



Entscheid

29. Oktober 2024

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Christian Griesser, Steuer-
richterin Verena Bieri und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch Bruno Edelbauer,
Steuerrechts- und Treuhandpraxis,
Postfach 20, 7031 Laax GR,

Rekurrenten,

gegen

Kanton Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2021

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend: der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) besitzen in der zürcherischen Gemeinde C ein Einfamilienhaus, welches sich infolge Schenkung zwar im Eigentum ihrer beiden Söhne (...) und (...) befindet, wobei sie jedoch ein lebenslängliches Nutzniessungsrecht an dieser Liegenschaft haben. Daneben besitzen sie in der ausserkantonalen Gemeinde D ein Einfamilienhaus sowie zugehöriges Weideland. Neben diesen Liegenschaften besitzen die Pflichtigen noch weitere Liegenschaften in der ausserkantonalen Gemeinde E (Eigentumswohnung, selbstbenutzt), der ausserkantonalen Gemeinde F (vier Wohnungen, vermietet) und der zürcherischen Gemeinde G (Eigentumswohnung, Nutzung durch Sohn) sowie einen Doppelstellplatz in der zürcherischen Gemeinde C. Nachdem die Pflichtigen zuvor in der zürcherischen Gemeinde C angemeldet waren, meldeten sie sich per 12. November 2021 in der ausserkantonalen Gemeinde D an (R-act. 2 S. 4).

Das Steueramt forderte mit Auflage vom 16. November 2022 u.a folgende Auskünfte ein:

- Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C
Nachweis, dass die Liegenschaft vermietet und/oder verkauft werden soll.
Nachweis, dass die Liegenschaft leer stand.
Kopie der Rechnung der Umzugsfirma.
Kopie der Wasser und Stromrechnung der Liegenschaft pro 2021/2022.

- Liegenschaft in der ausserkantonalen Gemeinde D
Substantiiertes und belegmässiger Nachweis, wann der Umbau der Heizung fertig war."

Nach gewährter Fristerstreckung wurde die Auflage am 30. Januar 2023 beantwortet und es wurden Belege eingereicht. Dabei wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass das Einfamilienhaus in der ausserkantonalen Gemeinde D drei bis vier Jahre zuvor total saniert und vollständig eingerichtet worden war. Seither seien die Pflichtigen sowohl in der ausserkantonalen Gemeinde D wie auch in der zürcherischen Gemeinde C anwesend, wobei der Wohnortwechsel (formell) per 12. November 2021

vollzogen worden sei. Die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C habe ab November 2021 bis zum Einzug des Sohnes per 1. Juli 2022 leer gestanden.

Nach Durchsicht der eingereichten Belege forderte der zuständige Steuerkommissär mit Auflage vom 3. Februar 2023 zahlreiche weitere Unterlagen und Auskünfte ein (u.a. Wasser-, Strom-, und Gasrechnungen der Liegenschaften in der ausserkantonalen Gemeinde D und der zürcherischen Gemeinde C, Kopien sämtlicher Bankkarten, Krankenkassen- und Hausratsversicherungspolice sowie Schreiben zur Postumleitung). Mit Schreiben vom 14. April 2023 nahmen die Pflichtigen Stellung und reichten zahlreiche Unterlagen ein (u.a. Strom-, Wasser-, Heizungsabrechnungen, Bankauszüge, Postunterlagen, Krankenkassen- und Hausratsversicherungsunterlagen).

In einer dritten Auflage vom 20. April 2023 forderte der Steuerkommissär u.a. folgende (fehlende) Unterlagen ein, da die bisherigen Unterlagen keine Wohnsitzverlegung in die ausserkantonale Gemeinde D belegen würden:

"1. Vollständige Kopien der Strom-, Wasser und Gasrechnungen bis 30.6.2022 der Liegenschaften in der zürcherischen Gemeinde C und der ausserkantonalen Gemeinde D. Bei der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C fehlen ebenfalls die Abrechnungen 2021. Sie haben bloss das Steuerjahr 2020 eingereicht.

2. Vollständige Kopien sämtlicher Kreditkarten-, Debitkarten- und Bankkartenauszüge vom 1.1.2022 bis 30.6.2022 (...).

Kopie der Bargeldbezüge vom 1.1.2022 bis 30.6.2022.

Ebenfalls wurde das Schreiben an die Post betreffend Postumleitung nicht eingereicht.

Gemäss Ihren eingereichten Unterlagen wurde die Krankenkassenpolice erst 9.10.20[2]2 geändert. Wenn dies nicht stimmen sollte bitten wir um eine schriftliche Bestätigung der Krankenkasse.

Es fehlen die Steuerbescheinigungen der Krankenkasse mit den einzelnen Abrechnungen. Bitte reichen Sie 2021 und bis 30.6.2022 ein.

Kopie der Fahrzeugausweise, aus denen ersichtlich wird, wann Sie die Fahrzeuge umgemeldet haben.

Es fehlt immer noch die Kündigung der Hausratsversicherung. Gemäss Ihren Unterlagen wurde die Hausratsversicherung erst am 30.6.2022 aufgelöst.

Kalender wo sie sich aufgehalten haben vom 1.1.2022 bis 30.6.2022.

Wie haben Sie die persönlichen Sachen von der zürcherischen Gemeinde C in die ausserkantonale Gemeinde D gebracht? Kopie der Umzugsrechnung."

Mit Schreiben vom 20. Mai 2023 nahmen die Pflichtigen erneut Stellung und reichten zahlreiche Unterlagen ein (u.a. Gasrechnungen der zürcherischen Gemeinde C, Elektrizitätswerk der ausserkantonalen Gemeinde D, Bankkontounterlagen, Post Nachsendung, Krankenkassenabrechnungen, Fahrzeugausweis, Aufenthaltsorte Januar bis Juni 2022, Schreiben zum Küchenumbau in der zürcherischen Gemeinde C. Zusätzlich beantragten sie eine mündliche Besprechung mit dem zuständigen Steuerkommissär, welche in der Folge am 20. Juni 2023 stattfand. Hierzu wurde vom Steuerkommissär ein Protokoll erstellt.

Mit Einschätzungsentscheid vom 28. Juni 2023 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2021 legte das kantonale Steueramt die zürcherische Gemeinde C als Hauptsteuerdomizil fest, was zur unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich führte. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen betrug Fr. (...), das steuerbare Vermögen Fr. (...) (satzbestimmend (...)). In seiner Begründung gab es an, dass die Pflichtigen einerseits nicht nachgewiesen hätten, dass die persönlichen Effekte gezügelt worden seien, andererseits sei ebenso eine Unbewohnbarkeit der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C nicht nachgewiesen worden.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen mit Eingabe vom 2. August 2023 Einsprache und beantragten die Aufhebung des Einschätzungsentscheids und eine Einschätzung gemäss der im anderen Kanton eingereichten Steuererklärung mit dem Kanton Zürich als Sekundärsteuerdomizil.

Mit Einspracheentscheid vom 1. September 2023 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab und bestätigte die Steuerfaktoren.

C. Dagegen erhoben die Pflichtigen mit Eingabe vom 10. Oktober 2023 (Poststempel) Rekurs und beantragten, den Einspracheentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2021 aufzuheben und ihr im Kanton Zürich steuerbares Einkommen auf Fr. (...) (satzbestimmend Fr. (...)) und ihr steuerbares Vermögen auf Fr. (...) (satzbestimmend Fr. (...)) festzusetzen. Dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des kantonalen Steueramts.

Mit Rekursantwort vom 23. Oktober 2023 beantragte das kantonale Steueramt die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses. Hiergegen nahmen die Pflichtigen mit Eingabe vom 28. November 2023 Stellung.

Auf weitere Ausführungen der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Zu prüfen ist, ob die Pflichtigen in der Steuerperiode 2021 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der zürcherischen Gemeinde C oder in der ausserkantonalen Gemeinde D hatten.

a) Natürliche Personen sind gemäss § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (§ 3 Abs. 2 StG und Art. 3 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; vgl. auch Art. 23 Abs. 1 ZGB, an dessen Wohnsitzbegriff

sich derjenige im Steuerrecht anlehnt; statt vieler BGE 143 II 233 E. 2.5.1 mit Hinweisen).

Ist ein steuerrechtlicher Wohnsitz einmal ordnungsgemäss begründet, so besteht er grundsätzlich fort, solange die betreffende Person nicht äusserlich erkennbar ihre Absicht, ihn aufzugeben, kundtut (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 3 N 9 StG mit Hinweisen). Die Steuerpflicht endet sodann mit dem Wegzug der steuerpflichtigen Person aus dem Kanton (§ 10 Abs. 2 StG). Die Folgen der Änderung und des Endes der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit werden im interkantonalen Verhältnis durch das StHG sowie durch die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bestimmt (§ 10 Abs. 3 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).

b) aa) Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist das Kriterium der Absicht dauernden Verbleibens in Art. 23 Abs. 1 ZGB und Art. 3 Abs. 2 StHG nicht so zu verstehen, als dass es auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen ankäme. Der Wohnsitz bestimmt sich vielmehr alleine nach der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen Person manifestiert (vgl. grundlegend BGE 97 II 1 E. 3; vgl. statt vieler auch BGE 143 II 233 E. 2.5.2). Er liegt demnach dort, wo sich im Licht dieser Tatsachen objektiv betrachtet der Mittelpunkt der Lebensinteressen der betroffenen Person befindet. Ob sich die relevanten äusseren Tatsachen verwirklicht haben, ist eine Tatsache; die Bestimmung des Lebensmittelpunkts und damit des Wohnsitzes auf Basis der festgestellten Tatsachen ist hingegen eine Rechtsfrage (statt vieler BGE 136 II 405 E. 4.3). Wo jemand seine Schriften hinterlegt oder seine politischen Rechte ausübt, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zwar eine relevante Tatsache, aber alleine nicht von entscheidender Bedeutung (statt vieler BGE 132 I 29 E. 4.1; BGE 125 I 54 E. 2).

bb) Pfl egt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärksten Beziehungen unterhält (vgl. statt vieler BGE 138 II 300 E. 3.2). Ausgangspunkt ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der betroffenen Person. Die persönlichen, familiären, beruf-

lichen 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 (zum Ganzen BGr, 28. Dezember 2021, 2C_55/2021, E. 4.2.3 mit Hinweisen).

cc) Auch für Personen, die etwa infolge ihrer Pensionierung keiner oder nur noch einer eingeschränkten Erwerbstätigkeit nachgehen, hatte das Bundesgericht schon mehrfach den Wohnsitz zu bestimmen. Es stellt auch für diese Personen primär auf den gewöhnlichen Aufenthaltsort ab. In Fällen, in denen unmittelbar festgestellt oder aufgrund der Umstände davon auszugehen war, dass sich die Person gegebenenfalls zusammen mit ihrem Ehepartner etwa gleich oft an mehreren Orten aufgehalten hatte, gewichtete das Bundesgericht die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten stark, insbesondere wenn die Steuerpflichtigen an keinem der als Wohnsitz infrage kommenden Orte besonders starke persönliche oder familiäre Beziehungen unterhalten hatten (vgl. BGE 131 I 145 E. 5). Es berücksichtigte ferner auch die Entwicklung der Verhältnisse in den Folgeperioden, sofern sich daraus Rückschlüsse auf die Verhältnisse in der streitigen Steuerperiode ziehen liessen (zum Ganzen BGr, 28. Dezember 2021, 2C_55/2021, E. 4.2.5 mit Hinweisen).

c) aa) 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 Steuerpflichtigen 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; vgl. BGE 147 III 73 E. 3.2; 141 III 241 E. 3.2.3). 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).

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 (Zivilstand, Familienverhältnisse, Art der Erwerbstätigkeit, regelmässige Rückkehr an einen vom Arbeitsort unterschiedlichen Ort, Dauer und Zweck der Aufenthalte an den jeweiligen Orten sowie die dortigen Wohnverhältnisse [Miete oder Eigentum, Einrichtung und Ausgestaltung]; vgl. statt vieler BGr, 29. August 2016, 2C_510/2016, 2C_511/2016, E. 2.4 mit weiteren Hinweisen). Massgebend ist die Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände. Auf die Erklärungen der steuerpflichtigen Person oder die bloss affektive Bevorzugung eines Orts kommt es nicht an. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil oder das Hinterlegen der Schriften und die Ausübung politischer Rechte an einem bestimmten Ort keine entscheidende Rolle. Diese Merkmale können allerdings Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz einer Person bilden, wenn auch deren übriges Verhalten für diesen Ort spricht. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (vgl. statt vieler BGE 132 I 29 E. 4.1 und zum Ganzen BGr, 30. Oktober 2019, 2C_533/2018, E. 2.2.2 mit weiteren Hinweisen).

bb) Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast (BGE 147 II 209 E. 5.1.3). 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; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6 mit Hinweisen). 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; statt vieler BGE 144 II 427 E. 8.3.1). Die Umstände, die die allgemeine Steuerpflicht begründen, sind steuerbegründende Tatsachen und deshalb von den Steuerbehörden zu beweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 86 StG, auch zum Folgenden). Dies gilt auch dann, wenn sich der steuerrechtliche Wohnsitz bis anhin im Kanton Zürich befand und streitig ist, ob er aufgegeben worden ist bzw. sich an einen ausserkantonalen Ort verlagert hat. Von daher wäre der bisherige steuerrechtliche Wohnsitz für die Verteilung der Beweislast nicht von Bedeutung (VGr, 26. März 1997, StE 1997 B 11.1 Nr. 15 = ZStP 1997, 269).

Die praktische Bedeutung dieser Beweislastverteilung ist jedoch insofern eingeschränkt, als das Bundesgericht verschiedene tatsächliche Vermutungen anerkannt hat, welche den Zustand der Beweislosigkeit gar nicht erst eintreten lassen (BGr, 20. Dezember 2019, 2C_415/2019, E. 5.3; BGr, 3. Juni 2019, 2C_73/2018 E. 3.3, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Solche auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufbauende tatsächliche Vermutungen lassen es zu, aufgrund bewiesener, für die konkrete Frage nicht unmittelbar erheblicher Tatsachen auf das Vorliegen ansonsten unbewiesener, erheblicher Tatsachen zu schliessen. War aufgrund bestimmter familiärer Verhältnisse während mehrerer Steuerperioden vom Lebensmittelpunkt an einem bestimmten Ort auszugehen und stösst die Steuerbehörde bei ihrer Untersuchung nicht auf gegenteilige Hinweise (Vermutungsbasis), ist darauf zu schliessen, dass sich an den massgebenden Verhältnissen nichts geändert hat (Vermutungsfolge) und sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen für die darauffolgende Steuerperiode weiterhin am besagten Ort befindet. Sind die Voraussetzungen dieser Tatsachenvermutung gegeben, muss die steuerpflichtige Person den Gegenbeweis antreten und nachweisen, dass Vermutungsbasis oder Vermutungsfolge nicht zutreffen. Sie kann einerseits darlegen, bereits in den Vorperioden sei der Lebensmittelpunkt falsch festgelegt worden. Andererseits kann sie vorbringen, dass sich die Verhältnisse in der massgeblichen Zeit geändert hätten.

In Bezug auf die Beweisführung über die Aufgabe des Wohnsitzes wendet somit das Bundesgericht zumindest im Resultat die Beweislastregel zuungunsten der Steuerpflichtigen an. Mit der herrschenden Lehre ist nämlich davon auszugehen, dass

die Steuerpflicht nicht mit jeder Steuerperiode neu beginnt. In der Regel wird der Steuerbehörde der Beweis gelingen, dass die steuerpflichtige Person in den Vorperioden ihren Wohnsitz im Kanton hatte und somit die Steuerpflicht zumindest zu Beginn der Steuerperiode bestanden hatte. Es ist dann nach der Normentheorie am Steuerpflichtigen, den Wegfall seiner Steuerpflicht als steuermindernde Tatsache zu beweisen (Oesterhelt/Seiler in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 3 N 67 DBG). Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit von den Steuerpflichtigen darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (BGE 138 II 300 E. 3.4 m.H.).

2. a) aa) Zusammenfassend hält die Vorinstanz fest, dass die Pflichtigen nur geringe Anhaltspunkte für die ausserkantonale Gemeinde D als Hauptsteuerdomizil ausgewiesen hätten, die geeignet seien, die Domizilvermutung in der zürcherischen Gemeinde C zu entkräften.

bb) Hinsichtlich der Wohnsituation hebt das kantonale Steueramt zunächst hervor, dass keine Fotos zur Möblierung der beiden Liegenschaften eingereicht worden seien. Weiter habe keine Rechnung einer Umzugsfirma eingereicht werden können, weshalb unklar sei, was mit den persönlichen Effekten (Kunst, Möbel, Kleider etc.) geschehen sei. Weiter wurde für die Behauptung, dass nach dem Auszug der Pflichtigen in der zürcherischen Gemeinde C Mitte November 2021 diverse Sanierungen/Unterhaltsarbeiten vorgenommen worden seien, lediglich eine Auftragserteilung und ein Termin eines Küchenumbaus eingereicht. Darüber hinaus seien auch keine Kosten für eine Renovation geltend gemacht worden. Es sei daher nicht erstellt, dass die Liegenschaft ab dem Auszug nicht weiter bewohnt werden konnte.

cc) Bei den persönlichen Beziehungen seien die geltend gemachten Vereinsmitgliedschaften des Pflichtigen nicht stichhaltig, da diese Mitgliedschaften teils schon lange bestünden. Die Kündigung der Mitgliedschaft der Pflichtigen beim (...)verein der zürcherischen Gemeinde C (...) vom (...) 2022 sei ebenfalls ein Indiz dafür, dass die zürcherischen Gemeinde C am 31. Dezember 2021 das Hauptsteuerdomizil gewesen sei. Dafür spreche auch, dass die beiden Söhne mit ihren Familien weiterhin in der Region Zürich wohnhaft gewesen seien und aus den Aussagen der Pflichtigen zu

schliessen sei, dass sie die Enkelkinder auch nach dem behaupteten Auszug in der zürcherischen Gemeinde C und Umgebung betreut habe. Ebenfalls sei die Post weiterhin in die zürcherischen Gemeinde C gesendet worden, und eine Adressänderung mit Nachsendeauftrag sei erst am 5. August 2022 erfolgt. Weiter sei auch die Hausratsversicherung erst am 17. September 2022 geändert worden, dies obwohl der gesamte Hausstand angeblich ab November 2021 in der ausserkantonalen Gemeinde D gewesen sein soll. Ferner sei davon auszugehen, dass die Hausärzte noch im Kanton Zürich seien, da in der ausserkantonalen Gemeinde D keine Arztbesuche dokumentiert seien. Schliesslich sei auch der eingereichte Kalender 2021 nicht sehr aussagekräftig, da dieser nicht mit den Kreditkartenauszügen übereinstimme.

dd) Aus den eingereichten Wasser- und Stromabrechnungen gehe hervor, dass sowohl in der zürcherischen Gemeinde C als auch in der ausserkantonalen Gemeinde D jeweils ein Wasserverbrauch von 91m³ angefallen sei, was einem durchschnittlichen Verbrauch eines Zweipersonenhaushalts entspreche. Mit einem Stromverbrauch von 10'586 kWh sei in der ausserkantonalen Gemeinde D zwar mehr Strom verbraucht worden als in der zürcherischen Gemeinde C mit 9'428 kWh, wobei diese Zahlen aufgrund der Wärmepumpe in der ausserkantonalen Gemeinde D schwierig zu vergleichen seien.

ee) Aus den Kreditkartenbezügen könne zum einen geschlossen werden, dass die Pflichtigen die Feiertage jeweils in der ausserkantonalen Gemeinde D verbringen würden. Demgegenüber weise die Debitkarte der Pflichtigen zwischen dem 11. November 2021 bis zum 13. Dezember 2021 fast ausschliesslich Buchungen im Kanton Zürich auf. Ebenfalls sei ihr Bargeldbezug überwiegend im Kanton Zürich vorgenommen worden. Unklar sei hingegen, wo der Pflichtige Bargeld bezogen habe.

Abschliessend hält die Vorinstanz fest, dass auch nie dargelegt worden sei, wo die Pflichtigen nach dem 12. November 2021 ausserhalb des Hauses in der zürcherischen Gemeinde C übernachtet hätten, wenn sie sich im Kanton Zürich aufgehalten haben. Insgesamt sei weder substantiiert noch belegmässig ein Aufenthalt in der ausserkantonalen Gemeinde D an den behaupteten Tagen nachgewiesen.

b) aa) Die Pflichtigen verweisen auf das grosse Einfamilienhaus mit grossem Umschwung in der ausserkantonalen Gemeinde D und dass dieses vor einigen Jahren total saniert worden sei. Seither würden sie sowohl in der ausserkantonalen Gemeinde

D als auch teilweise in der zürcherischen Gemeinde C wohnen, wobei der bereits geplante Wohnortswechsel im November vollzogen worden sei. Da die Liegenschaft in der ausserkantonalen Gemeinde D bereits seit Jahren wohnumformmässig eingerichtet war, habe kein Umzug vorgenommen werden müssen. Es sei jedoch neu eine Wärmepumpe eingebaut worden, welche per 17. Oktober 2021 in Betrieb genommen worden sei. Per 1. Juli 2022 sei zudem ihr Sohn mit seiner Familie in die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C eingezogen, wobei zwischen November 2021 bis zum Einzug diverse Sanierungen und Unterhaltsarbeiten vorgenommen worden seien. Die in der zürcherischen Gemeinde C verbliebenen Möbel seien teilweise von den Söhnen übernommen worden und teilweise anderweitig verschoben bzw. entsorgt worden. Sie weisen jedoch darauf hin, dass die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C per 12. November 2021 bis zum Einzug des Sohnes von niemandem benutzt worden und tatsächlich leer gewesen sei – dies schon wegen der Sanierungs- und Unterhaltsarbeiten.

bb) Die Pflichtigen machen ferner geltend, dass der Pflichtige nur zu Arbeitszwecken ins Unterland gezogen sei und er sich lebenslang nie vom anderen Kanton verabschiedet habe. So habe er u.a. mitgeholfen, dass die Metzgerei/Läden in der ausserkantonalen Gemeinde E weiterbestehen können und überdies sei er sehr stark mit der Jugendbewegung eines Sportclubs und dem Hauptclub (nicht nur als Sponsor) seit Jahren verbunden. Nach seiner Pensionierung sei daher immer klar gewesen, dass sie zurück in seine Heimat ziehen würden. Aus diesem Grund sei auch die Liegenschaft in der ausserkantonalen Gemeinde D mit einem sehr grossen finanziellen Aufwand (gegen Fr. (...)) saniert und zudem vor kurzem mit einer Alternativheizung versehen worden. Die Liegenschaft in der ausserkantonalen Gemeinde D sei seit jeher nie nur ein Ferienhaus gewesen, sondern habe auch ein Hauptdomizil dargestellt. Deshalb sei sowohl die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C als auch diejenige in der ausserkantonalen Gemeinde D ganzheitlich möbliert und eingerichtet gewesen. Ein effektiver Umzug mit Möbelwagen sei daher nicht notwendig gewesen. Kleingeräte wie z.B. Kleider, Kleinmöbel etc. hätten mit dem Privatauto transportiert werden können.

Entgegen der Ansicht des Steuerkommissärs könne aufgrund der gelegentlichen Betreuung der Enkelkinder auch nicht auf einen Wohnsitz in der zürcherischen Gemeinde C geschlossen werden. Vielmehr sei es so, dass die Enkelkinder in die ausserkantonale Gemeinde D in die Ferien kommen würden oder in deren Zuhause be-

treut würden. Ebenfalls nichts zu Gunsten des Steuerkommissärs könne aus dem Umstand geschlossen werden, dass die Post nicht per Umzugsdatum umgeleitet worden sei. Da die Liegenschaft auch nach dem Auszug regelmässig während der Sanierungs- und Unterhaltsarbeiten von Familienmitgliedern besucht worden sei, hätten diese die entsprechende Post weiterleiten können. Anders als zum Beispiel bei der Anmeldung bei der Einwohnerkontrolle gebe es für die Umleitung der Post keine einzuhaltende Frist. Selbiges gelte u.a. auch für die Hausratsversicherung. Diese sei nach dem Auszug einzig deshalb nicht angepasst worden, weil ihnen der zuständige Versicherungsagent geraten habe, keine Änderung an der Versicherungssumme in der zürcherischen Gemeinde C vorzunehmen, da diese Versicherung sowohl die Orte Zürich als auch die ausserkantonale Gemeinde H beinhalte, wohin z.T. auch Möbel verschoben worden seien.

c) aa) Die Pflichtigen leben in finanziell guten Verhältnissen, weshalb es nachvollziehbar ist, wenn sie an zwei Orten über voll ausgestattete Liegenschaften verfügen bzw. allenfalls verfügt haben. Bei Zweitwohnungen liegt es in der Natur der Sache, dass die Einrichtung doppelt vorhanden ist. Es ist kein zwingendes Kriterium, dass die vormalige Liegenschaft leer zu stehen hat, um auf eine Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes zu schliessen. Eine leere Liegenschaft ist nur ein starkes Indiz für die Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes, da es in diesem Fall offensichtlich an einer bewohnbaren Unterkunft mangelt.

Die Pflichtigen geben an, dass die Wohnung per 12. November 2021 leer gestanden habe. Dabei vermag ihre Argumentation, dass kein Umzug vorgenommen werden musste, nicht zu überzeugen. Selbst wenn die Einrichtung in der zürcherischen Gemeinde C grösstenteils nicht in die ausserkantonale Gemeinde D gebracht werden musste, so wurde der Hausrat entweder von den Söhnen übernommen, anderweitig verschoben oder entsorgt. Während kleinere Einrichtungsgegenstände ohne weiteres mit einem privaten Personenwagen transportiert werden können, stellt sich bei grösseren Gegenständen (die in aller Regel keinen Platz in einem Personenwagen haben) wie z.B. Bett, Sofa, Esstisch und (sofern vorhanden) Schränken die Frage, wie diese von der zürcherischen Gemeinde C – wohin auch immer – abtransportiert wurden. Kommt hinzu, dass bei der Räumung eines Haushalts mit Personenwagen ein wesentlich grösserer Aufwand entsteht als mit grossem Umzugswagen, weshalb sich auch aus Effizienzgründen der Beizug eines Lieferwagens aufdrängt. Auch wenn ein privater Transport sämtlicher Gegenstände nicht gänzlich ausgeschlossen ist, so erscheint dies

gerade hinsichtlich grösserer Einrichtungsgegenstände als unwahrscheinlich. Hierzu wäre es jedoch an den Pflichtigen gelegen, mittels detaillierter Beschreibung auszuführen, wie der Hausrat konkret (Gegenstand für Gegenstand mit entsprechender Datumsangabe und Beschreibung, inkl. Beweismittel/Nennung) geräumt wurde und über welchen Zeitraum dies geschah. Ihre Ausführungen erweisen sich hierzu als zu wenig detailreich, als dass sich ein genaues Bild der Räumung ergäbe.

Kommt hinzu, dass die Pflichtigen in ihren Eingaben teilweise widersprüchliche Angaben hinsichtlich des behaupteten Leerstandes machen. So gaben sie auf die Aufforderung, "Nachweis, dass die Liegenschaft leer war am 31.12.2021. Was haben Sie mit den restlichen Möbeln in der Liegenschaft gemacht?", an, dass die Möbel im Haus verblieben seien und die Söhne in der Folge einen Teil der Möbel übernommen, teilweise anderweitig verschoben oder entsorgt hätten. Aus dieser Aussage geht hervor, dass die Wohnung per 12. November 2021 gerade nicht leer stand, sondern die Möbel im Haus verblieben – und erst in der Folge abtransportiert wurden. Widersprüchlich ist zudem die Angabe, wonach "die Wohnung Zürich mehrheitlich nur bei An- und Rückreise aus dem Ausland benützt wurde", wenn doch die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C nach dem Wegzug leer gestanden haben soll. Es ist in jedem Fall nicht davon auszugehen, dass die Pflichtigen in einer leeren Wohnung übernachteten. Vor diesem Hintergrund vermochten sie insgesamt nicht aufzuzeigen, dass die Liegenschaft in zürcherischen Gemeinde C per 12. November 2021 tatsächlich leer war.

bb) In diesem Zusammenhang sind auch die vorgebrachten Sanierungen sowie Unterhaltsarbeiten nicht substantiiert nachgewiesen. Hierzu wurde einzig ein Bestätigungsschreiben des Innenarchitekten ins Recht gelegt, wonach mit den Arbeiten erst Mitte Oktober 2021 begonnen werden könne. Wann mit den Arbeiten tatsächlich begonnen wurde und welche Arbeiten konkret vorgenommen wurden, wurde nicht nachgewiesen und ist daher nicht überprüfbar. Entsprechend vermag diese Behauptung weder den Leerstand der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C zu belegen, noch dass die Liegenschaft unbewohnbar war.

cc) Ebenfalls nichts zu Gunsten der Pflichtigen ist aus dem Umstand abzuleiten, dass die Post erst per 15. August 2022 zur ausserkantonalen Gemeinde D umgeleitet wurde. Selbst wenn diverse Familienmitglieder regelmässig in die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C gegangen sein sollten und bei dieser Gelegenheit die

Post mitgenommen und weitergeleitet hätten, so wäre dies eine umständliche Vorgehensweise. Umständlich, da die Post jeweils nur hätte geleert werden können, wenn jemand in die zürcherische Gemeinde C gefahren wäre und diese Person – sofern es dann nicht die Pflichtigen selbst gewesen wären – die Post in einem neuen Umschlag in die ausserkantonale Gemeinde D hätten senden müssen. Bei eingeschriebenen Postsendungen wäre es noch umständlicher geworden, da diese bei Abwesenheit – rechtzeitig! – auf einer Postfiliale hätten abgeholt werden müssen (wozu zudem noch eine vorgängige Vollmacht notwendig gewesen wäre). Wesentlich einfacher ist es hingegen, bei der Post eine Umleitung einzurichten, welche zudem auch die neue Adresse gegenüber Dritten angibt. Es erschliesst sich vorliegend nicht, weshalb die Zustelladresse nicht gleich auch mit dem geltend gemachten Umzug geändert wurde. Dies gilt umso mehr, als die Adressänderung erst vorgenommen wurde, nachdem der Sohn (angeblich) in die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C eingezogen ist, denn ab diesem Zeitpunkt wäre die Liegenschaft wieder bewohnt gewesen und die Weiterleitung der Post wäre aufgrund der Wohnsitznahme des Sohnes einfacher möglich gewesen. Natürlich ist das von den Pflichtigen beschriebene (ungewöhnliche) Vorgehen aus steuerrechtlicher Sicht ohne weiteres zulässig, doch lässt sich mit diesem Vorgehen kein Nachweis des effektiven Wegzugs per 12. November 2021 begründen. Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil kein plausibler Grund für das gewählte Vorgehen vorgebracht wurde.

dd) Bezüglich der Hausratsversicherung ist festzuhalten, dass die eingereichten Unterlagen für die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C keine Deckung für diese beinhalten. Vielmehr geht aus den Unterlagen hervor, dass diese den Hausrat in der basellandschaftlichen Liegenschaft und diejenige des Sohns in der Stadt Zürich abdeckt. Über eine Hausratsversicherung für die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C ist somit nichts aktenkundig. Demgegenüber bestand die Hausratsversicherung in der ausserkantonalen Gemeinde D bereits per 1. Juni 2000 und wurde gemäss Unterlagen letztmals per 16. September 2022 geändert. Die genauen Details bzw. die Police liegt jedoch nicht vor. Da für die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C gar keine Dokumente über die Hausratsversicherung vorliegen und diejenigen Unterlagen für die ausserkantonale Gemeinde D erst eine (unbekannte) Änderung per September 2022 angeben, kann daraus ebenfalls nicht auf eine leer stehende Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C geschlossen werden.

ee) aaa) Beim Wasserverbrauch liegen unterschiedliche Verbrauchswerte vor. Während in der zürcherischen Gemeinde C im Jahr rund 94m³ Wasser verbraucht wurden, waren es in der ausserkantonalen Gemeinde D im selben Zeitraum rund 91m³ Wasser. Der Mehrverbrauch in der zürcherischen Gemeinde C beträgt somit rund 3000 Liter Wasser.

Vergleichswerte für das Jahr 2022 liegen trotz Aufforderung nur von der zürcherischen Gemeinde C vor, wobei in jenem Jahr der Verbrauch bei 183m³ lag, nachdem er in den Jahren 2019 und 2020 noch bei 103m³ bzw. 135m³ gelegen hat. Da Vergleichswerte für die ausserkantonale Gemeinde D fehlen (insbesondere für das Jahr 2022) ist es schwer, Rückschlüsse aus dem Wasserverbrauch zu ziehen. Immerhin legt der vergleichsweise geringe Unterschied im Wasserverbrauch zwischen den beiden Liegenschaften den Schluss nahe, dass die Liegenschaft in der ausserkantonalen Gemeinde D über das Jahr betrachtet beinahe gleich oft besetzt war. Dies allenfalls verstärkt in den Wochen nach dem 12. November 2021, in welchen dann der Wasserverbrauch erhöht war, wobei sich dies aus den vorliegenden Messwerten nicht bestätigen lässt. Die Verbrauchszahlen aus dem Jahr 2021 lassen sich zwar grundsätzlich mit der Sachverhaltsschilderung der Pflichtigen vereinbaren, vermögen diese indes nicht zu beweisen. Letzteres insbesondere auch deshalb, da die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C gemäss Angaben der Pflichtigen erst per Juli 2022 wieder bewohnt gewesen sein soll, aber der Verbrauch (trotz halbjährigem Leerstand) wesentlich über den Verbrauchswerten der Jahre 2019 bis 2021 liegt. Eine mögliche Erklärung dafür könnte allenfalls der erhöhte Verbrauch einer Familie sein, welcher im Vergleich mit einem zwei Personen Haushalt (wie demjenigen der Pflichtigen) sicherlich höher ausfällt. Jedoch verbleiben auch trotz diesem (allfälligen) Mehrverbrauch einer Familie Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen.

bbb) Beim Stromverbrauch unterscheidet sich der Verbrauch in einem grösseren Umfang. Während im Jahr 2021 in der zürcherischen Gemeinde C 9'428 kWh verbraucht wurden, waren es in der ausserkantonalen Gemeinde D rund 16'395 kWh. Im Folgejahr stieg der Energieverbrauch in der zürcherischen Gemeinde C auf 9'900 kWh, wobei er im Jahr 2020 rund 9'815 kWh betragen hat. In der ausserkantonalen Gemeinde D betrug der Energieverbrauch im ersten Quartal 2022 rund 7'763 kWh bzw. 3'212 kWh im zweiten, d.h. rund 10'975 kWh in der ersten Jahreshälfte.

Aufgrund der unterschiedlichen Heizungssysteme in Verbindung mit den unterschiedlichen klimatischen Bedingungen (die ausserkantonale Gemeinde D liegt auf (...) m.ü.M., die zürcherische Gemeinde C auf (...) m.ü.M.) lassen sich nur bedingt Rückschlüsse auf eine tatsächliche Anwesenheit ziehen. Gleichwohl lässt sich aus den Verbrauchsangaben schliessen, dass die Liegenschaften genutzt wurden, was sich mit der Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen vereinbaren lässt, diese jedoch wiederum nicht zu bestätigen vermag. Letzteres unter anderem auch deshalb, weil der Verbrauch in der zürcherischen Gemeinde C auch im Jahr 2022 vergleichsweise konstant geblieben ist, obwohl die Liegenschaft nach Darstellung ein halbes Jahr leer gestanden haben soll.

ccc) Beim Gasverbrauch liegen u.a. die Verbrauchsangaben für den Zeitraum März bis September 2021 und 2022 sowie Dezember bis März 2020 und 2021 vor. Aus diesen geht hervor, dass der Verbrauch bis zum geltend gemachten Wegzug jeweils höher liegt als nach dem Wegzug. Dieser Umstand deckt sich grundsätzlich mit der Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen. Da jedoch der Gasverbrauch neben der Anwesenheit auch durch die klimatischen Bedingungen beeinflusst wird, vermag der Gasverbrauch die Darstellung der Pflichtigen auch nicht zu beweisen.

ff) Weitere Rückschlüsse auf die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils lassen die Kreditkartenabrechnungen zu. Aus den vorhandenen Bezügen ergeben sich folgende Aufenthaltsorte:

Pflichtiger

12.11.2021 – 20.11.2021	Ausserkantonale Gemeinde D (R-act. 3/4/4)
21.11.2021 – 22.11.2021	Zürich (R-act. 3/4/4)
25.11.2021 – 28.11.2021	Ausserkantonale Gemeinde D (R-act. 3/4/4)
29.11.2021 – 03.12.2021	Zürich (R-act. 3/4/4)
04.12.2021 – 07.12.2021	Ausserkantonale Gemeinde D (T-act. S. 114)

09.12.2021	Zürich (R-act. 3/4/4)
10.12.2021 – 13.12.2021	Ausserkantonale Gemeinde D (R-act. 3/4/4)
14.12.2021 – 17.12.2021	Zürich (R-act. 3/4/4)
19.12.2021 – 30.12.2021	Ausserkantonale Gemeinde D (T-act. S. 111)
01.01.2022 – 03.01.2022	Ausserkantonale Gemeinde E (T-act. S. 111)

Pflichtige

12.11.2021	Ausserkantonale Gemeinde D (T-act. S. 114)
16.11.2021 – 19.11.2021	Zürich (R-act. 3/4/4)
20.11.2021	St. Moritz, Landquart Chur (R-act. 3/4/4)
24.11.2021 – 25.11.2021	Zürich (R-act. 3/4/4)
29.11.2021	Locarno (T-act. S. 115)
01.12.2021 – 02.12.2021	Ascona (T-act. S. 115)
06.12.2021	Zürich (T-act. S. 115)
09.12.2021	Zürich (R-act. 3/4/4)
13.12.2021 – 17.12.2021	Zürich (R-act. 3/4/4)
18.12.2021 – 24.12.2021	Ausserkantonale Gemeinde D (T-act. S. 112)
28.12.2021	Zürich (T-act. S. 112)

Zusätzlich dazu ergeben sich aus den Debitkartenbezügen der Pflichtigen u.a. folgende Aufenthalte:

12.11.2021	Ausserkantonale Gemeinde D, (...) (T-act. S. 207)
17.11.2021	Kt. Zürich, u.a. (...) (T-act. S. 207)
20.11.2021	Kt. Zürich, (...) (T-act. S. 207)
23.11.2021	Kt. Zürich, (...) (T-act. S. 206)
25.11.2021	Zürich HB, (...) (T-act. S. 206)
26.11.2021	Zürich HB, (...) (T-act. S. 206)
27.11.2021	Kt. Zürich, (...) (T-act. S. 206)
03.12.2021	Kt. Zürich, u.a. (...) (T-act. S. 205)
04.12.2021	Ausserkantonale Gemeinde E, (...) (T-act. S. 205)
07.12.2021	Zürcherische Gemeinde C, u.a. (...) (T-act. S. 204)
09.12.2021	Zürcherischen Gemeinde C, (...) (T-act. S. 204)
11.12.2021	Ausserkantonale Gemeinde D, (...) (T-act. S. 204)
14.12.2021	Kt. Zürich, u.a. (...) (T-act. S. 203)

Die Belege der Debitkartenbezüge des Pflichtigen wurden nicht eingereicht.

Beim Pflichtigen stimmen die Kartenauszüge mit den angegebenen Aufenthalten überein (R-act. 3/4/15). Im Gegensatz dazu widersprechen die getätigten Bezüge der Pflichtigen den geltend gemachten Aufenthalten in der ausserkantonalen Gemeinde D zumindest für den Monat November, in welchem sich bei ihr gerade einmal für den 12. November 2021 Bezüge in der ausserkantonalen Gemeinde D nachweisen lassen. Insgesamt zeigt sich beim Pflichtigen ein wechselnder Aufenthaltsort zwischen Zürich und der ausserkantonalen Gemeinde D, wobei die jeweilige Aufenthaltsdauer in der ausserkantonalen Gemeinde D überwiegt. Im Gegensatz dazu ist zwar auch ein wechselnder Aufenthaltsort der Pflichtigen ersichtlich, jedoch scheinen die Aufenthalte in der ausserkantonalen Gemeinde D von kürzerer Dauer zu sein. Gemeinsam ist bei beiden jedoch, dass weiterhin Aufenthalte in Zürich vorliegen. Welchem Zweck diese dienten, ist nicht bekannt, jedoch stehen sie im Widerspruch zur Sachverhaltsschilderung der Pflichtigen, wonach die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C ab dem 12. November 2021 leer gestanden habe. Wenn dies zutreffend wäre, so müssten die Pflichtigen an einem anderen Ort übernachtet haben. Dies wurde jedoch weder behauptet, noch ergibt sich dies aus den Akten. Vielmehr weisen die zahlreichen Einkäufe in Lebensmittelfachgeschäften darauf hin, dass die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C zur Verpflegung (und damit auch zur Übernachtung) genutzt wurde. Entsprechend ist ein Leerstand der Liegenschaft nicht erstellt. Mangels Fotos

der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C nach dem behaupteten Auszug per 12. November 2021 lassen sich auch keine Rückschlüsse auf die Wohnverhältnisse ziehen.

Ein Blick auf das erste Halbjahr der folgenden Steuerperiode zeigt zudem, dass zwar für die Monate Januar und Februar überwiegend Bezüge in der ausserkantonalen Gemeinde D getätigt wurden, jedoch die Einkäufe von März bis Juni in der Region Zürich überwiegen. Selbiges Bild ergibt sich auch aus den eingereichten Kontotransaktionen des Lohnkontos der Pflichtigen. Diese Bezüge erwecken den Anschein, dass die Liegenschaft in der ausserkantonalen Gemeinde D vorwiegend über die Wintermonate genutzt wird. In jedem Fall vermögen die eingereichten Belege die Verschiebung des Lebensmittelpunkts in die ausserkantonale Gemeinde D nicht zu beweisen.

gg) Demgegenüber belegen die Vereinsmitgliedschaften des Pflichtigen einen starken Bezug zur ausserkantonalen Gemeinde D und sind somit ein Indiz für die Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz spricht dabei eine länger bestehende Mitgliedschaft nicht gegen die Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen. Im Gegenteil ist die langjährige Vereinstätigkeit ein objektiver Beleg für die starke Verbindung zur ausserkantonalen Gemeinde D, welcher ein Argument für die Absicht des dauernden Verbleibs in der ausserkantonalen Gemeinde D darstellt. Dies gilt umso mehr nach Beendigung der Erwerbstätigkeit, bei welcher die beruflichen Interessen durch Freizeitaktivitäten ersetzt werden. Ebenso kann aus dem Umstand, dass die Mitgliedschaft im (...)verein der zürcherischen Gemeinde C (erst) per 1. Februar 2022 gekündigt wurde, nicht per se darauf geschlossen werden, dass sich die Absicht des dauernden Verbleibs am 31. Dezember 2021 auf die zürcherische Gemeinde C bezogen habe. Die Kündigung erfolgte innerhalb von gut einem Monat nach Ende der streitbetroffenen Steuerperiode, was darauf schliessen lässt, dass dieser Entscheid schon früher getroffen wurde. Zudem nennt die Pflichtige in der Kündigung explizit die erfolgte Wohnsitzverlegung als Grund für die Kündigung, was ebenfalls auf eine geänderte Absicht des dauerhaften Verbleibs hinweist.

d) Die Pflichtigen unterhalten – zusammengefasst – sowohl Kontakte zur ausserkantonalen Gemeinde D als auch weiterhin zur zürcherischen Gemeinde C. Fraglich ist somit, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhalten. Die Festlegung des gewöhnlichen Aufenthalts ab dem 12. November 2021 ist unklar. Während die

Kreditkartenbezüge für einen gewöhnlichen Aufenthalt des Pflichtigen in der ausserkantonalen Gemeinde D sprechen, so erscheint dieser Ort für die Pflichtige weiterhin in der zürcherischen Gemeinde C zu sein. Demgegenüber sprechen die familiären Beziehungen für den Standort in der zürcherischen Gemeinde C, während insbesondere die Vereinstätigkeiten des Pflichtigen in der ausserkantonalen Gemeinde D für den dortigen Standort sprechen. In objektiver Hinsicht liegen somit für beide Standorte Argumente vor, wobei anzumerken ist, dass diese vor allem durch den Pflichtigen begründet werden. Zu berücksichtigen ist zudem, dass (...) wie die ausserkantonale Gemeinde D über die Wintermonate beliebte Aufenthaltsorte sind. Entsprechend besteht die Gefahr, dass die Aufenthalte in diesen Monaten verstärkt vorliegen und dann gegen Ende der Wintersaison wieder nachlassen, womit ein verfälschtes Bild der Absicht des dauerhaften Verbleibs entsteht. Anhand der eingereichten Bankbelege zeigt sich dabei, dass im vorliegenden Fall die Bezüge (und somit der Aufenthalt) in der ausserkantonalen Gemeinde D besonders in den Wintermonaten überwog, während die Bezüge danach wieder verstärkt im Raum Zürich vorgenommen wurden. Dieser Umstand lässt darauf schliessen, dass der verstärkte Aufenthalt in der ausserkantonalen Gemeinde D in diesem Zeitraum nicht von einer dauerhaften Absicht geprägt war. Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil sich die Pflichtige überwiegend nicht in der ausserkantonalen Gemeinde D, sondern im Raum der zürcherischen Gemeinde C aufgehalten hat, und somit auch fraglich ist, inwiefern in diesem Zeitraum die Absicht des dauerhaften Verbleibs der Pflichtigen in der ausserkantonalen Gemeinde D bestanden hat.

Insgesamt betrachtet vermochten die Pflichtigen nicht nachzuweisen, dass sich die Absicht des dauerhaften Verbleibens ab dem 12. November 2021 in die ausserkantonale Gemeinde D verschoben hat. Selbst wenn sich diese Absicht als subjektives Merkmal auf die ausserkantonale Gemeinde D bezogen hätte, hat sich dieser innere Wille per 31. Dezember 2021 (noch) nicht in objektiver und hinreichender Weise materialisiert. Zum einen konnte die behauptete Loslösung von der zürcherischen Gemeinde C nicht nachgewiesen werden bzw. bestehen erhebliche Zweifel daran, dass die Liegenschaft überhaupt nicht mehr benutzt wurde. Dafür sprechen primär die nachgewiesenen Einkäufe in der Region um die zürcherischen Gemeinde C und die nicht umgeleitete Post. Kommt hinzu, dass die Verbrauchswerte (insbesondere) von Wasser sowie Strom in der folgenden Steuerperiode 2022 nicht zurückgegangen sind, sondern im Gegenteil (im Fall von Wasser sogar wesentlich) zugenommen haben, was ebenfalls für eine weiterhin bestehende Absicht des dauerhaften Verbleibs in der zür-

cherischen Gemeinde C spricht. In diesem Zusammenhang ist auch zu erwähnen, dass die behauptete Sanierung/Renovation nicht belegt ist und damit auch ein damit zusammenhängender Stromverbrauch ausser Betracht fällt. Ein erhöhter Wasserverbrauch infolge Renovation ist zudem in der Regel nicht zu erwarten. Auch wenn die Vereinsmitgliedschaften des Pflichtigen für eine Absicht des dauerhaften Verbleibs in der ausserkantonalen Gemeinde D sprechen, vermögen diese für sich die vorstehend genannten objektiven Aspekte nicht in den Hintergrund zu drängen. So erscheint zumindest für die streitbetroffene Steuerperiode der gewöhnliche Aufenthaltsort nach wie vor in der zürcherischen Gemeinde C gewesen zu sein.

3. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Verfahrens den Rekurrenten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]