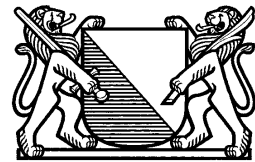


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2023.80
1 ST.2023.107

Entscheid

30. Januar 2024

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

A,

vertreten durch Russi + Partner AG,
Bahnhofstrasse 40, Postfach 538, 7001 Chur,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2019 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2019

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Rekurrent) reichte für die Steuerperiode 2019 trotz Mahnung vom 13. Januar 2021 hierorts keine Steuererklärung ein. Auf die Mahnung hin erklärte er gegenüber der Gemeindesteuerbehörde der zürcherischen Gemeinde B vielmehr, dass er seit Ende 2016 nicht mehr in der zürcherischen Gemeinde B wohnhaft sei, was er gegenüber den Steuerbehörden des Kantons Zürich schon mehrfach vorgetragen habe. Ab Steuerperiode 2017 erachte er sich als in der bündnerischen Gemeinde C steuerpflichtig. Er sei seiner Steuer(deklarations)pflcht im Kanton Graubünden seit 2017 lückenlos nachgekommen. Seit Anfang 2019 sei er, in der Steuerperiode 2019 66-jährig, pensioniert und beziehe eine AHV-Rente. Er arbeite seither definitiv nicht mehr im Kanton Zürich. Falls weiterhin eine Steuerpflicht im Kanton Zürich verfochten werde, sei ihm ein einsprachefähiger Steuerhoheitsentscheid zukommen zu lassen. Ein entsprechendes Schreiben richtete er am 23. Juni 2020 (recte: 2021) auch an das kantonale Steueramt.

Am 6. Mai 2022 erliess das kantonale Steueramt daraufhin eine Auflage bezüglich der Steuerperiode 2019 zwecks Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse. Mit Schreiben vom 30. August 2022 nahm der Rekurrent zur Auflage Stellung und reichte Unterlagen ein. Er hielt weiterhin fest, dass er pro 2019 im Kanton Zürich nicht steuerpflichtig sei und seit 1. Juli 2013 seinen Wohnsitz in der bündnerischen Gemeinde C habe, anfangs mit Wochenaufenthaltort in der zürcherischen Gemeinde B und ab 11. Juli 2016 gänzlich in der bündnerischen Gemeinde C.

Mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 23. November 2022 veranlagte das kantonale Steueramt den Rekurrenten gestützt auf die im Kanton Graubünden eingereichte Steuererklärung 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 136'800.- (direkte Bundessteuer) bzw. schätzte ihn mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 121'600.- (satzbestimmend Fr. 135'900.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'459'000.- (satzbestimmend Fr. 4'149'000.-) ein (Staats- und Gemeindesteuern). Mit Entscheid vom 2. Dezember 2016 sei für die Steuerperiode 2015 ein Steuerhoheitsentscheid ergangen und seither sei der Rekurrent jährlich mit Wohnsitz in der zürcherischen Gemeinde B besteuert worden. Auf den rechtskräftigen Steuerhoheitsentscheid könne in den Folgejahren nicht zurückgekommen werde, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht geändert hätten. Zwar könne eine Pensionierung

eine Änderung des Lebensmittelpunktes zur Folge haben, dies sei vorliegend indessen nicht nachgewiesen worden.

B. Gegen den Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 23. November 2022 liess der Rekurrent am 23. Dezember 2022 Einsprache erheben und beantragen, dass die Entscheide mangels zugrundeliegender Feststellungsverfügungen betreffend Steuerhoheit aufzuheben seien. Eventualiter seien die Entscheide wegen fehlendem Lebensmittelpunkt per Ende 2019 im Kanton Zürich aufzuheben. Subeventualiter seien die Akten an die Eidgenössische Steuerverwaltung zwecks Bestimmung des Veranlagungsortes gemäss Art. 108 DBG zu übermitteln und das vorliegende Verfahren zu sistieren.

Mit Entscheiden vom 14. April 2023 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 17. Mai 2023 wiederholte der Rekurrent seinen bereits mit der Einsprache gestellten Antrag und Eventualantrag, nicht aber den Subeventualantrag, und reichte weitere Unterlagen ein. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 7. Juni 2023 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Mit Schreiben vom 16. Juni 2023 reichte der Rekurrent zusätzlich Unterlagen nach.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Trotz Mahnung vom 17. Juni 2020 reichte der Rekurrent für die Steuerperiode 2019 hierorts keine Steuererklärung ein. Er liess auf die Mahnung hin verlauten, dass er keine Steuererklärung 2019 einreichen werde, weil er nicht mehr in der zürcherischen Gemeinde B wohnhaft, sondern in der bündnerischen Gemeinde C steuerpflichtig sei. Im Kanton Zürich sei er nun definitiv nicht mehr arbeitstätig. Er sei

seit Anfang 2019 pensioniert und beziehe eine AHV-Rente. Seiner Steuer(deklarations)pflcht sei er im Kanton Graubünden nachgekommen. Falls an einer Steuerpflcht im Kanton Zürich festgehalten werde, sei ein anfechtbarer Steuerhoheitsentscheid zu fällen.

b) Wenn eine steuerpflichtige Person die kantonale Steuerhoheit bestreitet, hat sie im interkantonalen Verhältnis Anspruch auf einen speziellen Steuerdomizilentscheid (Mayhall-Mannhart/Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. A., 2021, § 40 N 16 und N 22; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 3 N 105 StG, auch zum Folgenden). Erst nach Rechtskraft dieses Entscheids treffen sie Verfahrenspflichten, deren Missachtung eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen rechtfertigen. Der Entscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit kann im Einschätzungsverfahren erfolgen. Auf Verlangen der Person, welche von der Steuerbehörde als der Steuerpflcht unterstehend betrachtet wird, ist über diese Frage aber ein Teilentscheid zu treffen. Bevor der Steuerdomizilentscheid rechtskräftig ist, darf das Einschätzungsverfahren nicht fortgesetzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 106 StG). Erwächst der Steuerdomizilentscheid in Rechtskraft, so kann auf die Frage des Steuerdomizils grundsätzlich im nachfolgenden Einschätzungsverfahren nicht mehr zurückgekommen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 109 StG). Gegenstand des Steuerdomizilverfahrens sind einzig Aspekte, die sich auf die subjektive Steuerpflcht beziehen, über deren Bestand in einem Feststellungsentscheid befunden wird.

Kein Anspruch auf einen entsprechenden Vorentscheid besteht dann, wenn das Bundesgericht bereits in einem früheren Verfahren bei gleicher Sachlage die Steuerhoheit des Veranlagungskantons bejaht hat (BGE 123 I 289).

Für die Zukunft respektive für künftige Steuerperioden kann ein Steuerdomizilentscheid von vornherein keine Rechtskraft entfalten, zumal die für die subjektive Steuerpflcht relevanten Tatsachen gar noch nicht feststehen (vgl. Urteil 2C_211/2019 vom 6. April 2022, E. 7.3).

Gegen einen Steuerhoheitsentscheid stehen der steuerpflichtigen Person dieselben Rechtsmittel zur Verfügung wie gegen die Einschätzung selber (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 104 und 108 StG). Gemäss § 140 Abs. 1 StG kann der Steu-

erpflichtige den Einschätzungsentscheid innert 30 Tagen nach Zustellung mit Einsprache anfechten.

c) Für die Steuerperiode 2015 wurde die Steuerhoheit des Kantons Zürich und der zürcherischen Gemeinde B mit Entscheid vom 2. Dezember 2016 rechtskräftig festgesetzt. In den nachfolgenden Steuerperioden 2016 – 2018 wurde der Rekurrent im Kanton Zürich rechtskräftig veranlagt bzw. eingeschätzt. Bei unveränderter Sachlage bestand grundsätzlich weder Anlass noch ein Anspruch auf neuerliche Hoheitsentscheide, sondern konnte die Steuerhoheit jeweils implizit im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren festgestellt werden.

Hinsichtlich der Steuerperiode 2019 hat sich die Sachlage insoweit verändert, als der Rekurrent per Ende Februar 2019 pensioniert wurde, was er entsprechend vorbrachte und um einen Steuerhoheitsentscheid ersuchte. Aufgrund dieser neuen Tatsache wäre es angezeigt gewesen, dass das kantonale Steueramt einen neuen Steuerhoheitsentscheid betreffend Steuerperiode 2019 trifft.

Das weitere Vorgehen des kantonalen Steueramts erweist sich jedoch auch ohne Bezeichnung als eigentliches Steuerhoheitsverfahren insofern als korrekt, als es in der Folge zur Untersuchung betreffend "Steuerpflicht" schritt und letztlich (nur) Abklärungen zur Beantwortung der Frage der Steuerhoheit traf.

Die Auflage vom 6. Mai 2022 lautete wie folgt:

- Steuerpflicht

Bisher wurden Sie in der zürcherischen Gemeinde B im Kanton Zürich unbeschränkt veranlagt. Gemäss Ihren Ausführungen sind Sie seit Anfang 2019 pensioniert und wohnhaft in der bündnerischen Gemeinde C. Es erfolgt hiermit die Auflage um den vorliegenden Sachverhalt (Steuerpflicht – Hauptsteuerdomizil) für die Steuerperiode 2019 zu klären, weshalb wir Sie bitten, folgende Unterlagen einzureichen.

- a) Kopie der Kündigung des Mietvertrages in der zürcherischen Gemeinde B
- b) Belegsmässiger Nachweis der Umzugskosten von der zürcherischen Gemeinde B in die bündnerischen Gemeinde C
- c) Qualifizierter Nachweis betreffend Grösse (Wohnfläche in m², z.B. Plankopien) sowie Ausbaustandard (z.B. Fotos) pro Liegenschaft (zürcherische Gemeinde B / bündnerischen Gemeinde C).

- d) Vollständige Kopien sämtlicher Strom- sowie Wasserrechnungen und Nebenkostenabrechnungen 2020 für beide Liegenschaften (zürcherische Gemeinde B/bündnerische Gemeinde C).
- e) Tatsächlicher Aufenthalt:
Nachweis der Örtlichkeit der Bancomat- bzw. Bankbezüge, EC-Direkt-Zahlungen, Kreditkartenbelastungen etc. für die Zeit vom 01.01.2019 – 31.12.2019 anhand der entsprechenden lückenlosen Bancomat-, Bank, EC-Direkt-Zahlungs- und Kreditkartenbelege bzw. Bankkonto- und Kreditkartenkontoauszüge etc.
- f) Übersichtliche, unterzeichnete Aufstellung mit Kalendarium pro 2019 mit Angabe der Anwesenheitstage Zürich/Graubünden/weitere.
- g) Vollständige Kopie der detaillierten Jahresabrechnung 2019 der Krankenkasse (inkl. Zusatzversicherungen).
- h) Kopie Fahrzeugausweise.
- i) Einreichung der vollständigen Kopie der Steuererklärung 2019 mit sämtlichen Hilfsblättern und Belegen, welche Sie in Ihrem Wohnsitzkanton abgegeben haben.

Insofern ist das Vorgehen des kantonalen Steueramts inhaltlich als korrekt zu bezeichnen, wenn auch die Abklärungen richtigerweise im Rahmen eines Steuerhohheitsverfahren und nicht direkt im Rahmen der Veranlagung bzw. Einschätzung 2019 hätten erfolgen sollen (hierzu später).

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 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

b) aa) 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). Der steuerrechtliche orientiert sich somit am zivilrechtlichen Wohnsitz (Art. 23 Abs. 1 ZGB), folgt aber einer anderen (v.a. wirtschaftlichen) Gewichtung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 4 StG). Das Hauptsteuerdomizil befindet sich folglich dort, wo sich faktisch der Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (Mittelpunkt der Lebensinteressen; vgl. BGE 132 I 29 E. 4; BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, E. 2.2., mit

weiteren Hinweisen). Entsprechend enthält der steuerliche Wohnsitzbegriff folgende zwei Komponenten: Einerseits das objektive Merkmal der physischen Anwesenheit bzw. des tatsächlichen Aufenthalts und andererseits das subjektive Merkmal der Absicht dauernden Verbleibens. Diese beiden Merkmale müssen insbesondere bei der Begründung des steuerrechtlichen Wohnsitzes kumulativ gegeben sein (Yves Noël, *Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle*, *Revue de droit administratif et de droit fiscal* 2002 II, 406, Oesterhelt/Seiler in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 3. A. 2017, Art. 3 N 31, Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 9 und Zweifel/Hunziker in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht*, 2011, § 6 N 8 mit Hinweisen). Ist der Wohnsitz einmal ordnungsgemäss begründet, besteht er grundsätzlich fort, solange die Person nicht in äusserlich erkennbarer Weise ihre Absicht, diesen aufzugeben, kundtut (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 9 StG).

bb) Die erste Voraussetzung der physischen Präsenz einer Person an einem bestimmten Ort 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 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [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 Oesterhelt/Seiler, Art. 3 N 45 und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 14 f.).

cc) Bei der zweiten, subjektiven Bedingung 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, BVGr, 29. Mai 2019, A-4939/2018, E. 2.3.2 mit Hinwei-

sen sowie Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 8, 18-20 und Zweifel/Hunziker, § 6 N 7, 10 und N 17 ff., je mit Hinweisen).

Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; der Steuerwohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Es ist deshalb weder auf die bloss erklärten Wünsche der steuerpflichtigen Person noch auf formelle Momente, wie Hinterlegung der Schriften oder Ausübung der politischen Rechte abzustellen. Ebenso wenig ist die polizeiliche An- oder Abmeldung oder die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung für die Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes bzw. des tatsächlichen Aufenthalts entscheidend. Sie kann höchstens in Zweifelsfällen einen Beurteilungshinweis bieten, indem diese bloss äusseren Merkmale ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 19 StG, 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 (vgl. statt vieler BGr, 29. August 2016, 2C_510/2016, 2C_511/2016, E. 2.2).

Verfügt eine Person über mehrere Aufenthaltsorte, befindet sich der steuerrechtliche Wohnsitz im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich an demjenigen Ort, zu dem die steuerpflichtige Person die stärksten Beziehungen hat. Dabei ist im Einzelfall in Würdigung der gesamten individuellen Verhältnisse abzuwägen, welche der Beziehungen die stärkste und somit massgeblich für die Bestimmung des Steuerdomizils ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 20 StG). Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der betroffenen Steuerperiode (Art. 4b Abs. 1 StHG).

Die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils einer Person oder eines Paares im Rentenalter stellt erfahrungsgemäss besondere Schwierigkeiten. Ob Rentner am neuen Ort derart Fuss gefasst haben, dass sich geradezu sagen lässt, sie hielten sich dort nicht bloss auf, sondern täten dies in der Absicht des dauernden Verbleibens, ist anhand der Gesamtheit der äusserlich wahrnehmbaren Umstände zu beurteilen. Wie im Fall jüngerer Personen ist von einem steuerlich vollzogenen Wechsel des Wohnsitzes erst auszugehen, wenn sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen an den neuen Ort verlagert hat. Das Entstehen neuer Interessen (z. B. das Wandern in der neuen, landschaftlich reizvollen Umgebung) oder das Weiterführen einzelner Freizeitbeschäftigungen am neuen Ort erweisen sich als unzureichend. Tendenziell wird sich sagen lassen, dass der Lebensmittelpunkt älterer oder betagter Personen weniger mobil ist als jener

der jüngeren Bevölkerung (BGr, 17. August 2012, 2C_92/2012, E. 5.3 = STE 2013 A 24.21 Nr. 24).

c) Der Nachweis für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, derjenige für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen grundsätzlich der steuerpflichtigen Person; sie hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (statt vieler BGE 140 II 248 E. 3.5, mit weiteren Hinweisen). Die zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zugrundeliegenden Tatsachen sind steuerbegründend und daher von den Steuerbehörden nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 85 ff. StG). Erscheint der von der Behörde angenommene Wohnsitz im Kanton indes als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis, und es obliegt alsdann der betroffenen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons zu erbringen (statt vieler BGr, 21. Dezember 2016, 2C_565/2016, E. 2.3 und Zweifel/Hunziker, § 6 N 98, je mit Hinweisen; VGr, 10. Juni 2020, SB.2020.00030, E. 2.3 und 3.1, auch zum Folgenden). Die steuerpflichtige Person ist auch zur Mitwirkung und zur umfassenden Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. § 135 StG; Art. 42 StHG; Art. 126 DBG). Dies gilt insbesondere für Tatsachen, die eine andere Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Vergleich zu den Vorperioden aufdrängen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der tatsächlichen Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.4; BGr, 19. September 2019, 2C_170/2019, E. 5.1.4; 3. Juni 2019, 2C_73/2018, E. 3.3; 10. März 2019, 2C_473/2018, E. 4.3).

Nicht jede weiterbestehende Beziehung zum bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitz berechtigt zur Annahme, dass dieser Wohnsitz weiterbestehe. Den Lebensmittelpunkt an einem Ort aufzugeben bedeutet nicht, sämtliche Bande zu diesem Ort abzubrechen (VGr, 11. Januar 2023, SB.2022.00105, E. 2.2, www.vgrzh.ch).

3. a) Das kantonale Steueramt erwog im Einspracheentscheid vom 14. April 2023, dass aus den vom Rekurrenten eingereichten Unterlagen hervorgehe, dass er das gemeinsame Mietverhältnis mit Frau D für die 7.5-Zimmer-Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde B offensichtlich nicht gekündigt habe. Aufgrund der Tatsache, dass er sodann weit mehr als 90 halbe oder ganze Tage weiterhin in der zürcherischen

Gemeinde B bei Frau D und ihrem Sohn gewohnt habe, er die Ferien im Jahr 2019 – trotz seiner neuen Freiheit als Rentner – weitgehend während der offiziellen Schulferien in Spanien verbracht habe sowie die eingereichten Hotelbuchungen jeweils für zwei Personen vorgenommen worden seien, sei nach der allgemeinen Lebenserfahrung von einer nach wie vor gelebten Beziehung zu Frau D auszugehen. Die im eingereichten Kalendarium festgehaltenen Anwesenheiten in der bündnerischen Gemeinde C liessen sich mangels Einreichung von EC- und Kreditkartenbelastungen nicht überprüfen. Auch die detaillierte Abrechnung der Krankenkasse sei der Rekurrent schuldig geblieben, weshalb diesbezügliche Aufwendungen nicht lokalisiert werden könnten.

Gemäss seinem Kalendarium sei der Rekurrent auch nach der Pensionierung Ende Februar in der Steuerperiode 2019 neben längeren Auslandsaufenthalten regelmässig in der zürcherischen Gemeinde B anwesend gewesen. Es seien kulturelle Veranstaltungen, Kollegen- sowie Verwandtentreffen und Therapiebesuche weiterhin im Kanton Zürich bzw. in der zürcherischen Gemeinde B und Umgebung wahrgenommen worden. Der fortdauernde Wohnsitz in der zürcherischen Gemeinde B sei daher sehr wahrscheinlich, weshalb es dem Rekurrenten obliege, den Gegenbeweis zu erbringen.

Aus den vorgelegten Unterlagen gehe nicht hinreichend hervor, dass der Rekurrent seinen Lebensmittelpunkt nach der Pensionierung in die bündnerische Gemeinde C verlegt hätte. Daran ändere nichts, dass sich der Rekurrent infolge der Sanierung seiner Liegenschaft vermehrt in der bündnerischen Gemeinde C aufgehalten habe, liege es doch in der Natur der Sache, dass pensionierte Steuerpflichtige in saisonal besonders reizvollen Zeiten länger an ihrem Feriendomizil verweilen würden.

Die Begründung eines neuen Wohnsitzes setze voraus, dass der Rekurrent seine Bindungen zum vorherigen Wohnsitz gelöst habe. Entscheidend sei, dass die eigene Wirtschafts- und Haushaltsführung an den neuen Ort verlegt worden sei, was vorliegend nicht zutrefte.

b) Der Rekurrent bringt demgegenüber vor, die Verlegung des Lebensmittelpunktes in die bündnerischen Gemeinde C habe bereits Ende 2016 begonnen. Wenn nun per Ende 2019 auch noch die berufliche Bande zum Kanton Zürich durchtrennt worden sei, habe dies gewichtige Auswirkungen auf den Mittelpunkt seiner persönlichen und wirtschaftlichen Interessen. Die persönlichen und freizeitmässigen Beziehungen zum Kanton Graubünden seien stetig gewachsen und intensiver geworden. Punk-

tuelle Aufenthalte im Kanton Zürich stünden einer Steuerhoheit des Kantons Graubünden nicht entgegen. Die Zürich-Besuche seien reine Freizeitmomente. Im ganzen Jahr 2019 habe der Rekurrent gerade mal vier Wochenendtage im Kanton Zürich verbracht. Die fortdauernde Mieterstellung im Kanton Zürich stelle lediglich eine Übernachtungsmöglichkeit dar und sei kein Beleg für persönliche Interessen oder den Lebensmittelpunkt. Auch der Steuerkommissär der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden sei gemäss seinem E-Mail vom 25. Mai 2021 der Meinung gewesen, dass der Kanton Zürich ab 2019 keinerlei Anknüpfungspunkte für eine Besteuerung mehr habe.

4.a) Der Rekurrent ist seit 2006 Eigentümer eines Engadiner Einfamilienhauses in der bündnerischen Gemeinde C, welches auf einer Fläche von 159 m² über vier (der Rekurrent nennt hingegen 6.5; vgl. Einspracheentscheid, S. 6) Wohnräume verfügt. Aus der Deklaration des Rekurrenten pro 2019 gehen Kosten für die Instandstellung des Vorplatzes sowie für eine Baubewilligung und Vorarbeiten für eine Dachsanierung hervor.

Ab 2003 war der Rekurrent – nach der Trennung von seiner damaligen Ehefrau, mit welcher er Wohnsitz in einem Drittkanton hatte – als Wochenaufenthalter im Kanton Zürich gemeldet. Hierorts wohnte er in verschiedenen zürcherischen Gemeinden, schliesslich seit Oktober 2011 in der zürcherischen Gemeinde B. Arbeitstätig war der Rekurrent ab 2003 im Tösstal und seit Sommer 2007 bis Ende Februar 2019 im Schulbereich in einer Gemeinde am Zürichsee.

In der zürcherischen Gemeinde B ist der Rekurrent seit 2011 Mieter eines Einfamilienhauses, welches er im Oktober 2011 zusammen mit Frau D sowie deren beiden Söhnen bezog. Gemäss seiner Darstellung handelt es sich um ein 6-Zimmerhaus, wobei das kantonale Steueramt von 7.5 Zimmern spricht. Per 31. Oktober 2011 meldete sich der Rekurrent im Drittkanton ab, um sich in der zürcherischen Gemeinde B anzumelden.

Per 1. Juli 2013 hinterlegte er seine Schriften in der bündnerischen Gemeinde C und liess sich bei der Steuerbehörde der bündnerischen Gemeinde C bis 30. Juni 2015 als Wochenaufenthalter in der zürcherischen Gemeinde B registrieren. In dieser Zeit bewohnte er gemäss seiner Darstellung in der zürcherischen Gemeinde B eine "1-Zimmer-Dachwohnung", wobei er Küche, Bad und Wohnzimmer mitbenutzte. Zwar ist

eine Verlängerung nicht aktenkundig, der Rekurrent bringt indessen vor, sich per Juli 2016 als Wochenaufenthalter in der zürcherischen Gemeinde B ab- und in der bündnerischen Gemeinde C seine vollumfängliche Wohnsitznahme angemeldet zu haben.

Seit der Steuerperiode 2015 wird der Rekurrent in der zürcherischen Gemeinde B unbeschränkt besteuert (vgl. Einspracheentscheid). Im Rahmen der Veranlagung bzw. Einschätzung 2015 wurde wie erwähnt ein separater Hoheitsentscheid getroffen, welcher in Rechtskraft erwachsen ist.

Gemäss Angaben des Rekurrenten strukturierte er ab Januar 2017 seine Arbeitswoche in der Gemeinde am Zürichsee so, dass eine Anfahrt und Rückkehr von/nach der bündnerischen Gemeinde C am selben Tag möglich war, mit Ausnahme von 1-2 pro Woche, wo er nach wie vor im von ihm gemieteten Haus in der zürcherischen Gemeinde B übernachtete. Die Wochenenden und freien Tage habe er in der bündnerischen Gemeinde C verbracht.

Per Ende Februar 2019 wurde der Rekurrent pensioniert und bezieht seither eine AHV-Rente. Im März 2019 habe er teilweise Tage und Halbtage in der zürcherischen Gemeinde B verbracht. Ab Frühjahr 2019 bis Ende 2021 habe eine intensive Renovationsphase seiner Liegenschaft in der bündnerischen Gemeinde C stattgefunden. Was die Steuerperiode 2019 betrifft, so deklarierte der Rekurrent insbesondere Kosten für die Instandsetzung des Vorplatzes sowie für eine Baubewilligung und Vorarbeiten für eine Dachsanierung.

Gemäss eingereichtem Kalendarium verbrachte der Rekurrent auch nach seiner Pensionierung pro Monat mehrere Halbtage bzw. Tage (meist mit dazwischen gelegener Übernachtung) in der zürcherischen Gemeinde B und Umgebung. Nur ca. 11 Wochenenden verbrachte er ausschliesslich in der bündnerischen Gemeinde C; meistens brachten (insbesondere) die Wochenenden Berührungspunkte im Kanton Zürich mit sich, Ferienzeiten ausgenommen.

b) Wie bereits erwähnt kann der nachträglich zu ermittelnde tatsächliche Aufenthalt einer Person sowie der Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Rekurrenten nur anhand von äusserlich wahrnehmbaren Indizien, welche belegt werden, eruiert werden.

Aufgrund der rechtskräftigen Veranlagung bzw. Einschätzung im Vorjahr im Kanton Zürich und in der zürcherischen Gemeinde B ist es im Grundsatz als sehr wahrscheinlich anzusehen, dass die Steuerpflicht auch im Folgejahr fortbestand. Beweispflichtig für die Verlegung des Wohnsitzes in die bündnerische Gemeinde C per 31. Dezember 2020 ist vorliegend daher der Rekurrent.

Das kantonale Steueramt hat mit seiner Auflage vom 6. Mai 2022 zu erkennen gegeben, mit welchen Unterlagen der Rekurrent den Nachweis des tatsächlichen Lebensmittelpunktes in der bündnerischen Gemeinde C hätte erbringen können. Dabei ging es sowohl um den Nachweis des Aufenthalts in der bündnerischen Gemeinde C wie auch um die Verlagerung des tatsächlichen Lebensmittelpunktes.

Der Monatskalender des Rekurrenten für das Jahr 2019 mit dem Vermerk der jeweiligen Aufenthaltsorte kann nicht überprüft werden. Die Übersicht stellt daher von vornherein kein starkes Beweismittel dar. Indessen bestätigt bereits diese eigene Darstellung des Rekurrenten, dass die persönlichen Bande zur zürcherischen Gemeinde B auch nach seiner Pensionierung fortbestand. Zwar bringt der Rekurrent gestützt auf diese Übersicht vor, dass er in der gesamten Steuerperiode 2019 nur vier ganze Wochenendtage im Kanton Zürich verbracht habe. Demgegenüber haben gemäss Aufstellung sehr viele Wochenenden (von Freitagabend bis Sonntagabend gesehen) einen teilweisen Berührungspunkt zur zürcherischen Gemeinde B. Genauer betrachtet bringt fast jedes Wochenende mindestens eine Übernachtung "im Unterland" mit sich. Der Rekurrent begründet die Aufenthalte im Kanton Zürich mit dem Besuch von kulturellen Veranstaltungen, mit Bekanntentreffen oder mit Therapiebesuchen. Belegt wird diese Darstellung nicht (eine detaillierte Jahresabrechnung der Krankenkasse fehlt beispielsweise, obwohl sie eingefordert wurde).

Zwar bejahen mehrere Bekannte und Verwandte des Rekurrenten seine häufige Anwesenheit in der bündnerischen Gemeinde C in der Steuerperiode 2019. Bestätigt wird im Wesentlichen, dass anfangs 2019 die Planung einer Dacherneuerung mit Lukarne in Angriff genommen worden sei und der Rekurrent für Besprechungen jederzeit in der bündnerischen Gemeinde C verfügbar gewesen sei. Nachdem sich die Verlautbarungen teilweise absatzweise wörtlich gleichen, scheinen sie "vorgefertigt" worden zu sein und weisen damit keinen hohen Beweiswert auf. Zudem enthalten sie keine konkreten Angaben über die Anzahl seiner Aufenthalte in der zürcherischen Gemeinde B oder in der bündnerischen Gemeinde C, sondern sind diesbezüglich eher

vage gehalten. Letztlich spricht der Umstand, dass der Rekurrent gerade wegen der Umbauplanung und -ausführung sehr häufig in der bündnerischen Gemeinde C vor Ort gewesen sein soll, eher gegen eine Wohnsitznahme in der bündnerischen Gemeinde C, kann doch argumentiert werden, dass der Grund für die Aufenthalte in erster Linie praktischer Natur war (Treffen von Entscheiden und Kontrolle über die Planungs- und Bauarbeiten). Auch die zahlreichen Renovationsarbeiten an der Liegenschaft in der bündnerischen Gemeinde C lassen eine Wohnsitznahme in dieser Phase eher unwahrscheinlich erscheinen.

Weiter belegt sind die Hinterlegung der Schriften in der bündnerischen Gemeinde C per 1. Juli 2013, der Versand der AHV-Rentenabrechnung an die Adresse in der bündnerischen Gemeinde C), das Austrittschreibens seines ehemaligen Arbeitgebers), der Kreditkartenabrechnung, der Krankenkassen-Grundversicherung und Leistungsabrechnung, des Führerausweises und des Schreibens der Mobiliar Versicherung an die Adresse in der bündnerischen Gemeinde C. Alle diese einzelnen Indizien unterstützen das Bild, dass der Rekurrent eine regelmässige Präsenz in der bündnerischen Gemeinde C aufweist und/oder dort seine Post entgegengenommen wird, wobei sowohl die Schriftenhinterlegung als auch die Adresskundgabe gegenüber den genannten (und weiteren) Ämtern, Versicherungen und Stellen bereits vor der Steuerperiode 2019 stattfand.

Darüber hinausgehende tatsächliche Feststellungen betreffend Aufenthalte des Rekurrenten in der bündnerischen Gemeinde C und seine Verankerung an diesem Ort sind nicht aktenkundig. Insbesondere reichte der Rekurrent die mit Auflage vom 6. Mai 2022 eingeforderten Bank-, EC- und Kreditkartenbelege nicht ein. Dies auch nicht im vorliegenden Verfahren, obwohl das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid wiederholte, dass der Rekurrent insbesondere "die verlangten lückenlosen Bankauszüge, woraus der tatsächliche Aufenthalt des Rekurrenten pro 2019 hervorgehen würde, nicht eingereicht" habe. Damit erschöpfen sich die Vorbringen des Rekurrenten in der Tatsache der Pensionierung verbunden mit der nicht überprüfaren Darstellung der vermehrten Präsenz in der bündnerischen Gemeinde C. Auch wenn an Letzteren aufgrund seiner neuen Freiheit als Rentner nicht zu zweifeln ist, sagt der vermehrte tatsächliche Aufenthalt in der bündnerischen Gemeinde C allein noch nichts über den Lebensmittelpunkt aus.

Eine Kündigung des hiesigen Mietverhältnisses, was ein deutliches Indiz für die tatsächliche Verlagerung des Wohnsitzes sprechen würde, hat nicht stattgefunden. Die Begründung dazu, dass das Mietverhältnis nicht gekündigt wurde, hängt offenbar mit der Beziehung zur Mitmieterin Frau D und deren zwei Söhnen zusammen. Zur Art der Beziehung schweigt sich der Rekurrent aus. Damit kann lediglich die auf seiner Darlegung gründende Feststellung getroffen werden, dass der Rekurrent sich derart mit Frau D und/oder deren Söhnen verbunden fühlt, dass er nicht riskieren wollte, dass sie aus dem Haus ausziehen müssten. Ob es tatsächlich so wäre, dass Frau D aus dem gemeinsam gemieteten Haus ausziehen müsste, wenn der Rekurrent als Mieter wegfallen würde, ist allerdings wiederum unbelegt. Anzunehmen ist in diesem Zusammenhang mangels gegenteiliger Vorbringen, dass der Rekurrent auch weiterhin mindestens für seinen Anteil an der Miete (oder mehr) aufkommt. Der Rekurrent führte als Begründung für die Fortführung des Mietverhältnisses zudem an, dass er so bei seinen Übernachtungen "im Unterland" habe unterkommen können.

In der Einsprache vom 20. Juli 2020 im Verfahren betreffend Steuerperiode 2017 wird die Wohnung in der zürcherischen Gemeinde B als "Lebenspartnerinnenwohnung" und Frau D durchwegs als Partnerin bezeichnet. Daraus und aus dem Obengesagten kann abgeleitet werden, dass Frau D mindestens in der Mitte der Steuerperiode 2020 und damit auch Ende der hier strittigen Steuerperiode 2019 noch die Lebenspartnerin des Rekurrenten war. Der Bezug zur zürcherischen Gemeinde B war demnach Ende 2019 nicht bloss praktischer oder finanzieller, sondern offensichtlich persönlicher Natur. Dass der Rekurrent auch nach seiner Pensionierung nichts an den dortigen Wohnverhältnissen änderte, spricht für sich genommen für den Fortbestand seines bisherigen Wohnsitzes. Er macht zudem nicht geltend, dass die Partnerin jeweils mit ihm Tage in der bündnerischen Gemeinde C verbracht hätte.

Fotos und Pläne der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde B und der von ihm genutzten Räume reichte der Rekurrent nicht ein. Seine Darstellung ist diesbezüglich nicht stringent. Während er im Juli 2020 geltend machte, dass er jeweils im grossen Dachzimmer übernachtete, erklärte er zwei Jahre später im August 2022, dass das Dachzimmer seit 2016 vom Sohn von Frau D bewohnt werde. So oder anders hatte der Rekurrent bereits aufgrund seiner Mieter Eigenschaft uneingeschränkten Zugang zu allen Räumlichkeiten.

Dass insbesondere regelmässige an sich ortsunabhängige Termine in der zürcherischen Gemeinde B beibehalten wurden (Akkupunktur), erstaunt, da die Fahrt zwischen der bündnerischen Gemeinde C und Zürcherischen Gemeinde B rund 2.5 Autostunden beträgt. Der Rekurrent macht diesbezüglich geltend, dass es sich bei Akkupunkteur um einen befreundeten Arzt gehandelt habe, der in der Zwischenzeit leider tödlich verunfallt sei. Damit wird aber die persönliche Verbundenheit zur ürcherischen Gemeinde B unterstrichen, abgesehen davon, dass der Rekurrent die (vergleichsweise als kurz anzunehmenden) Termine oftmals mit Übernachtungen in der zürcherischen Gemeinde B verband.

Dass in einer Ehe- oder Lebensgemeinschaft beide Partner unterschiedliche Wohnsitze haben, ist zwar möglich, es ist indessen nicht zu vermuten. Das bedeutet, dass es vor dem vorstehend beleuchteten Hintergrund am Rekurrenten gelegen hätte, insbesondere auch die eingeforderten Bank-, EC- und Kreditkartenbelastungen offenzulegen, woraus sich weitere Schlüsse betreffend Aufenthaltsschwerpunkt ergeben hätten (Ort von Einkäufen, kulturellen Anlässen, Bargeldbezügen, Restaurantbesuchen, Benzinbezügen etc.).

c) Wenn der Rekurrent auch in der Steuerperiode 2019 insgesamt deutlich mehr Zeit in der bündnerischen Gemeinde C verbracht zu haben scheint als früher, so zeigen die zahlreichen Aufenthalte in der zürcherischen Gemeinde B zusammen mit der dortigen pro 2019 unveränderten Wohnsituation mit seiner Lebenspartnerin, das Wahrnehmen von ortsungebundenen Terminen weiterhin in der zürcherischen Gemeinde B und der Besuch von kulturellen und freundschaftlichen Anlässen in der und um die zürcherische(n) Gemeinde B den Weiterbestand seiner persönlichen Verbundenheit zur zürcherischen Gemeinde B. Demgegenüber vermochte der Rekurrent keinen Beweis dafür zu erbringen, dass er seine Bindung zur zürcherischen Gemeinde B in relevanter Weise gelockert und den Schwerpunkt seiner Lebensführung abgesehen von der Sanierung seiner Liegenschaft in die bündnerischen Gemeinde C verlagert hätte. Die Tatsache der Pensionierung allein vermag eine Verlegung des Wohnsitzes nicht zu belegen.

d) Wie gesehen hat das kantonale Steueramt eine Untersuchung lediglich hinsichtlich der Steuerhoheit geführt. Eine Veranlagung bzw. Einschätzung für die Steuerperiode 2019 hätte die Steuerbehörde noch nicht vornehmen dürfen, da der Re-

kurrent explizit einen Steuerhoheitsentscheid verlangte, was ihm aufgrund der veränderten Ausgangslage auch zustand.

Der Prozessgegenstand ist daher auf die Feststellung der Steuerhoheit des Kantons Zürich zu begrenzen. Nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheids betreffend Steuerhoheit hat das kantonale Steueramt das Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren 2019 neu anhand zu nehmen.

5. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens je zur Hälfte dem Rekurrenten und dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 14. April 2023 wird bestätigt, soweit damit mit Bezug auf die direkte Bundessteuer 2019 der Kanton Zürich als Veranlagungsort festgesetzt wird. Mit Bezug auf die Festsetzung der Steuerfaktoren wird der Einspracheentscheid aufgehoben.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 14. April 2023 wird bestätigt, soweit darin festgestellt wird, dass der Rekurrent betreffend Steuerperiode 2019 der Steuerpflicht des Kantons Zürich und der Gemeinde Zürcherischen Gemeinde B untersteht. Mit Bezug auf die Festsetzung der Steuerfaktoren wird der Einspracheentscheid aufgehoben.

[...]