheint jedenfalls ungewöhnlich, dass der Pflichtige seiner Ehegattin nach Abschluss dieser Vereinbarung

weiterhin Zugriff auf das Konto bei der ZKB gewährte. Dies ist Anzeichen dafür, dass die gemeinsame Mittelverwendung trotz vereinbarter Gütertrennung und Unterhaltszahlungen beibehalten wurde. Eine Gütertrennung steht zwar nicht zwingend im Widerspruch zur gemeinsamen Mittelverwendung, allerdings verkompliziert dies im Allgemeinen ohne Not deren Handhabung. Ungewöhnlich ist weiter, dass der gemeinsame Versicherungsschutz betreffend Haftpflicht, Hausrat, Krankenkasse etc. beibehalten wurde. Dieses Verhalten entspricht erfahrungsgemäss bei trennungswilligen Ehegatten nicht dem gewöhnlichen Vorgehen. Auch wenn die Ehe nicht im Streit auseinandergeht und das Verhalten ökonomisch betrachtet gesamthaft gesehen durchaus sinnvoll erscheinen mag (z.B. aufgrund von Familienrabatten), ist das eheliche Gemeinwohl gewöhnlich nicht mehr prioritäre Handlungsmaxime. Erfahrungsgemäss beginnt deshalb die wirtschaftliche Entflechtung unmittelbar nach der (definitiven) Trennung. Demgemäss ist vorliegend das Ausbleiben der wirtschaftlichen Entflechtung trotz einer (behaupteten) Trennung von ca. 22 Monaten Indiz dafür, dass der Auszug des Pflichtigen in den Kanton C nicht mit der Absicht des dauernden Verbleibs erfolgte. Sein Verhalten und das seiner Ehegattin erwecken vielmehr den Eindruck, dass nach Möglichkeiten gesucht wurde, künstlich objektive Indizien für die behauptete Trennung zu schaffen (z.B. die vereinbarte Gütertrennung, Ummeldung des Fahrzeugs oder des Tagesanzeiger-Abonnements), ohne jedoch dadurch finanziellen Mehraufwand oder andere nicht ohne weiteres rückkehrbare Konsequenzen hinnehmen zu müssen. Man war nicht gewillt, die tatsächlich tiefgründigen und einschneidenden Trennungsschritte (z.B. Einleitung eines Scheidungs- oder Eheschutzverfahrens, Genehmigung einer Unterhaltsvereinbarung für die damals noch minderjährige Tochter durch die KESB, tatsächliche wirtschaftliche Trennung, Vereinbarung betreffend gemeinsamer Liegenschaft etc.) bereits in Angriff zu nehmen.

f) aa) Geografisch betrachtet, ergibt zudem die behauptete Wohnsitzname im Kanton C aufgrund beruflicher Motive bei näherer Betrachtung wenig Sinn. Aus rein beruflicher Perspektive wäre es aus zeitlichen Überlegungen weitaus näher gelegen, wenn sich der Pflichtige eine neue Wohnung im Raum Gemeinde B gesucht hätte, da er dann nicht jeden Tag eine grössere Strecke mit dem Auto hätte zur Arbeit pendeln müssen. Wie mit nachfolgender Aufstellung aufgezeigt, die die Wohnsitznahme im Kanton C einer exemplarischen Wohnsitznahme im Raum der Gemeinde B oder dem Kanton E gegenüberstellt (grosszügige Sachverhaltsannahme im Umfeld einer Fahrzeit von 10 Min. pro Arbeitsweg), macht es im konkreten Fall aufgrund der kurzen Fahr-

strecken wöchentlich betrachtet wenig Sinn, sich ungefähr in der geografischen Mitte seiner zwei hauptsächlich beruflichen Wirkungsstätten niederzulassen:

		Arbeitsort				
		Gemeinde in E Fahrzeit		Gemeinde B Fahrzeit		Total Fahrzeit
		Pro Weg	Pro Woche ¹	Pro Weg	Pro Woche ²	Pro Woche ³
Wohnort	Raum C	22 - 30 Min. ⁴	88 - 120 Min.	35 - 45 Min. ⁴	210 - 270 Min.	298 - 390 Min.
	Raum E	10 Min. ⁵	40 Min.	45 - 60 Min. ⁶	270 - 360 Min.	310 - 400 Min.
	Raum B	45 - 60 Min. ⁶	180 - 240 Min.	10 Min. ⁵	60 Min.	240 - 300 Min.
¹ Anwesenheit 2 Tage/Woche = total 4 Fahrten						
² Anwesenheit 3 Tage/Woche = total 6 Fahrten						
³ Summe der 4 Fahrten nach/in Raum E und 6 Fahrten nach/in Raum B						
⁴ Fahrzeit gemäss Sachverhaltsdarstellung Pflichtiger						
⁵ (Grosszügige) Sachverhaltsannahme						
⁶ Gewöhnliche Fahrzeit gemäss Google Maps zzgl. 10 Min. Fahrzeit im Raum E/B						

bb) Rein beruflich spricht damit wenig für eine Wohnsitznahme im Kanton C, weshalb die diesbezüglichen Vorbringen des Pflichtigen auch nicht zu überzeugen vermögen. Würde zusätzlich noch der Faktor des häufig auftretenden Gubrist-Staus berücksichtigt, spräche beruflich noch mehr für eine Wohnsitznahme im Raum B, da dann ein erheblicher Teil des wöchentlichen Pendelns wegfiel. Dies erst recht, wenn man zusätzlich dem Argument des Pflichtigen glaubt, dass es ihm aufgrund vieler geschäftlicher Termine in der Stadt Zürich auch wichtig gewesen sei, von seinem neuen Wohnort gut dorthin pendeln zu können. Zürich lässt sich ohne Probleme und auch schneller von der Gemeinde B erreichen als vom Kanton C aus. Die angeführten beruflichen Gründe sprechen demnach nicht für eine Wohnsitznahme im Kanton C mit der Absicht des dauernden Verbleibens. Vielmehr steht der Verdacht im Raum, dass sich der Pflichtige vorübergehend aus steuerlichen Motiven für die Wohnung im Kanton C entschied, da er sich in der Steuerperiode 2020 eine aussergewöhnlich hohe Provision von ca. Fr. 1'900'000.- auszahlen liess. Wie vom Pflichtigen zutreffend festgehalten, wäre ein solches Motiv zwar auch legitim und grundsätzlich nicht als Steuerumgehung zu würdigen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 12 StG). Ein solcher Wegzug ist aber eben nur anzuerkennen, wenn er auch tatsächlich steuerlich vollzogen worden ist. Davon ist eben gerade nicht auszugehen, wenn eine spätere Rückkehr nach einer gewissen Zeit oder die Niederlassung an einem dritten Ort bereits beabsichtigt war, wie dies vorliegend bei einem Unterbruch von ca. 22 Monaten der Fall war. Gewisse Parallelen zu denjenigen Fällen, in welchen Lottogewinner sich für eine gewisse Zeit aus rein steuerlichen Motiven in einem anderen Kanton niederlassen, sind vorliegend nicht von der Hand zu weisen (E. 2d/aa).

5. Damit ist festzuhalten, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Pflichtigen nach einer Analyse der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände klar und trotz Anmietung der Wohnung im Kanton C weiterhin in der Gemeinde B befand. Der hierfür beweisbelastete Pflichtige konnte mit anderen Worten nicht hinreichend nachweisen, dass er mit der Absicht eines längerdauernden Verbleibs in den Kanton C zog bzw. er dort ab Oktober 2020 einen neuen Lebensmittelpunkt begründet (E. 4a/bb). Seine vorübergehende, letztendlich rein faktische Anwesenheit im Kanton C reicht dazu nicht aus (BGr, 17. August 2012, 2C_92/2012, E. 5.5). Die Wohnung im Kanton C scheint von ihm während einer gewissen Zeit allerhöchstens als blosser Schlafstelle genutzt worden zu sein, ohne dass sich auch nach aussen wahrnehmbar seine Lebensinteressen dorthin verschoben hätten. Seine persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen waren per Ende 2020 weiterhin in allen Belangen weitaus stärker mit der Gemeinde B als mit dem Kanton C verknüpft (E. 2e). Dass das kantonale Steueramt beim Pflichtigen auch für die Steuerperiode 2020 von der unbeschränkten Steuerpflicht qua persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Zürich gemäss § 4 Abs. 1 lit b i.V.m. § 5 Abs. 1 StG ausging, ist demnach grundsätzlich nicht zu beanstanden.

6. Demnach ist mangels steuerlichen Anknüpfungspunkts im Kanton C nicht zu bemängeln, dass das kantonale Steueramt beim Pflichtigen die Steuerfaktoren in der Einschätzung ohne die Vornahme einer Steuerauscheidung gemäss § 5 Abs. 3 StG festsetzte. Fraglich ist hingegen, ob es zulässig ist, den Pflichtigen trotz fortbestehendem (gemeinsamen) Wohnsitz im Kanton Zürich resp. in der Gemeinde B getrennt von seiner Ehegattin und zum Grundtarif zu besteuern. Dies ist nachfolgend zu prüfen. Konkret schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen mit Einschätzungsentscheid vom 9. Mai 2023 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'017'700.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 5'456'000.- ein (jeweils auch satzbestimmend). Die Einsprache gegen die Einschätzung wurde abgewiesen. Seine Ehegattin ist gemäss telefonischer Auskunft vom 23. Dezember 2024 für die Steuerperiode 2020 bereits mit abgeschlossenem Verfahren separat eingeschätzt worden.

7. a) Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar, und sie werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig (BGE 137 273 E 3.1, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Nichtigkeit, d.h. absolute Unwirksamkeit einer Verfügung wird nur angenommen, wenn sie mit einem tiefgreifenden und wesentlichen Mangel behaftet ist, wenn dieser schwerwiegende Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (Evidenztheorie). Inhaltliche Mängel haben nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge; erforderlich ist hierzu ein ausserordentlich schwerwiegender Mangel, namentlich wenn ein solcher eine Verfügung praktisch wirkungslos, unsinnig oder unsittlich macht. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht (wie z.B. der Umstand, dass der Betroffene keine Gelegenheit hatte, am Verfahren teilzunehmen). Fehlt einer Verfügung in diesem Sinne jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten

b) Art. 3 Abs. 3 StHG schreibt den Kantonen die Familienbesteuerung zwingend vor (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 7 N 1 ff. StG, auch zum Folgenden). Die Kantone müssen daher Ehegatten und Kinder unter elterlicher Sorge gemeinsam besteuern (sog. Faktorenaddition). Dieser harmonisierungsrechtliche Zwang wurde vom kantonalen Gesetzgeber in § 7 StG umgesetzt. § 7 Abs. 1 StG sieht dabei vor, dass Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet werden. Die Einschätzung von ungetrennt lebenden Ehegatten hat damit durch einen einzigen und einheitlichen Entscheid zu ergehen, der an beide gemeinsam zu richten ist (§ 123 StG, Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 123 N 2 ff., auch zum Folgenden). Ehegatten werden e contrario demgemäss getrennt besteuert, wenn kumulativ eine steuerlich relevante (rechtliche oder tatsächliche) Trennung vorliegt und der Wegfall der Gemeinschaftlichkeit der Mittel eintritt. Eine rechtliche Trennung ist dabei gegeben, wenn die Ehegatten gerichtlich getrennt leben. Um von einer rechtlichen Trennung sprechen zu können, ist nach Auffassung des Steuerrekursgerichts zumindest das Vorliegen eines Eheschutzurteils notwendig (vgl. StRG, 31. Oktober 2023, 1.DB.2022.165, betreffend Haftung für die direkte Bundessteuer). Eine bloss tatsächliche Trennung der Ehegatten ist weiter gegeben, wenn eine räumliche Trennung der Ehegatten vorliegt, die mit der getrennten Verwendung der Mittel verbunden ist. Damit von einer tatsächlich getrennten Ehe gesprochen werden kann, müssen die beiden Ehegatten, die in rechtlich unge-

trennter Ehe leben, je über einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz verfügen; dann liegt eine räumliche Trennung vor. Verfügen die Ehegatten dagegen über einen gemeinsamen Wohnsitz, so kann (auch bei getrennter Mittelverwendung) von vornherein keine faktische Trennung angenommen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 30 StG, mit Hinweisen). Steuerlich unterscheidet sich diese Konstellation dabei vom Zivilrecht. Zivilrechtlich kann das Getrenntleben der Ehegatten unter Umständen auch innerhalb derselben Wohnung bzw. demselben Haus angenommen werden ("living together apart"; Althaus/Huber, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 7. A., 2022, Art. 114 N 9 ZGB, mit Hinweisen; dies kann etwa mit Bezug auf die Frist betreffend Scheidungsklage nach Art. 114 ZGB von Belang sein). Steuerlich erfüllt sie hingegen die Anforderungen an eine tatsächliche Trennung nicht, denn dafür bedarf es gemäss Rechtsprechung kumulativ der Aufgabe des gemeinsamen Wohnsitzes und der getrennten Mittelverwendung (BGr, 12. Februar 2020, 2C_480/2019, E. 2.2.3; BGr, 16. September 2019, 2C_707/2018, E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 3 N 31 DBG; Oesterhelt/Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 3 N 89 StHG, je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Solange die Ehegatten noch über einen gemeinsamen Wohnsitz verfügen, kann folglich nicht von einer tatsächlich getrennten Ehe i.S.v. § 7 StG gesprochen werden, denn in einem solchen Fall kann wenigstens für die Wohnung von der Gemeinschaftlichkeit der Mittel ausgegangen werden (Hunziker/Mayer-Kobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 9 N 11 ff. DBG).

c) Ist strittig, ob Ehegatten überhaupt gemeinsam einzuschätzen sind, bilden sie auch diesbezüglich eine solche Streitgenossenschaft und sind sie bei den entsprechenden Entscheiden gemeinsam ins Recht zu fassen. Würde von diesem Vorgehen abgesehen, könnte die Frage der gemeinsamen Steuerpflicht für jeden Ehegatten separat entschieden werden, sodass die Gefahr gegensätzlicher Entscheide bestünde. Solche Entscheide sind nicht vereinbar, muss das Verhältnis der Ehegatten zueinander doch für beide im gleichen Sinn entschieden werden. Demnach hat der Entscheid über die getrennte oder gemeinsame Besteuerung zwingend auf beide Ehegatten zu lauten (VGr, 31. Januar 1997 = ZStP 1997, 209 ff., insbesondere 211 f.; StRK I, 30. September 2004, 1 DB.2004.66/1 ST.2004.391). Der § 7 Abs. 1 StG ist eine der grundlegendsten Normen des Steuergesetzes. Ihre Missachtung, etwa durch die getrennte Einschätzung der Ehegatten oder durch den Nichteinbezug eines Ehegatten als Partei in das Einschätzungs- oder Rechtsmittelverfahren, wiegt unter Umständen derart schwer,

dass sie die Nichtigkeit der ergangenen Entscheide zur Folge hat (VGr, 5. September 1989, SB 89/0018 [teilweise publiziert in RB 1989 Nrn. 32 und 33]; StRG, 30. Januar 2013, 1 DB.2012.269/1 ST.2012.299). Als Folge der Nichtigkeit fällt eine Korrektur bzw. Heilung des Mangels der fehlerhaften Entscheide im Rechtsmittelverfahren durch Berichtigung bzw. Ergänzung des Entscheidrubrums (Anfügen des zu Unrecht separat besteuerten oder überhaupt nicht einbezogenen Ehegatten) ausser Betracht (BGE 131 I 57; RB 1976 Nr. 74, Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 126 N 11 StG, mit Hinweisen). Zum Teil wird die unrechtmässige getrennte Besteuerung zur Korrektur der Unterbesteuerung nachträglich auch mittels Durchführung eines gemeinsamen Nachsteuerverfahrens gemäss §§ 160 ff. StG korrigiert (vgl. jüngst VGr, 16. Oktober 2024, SR.2024.00007 – 00010). Dies namentlich dann, wenn über den angeblich getrennten Wohnsitz der Ehegatten vor der Einschätzung keine vertiefte Abklärungen geführt wurden und sich dies erst nach Rechtskraft der ordentlichen Einschätzung aufgrund neuer Tatsachen herausstellt. Letzterer Sachverhalt unterscheidet sich damit massgeblich von der Ausgangslage im konkreten Fall.

8. a) Gemäss der vorstehenden theoretischen Erwägungen spricht im vorliegenden Fall viel dafür, dass der Pflichtige und seine Ehegattin für die Steuerperiode 2020 zwingend gemeinsam gemäss § 7 Abs. 1 StG und § 123 StG zu veranlagten gewesen wären. Unbestrittenermassen war eine rechtliche Trennung nie Thema, weshalb eine getrennte Besteuerung nur in Frage gekommen wäre, wenn sich der Pflichtige und seine Ehegattin tatsächlich getrennt hätten. Davon kann nun aber aufgrund des identischen steuerrechtlichen Wohnsitzes nicht ausgegangen werden (E. 5). Die getrennte Besteuerung wäre lediglich dann denkbar gewesen, wenn der Pflichtige und seine Ehegattin an der gleichen Adresse in unterschiedlichen Wohnungen gewohnt hätten (z.B. in einer Einliegerwohnung oder einem Mehrfamilienhaus). Dies war jedoch gemäss der Stellungnahme des Pflichtigen nicht möglich und wurde auch vom Steueramt im Einschätzungsverfahren nicht (stillschweigend) angenommen. Zwar verfügt die Liegenschaft in der Gemeinde B wie erwähnt über eine Einliegerwohnung, diese wurde jedoch im strittigen Zeitraum von seinem Schwiegervater bewohnt. Konkret ist deshalb keine Konstellation denkbar, die gemäss § 7 Abs. 1 StG eine getrennte Besteuerung der Ehegatten rechtmässig zulassen würde (E. 7b).

b) Gemäss § 7 Abs. 1 StG waren damit der Pflichtige und seine Ehegattin zwingend in einem einzigen und einheitlichen Entscheid und zum Verheiratetenstarif

einzuschätzen, was bis jetzt nicht geschehen ist. Folglich stellt sich die Frage, wie sich dieser Mangel auf das Verfahren auswirkt. Da dies im bisherigen Verfahren noch nicht thematisiert wurde, wurden die Parteien mit Verfügung vom 14. Januar 2025 eingeladen, hierzu Stellung zu nehmen. Beide Parteien kamen der Aufforderung nach. Das kantonale Steueramt beantragte mit Stellungnahme vom 28. Januar 2025 die Einschätzungen der Ehegatten als nichtig zu erklären. Der Pflichtige hielt in seiner Stellungnahme vom 21. Februar 2025 an seinen (materiellen) Anträgen fest und beantragte überdies im Fall der Feststellung der Nichtigkeit die Zusprechung einer erhöhten Parteientschädigung.

c) Auch wenn die Nichtigkeit einer Einschätzung bloss mit Zurückhaltung anzunehmen ist, erscheint sie im vorliegenden Fall dennoch angezeigt, denn die getrennte Einschätzung der Ehegatten ist gesamthaft gesehen geradezu unsinnig und systemwidrig. Wie bereits in der Verfügung vom 14. Januar 2025 festgehalten, führt das Vorgehen zu einem unlösbaren Widerspruch, weil das kantonale Steueramt den Wegzug des Pflichtigen gegenüber seiner Ehegattin in steuerlicher Hinsicht einerseits akzeptierte (ansonsten hätte sie nicht separat und zum Grundtarif eingeschätzt werden dürfen) und gegenüber dem Pflichtigen selbst andererseits nicht. Ein weiterer unlösbarer Widerspruch besteht darin, dass es nach extensiver Untersuchung zum Schluss gelangte, es bestehe einerseits nach wie vor ein gemeinsamer Wohnsitz, dann aber andererseits dennoch die sich daraus ergebenden zwingenden steuerlichen formellen und materiellen Konsequenzen (§ 7 Abs. 1 StG und § 123 StG) vollständig ausblende. Die daraus aufgrund äusserst schwerwiegender Verfahrensfehlern resultierende getrennte Besteuerung läuft damit im Ergebnis einem der grundlegendsten Prinzipien der aktuellen Steuergesetzgebung bei natürlichen Personen zuwider. Die jeweils bloss auf den Pflichtigen lautenden Verfügungen – d.h. der Einschätzungsentscheid vom 9. Mai 2023 sowie der Einspracheentscheid vom 30. Januar 2024 – erweisen sich damit in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung in ähnlich gelagerten Fällen (E. 7d) deshalb als nichtig. Soweit Einschätzungsentscheide pro 2020 auch schon für die Ehegattin des Pflichtigen allein ergangen sind, erweisen sich auch diese aufgrund derselben Überlegungen als (ex tunc) ungültig. Sie müssen ebenfalls durch die neu zu erlassenden, auf die Namen beider Ehegatten lautenden Entscheide ersetzt werden (StRG, 30. September 2004, 1 DB.2004.66/1 ST.2004.391, E. 1c).

9. Diese Erwägungen führen zusammenfassend zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Zwar nahm das kantonale Steueramt nach durchgeführter Untersuchung beim Pflichtigen zu Recht die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit nach § 3 Abs. 1 StG i.V.m. § 5 Abs. 1 StG für die Steuerperiode 2020 im Kanton Zürich resp. der Gemeinde B an. Konsequenterweise hätte es aber daran anknüpfend den Pflichtigen zwingend zusammen mit seiner Ehegattin gemeinsam nach § 7 Abs. 1 StG einschätzen müssen. Die getrennte Besteuerung trotz eines gemeinsamen Wohnsitzes ist als besonders schwerwiegender Verfahrensfehler zu würdigen, der zur Nichtigkeit führt. Die Sache ist demnach bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern 2020 an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückzuweisen. Es wird Sache des zuständigen Steuerkommissärs sein, im nochmals durchzuführenden Einschätzungsverfahren erstmals die gemeinsamen Steuerfaktoren der Ehegatten zu ermitteln und festzusetzen. Der Neuentscheid wird auf den Namen beider Gatten zu lauten haben.

10. a) Die Kosten des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt. Wird der Rekurs teilweise gutgeheissen, werden sie den Parteien anteilmässig auferlegt (§ 151 Abs. 1 StG). Dem obsiegenden Rekurrenten werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Einschätzungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre oder wenn er die Untersuchung des Steuerrekursgerichts durch trölerisches Verhalten erschwert hat (§ 151 Abs. 2 StG). Über den Wortlaut hinausgehend wird § 151 Abs. 2 StG praxisgemäss auch dahingehend interpretiert, dass auch dem kantonalen Steueramt die Kosten trotz Obsiegens verursachergerecht ganz oder teilweise auferlegt werden können (StRG, 24. Januar 2024, 2 DB.2022.73/2 ST.2022.98, E. 4c; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 151 N 16a StG, mit Hinweisen).

Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3, je auch zum Folgenden).

b) Der Entscheid lautet zwar auf Rückweisung, jedoch kann der Prozessausgang nicht als offen bezeichnet werden. Im weiteren Verfahrensverlauf vor dem kanto-

nen Steueramt geht es bloss noch um die Neufestsetzung der (gemeinsamen) Steuerfaktoren. Eine vollständige Gutheissung des Hauptantrags des Pflichtigen – die bloss beschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich (E. 3a) – ist gemäss den vorstehenden Erwägungen nicht mehr möglich, womit dieser als grossmehrheitlich unterliegende Partei gilt. Nicht in Abrede zu stellen ist aber auch, dass das kantonale Steueramt Verursacherin der Verfahrensfehler und damit der (erneuten) Rückweisung ist (E. 7). Damit liegen besondere Umstände vor, die es als sachgerecht erscheinen lassen, den Parteien die Verfahrenskosten je hälftig aufzuerlegen (BGr, 13. Januar 2014, 1C_697/2013, E. 3.4). Wie bereits im Beiblatt zum unbegründeten Entscheid des 1. Rechtsgangs angekündigt, sind im vorliegenden Verfahren die Kosten neu festzusetzen und zu verlegen (StRG, 8. Dezember 2023, 1 ST.2023.201, Beiblatt). Bei der Festsetzung der Gerichtsgebühr im 2. Rechtsgang sind dabei die Kosten des 1. Rechtsgangs betragsmässig zu berücksichtigen. Da die Verfahren der beiden Rechtsgänge aber durch unterschiedliche Rekurschriften eingeleitet worden sind, sind die Kosten des ersten Rechtsgangs nicht neu zu verlegen (RB 1955 Nr. 56, e contrario). Die diesbezügliche Rechtsprechung hinsichtlich einer Rückweisung des Verwaltungsgerichts an das Steuerrekursgericht kann nicht analog auf Rückweisungen vom Steuerrekursgericht an das kantonale Steueramt angewandt werden (a.M. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 151 N 9 StG, mit Hinweisen).

c) Von der Zusprechung einer Parteientschädigung ist weiter aufgrund des überwiegenden Unterliegens des Pflichtigen abzusehen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 8. Juni 1997, VRG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 152 N 11 f. StG, auch zum Folgenden). Seinem Antrag auf Zusprechung einer gar höheren Parteientschädigung für den "weiteren Rechtsgang" kann damit nicht gefolgt werden. Seine diesbezügliche Begründung erweist sich ohnehin als unzutreffend, denn die Parteientschädigung deckt nur den Aufwand des Rekursverfahrens und nicht auch denjenigen des vorinstanzlichen Verfahrens. Analog der Erwägungen zur Gerichtsgebühr ist betreffend die im 1. Rechtsgang festgesetzte Parteientschädigung keine Anpassung vorzunehmen.

11. Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen

Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 30. Januar 2024 wird aufgehoben. Unter Feststellung der Nichtigkeit des Einschätzungsentscheids vom 9. Mai 2023 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2020, wird die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen.

[...]