

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2011.103

Entscheid

12. Juli 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichterinnen Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend **Steuerhoheit (ab 1.1.2009)**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Rekurrentin) ist seit dem 1. September 1999 in C (ZH) als Wochenaufenthalterin gemeldet, während sich ihr Wohnsitz nach eigenen Angaben in D befindet.

Auf Ersuchen des Steueramts C füllte die Rekurrentin am 25. Februar 2009 den "Fragebogen zur Feststellung des steuerrechtlichen Wohnsitzes" aus. Am 17. Juni 2009 führte das Steueramt C sodann im selben Zusammenhang eine persönliche Befragung der Rekurrentin durch.

Nachdem das Steueramt C einen entsprechenden Antrag beim kantonalen Steueramt gestellt hatte, erliess dieses am 23. Februar 2010 einen Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit ab 1.1.2009.

B. Hiergegen erhob die Rekurrentin am 20/22. März 2010 Einsprache und beantragte sinngemäss, es sei auf die Beanspruchung der Steuerhoheit zu verzichten. Der Einsprache beigelegt waren insbesondere mehrere Bestätigungen bezüglich der Tätigkeiten der Rekurrentin in D. Am 10. November 2010 erliess das kantonale Steueramt eine Beweisaufgabe, welche die Rekurrentin am 30. November 2010 beantwortete. Dabei reichte sie die folgenden Unterlagen ein:

- Kontoauszug PostFinance
- Kreditkartenabrechnung MasterCard Gold per 24.11.2010
- Kopie der Quittungen für SBB Generalabonnement und Park+Rail in E vom 24.10.2010
- Eine Akontorechnung für Elektrizität in C (4. Aktontorechnung 2010)

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 18. März 2011 ab.

C. Mit Rekurs vom 20. April 2011 liess die Rekurrentin beantragen, den Einspracheentscheid vom 18. März 2011 aufzuheben und festzustellen, dass sich ihr

steuerrechtlicher Wohnsitz per 1. Januar 2009 in D und nicht in C befinde. Ausserdem beantragte sie die einer Zusprechung angemessenen Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss am 17. Mai 2011 auf kostenfällige Abweisung des Rekurses.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sowie § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind natürliche Personen im Kanton Zürich aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Der steuerrechtliche Wohnsitz befindet sich laut Art. 3 Abs. 2 StHG und § 3 Abs. 2 StG dort, wo die Person sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. In diesem Fall ist die Steuerpflicht kraft § 5 Abs. 1 StG unbeschränkt, d.h. sie erstreckt sich grundsätzlich auf das gesamte Einkommen und Vermögen der Rekurrentin.

b) Aufgabe des interkantonalen Steuerrechts ist es, die Kollision von konkurrierenden Besteuerungsansprüchen zweier oder mehrerer Kantone zu vermeiden. Eine solche Kollision besteht namentlich dann, wenn zwei Kantone die unbeschränkte Steuerhoheit über dieselbe Person während der nämlichen Steuerperiode beanspruchen. Dies kommt häufig dann vor, wenn sowohl der Arbeitsortkanton, in welchem eine natürliche Person während der Woche übernachtet, als auch der Kanton des zivilrechtlichen Wohnorts, in welchem sie am Wochenende zurückkehrt, zur unbeschränkten Besteuerung schreiten. Art. 3 StHG enthält eine Regel zur Schlichtung eines solchen Streits. Diese bestimmt, dass sich das Hauptsteuerdomizil an jenem Ort befindet, in welchem sich die Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält, wobei der steuerrechtliche Wohnsitz dem qualifizierten Aufenthalt (im Sinn von Art. 3 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG) vorgeht (Bauer-Balmelli/Nyffenegger, in: Kommentar zum Schweizer-

rischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 3 N 11 StHG). Dergestalt liegt eine bundesrechtliche Kollisionsnorm zum interkantonalen Steuerrecht vor (Höhn/Mäusli, Interkantonalen Steuerrecht, 4. A., 2000, S. 16 f.; a.M.: Bauer-Balmelli/Nyffenegger, Art. 3 N 15 StHG). Somit bildet Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG die Grundlage für die Abgrenzung der unbeschränkten Steuerhoheit. Die langjährige bundesgerichtliche Rechtsprechung, welche sich gestützt auf Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV) sowie später Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) entwickelt hat, dient weiterhin als Auslegungshilfe. Jedoch vermag sie nur insoweit zu greifen, als sie nicht der erwähnten StHG-Norm widerspricht (so auch Höhn/Mäusli, S. 17).

c) Nach Art. 68 Abs. 1 StHG (in der ab 1. Januar 2001 gültigen Fassung) besteht die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit bei Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode wohnt. Mithin kommt es für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im interkantonalen Verhältnis auf die tatsächlichen Umstände am Ende der jeweiligen Steuerperiode an.

d) Nach der massgeblichen Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV steht die Besteuerung des Einkommens und beweglichen Vermögens unselbstständig erwerbender Personen dem Kanton zu, in welchem sie ihren Wohnsitz haben. Unter Wohnsitz ist dabei in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz zu verstehen, d.h. der Ort, an welchem sich die Person in der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 Abs. 1 ZGB; so auch Art. 3 Abs. 2 StHG und § 3 Abs. 2 StG), wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet (BGr, 25. Januar 2006, 2P.171/2005, E. 2.2; 17. Juni 2004, 2P.180/2003, E. 2.1; 7. Januar 2004, 2P.2/2003, E. 2.2; BGE 123 I 289, E. 2a, 293; StR 1994, 580 ff.; ASA 63, 836). Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind und die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu. Beides sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (BGE 125 I 54 E. 2; StE 1998 A 24.21 Nr. 11 E. 2a, mit Hinweisen).

e) Hält sich eine Person abwechselungsweise an zwei oder mehreren Orten auf, namentlich wenn Arbeits- und sonstiger Aufenthaltsort auseinander fallen, ist für die Bestimmung des Steuerwohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort die Person die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 125 I 54, E. 2). Der Lebensmittelpunkt

bestimmt sich dabei nach der Gesamtheit der äusseren Umstände, aus denen sich die Lebensinteressen erkennen lassen, und nicht bloss nach den erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person (BGE 125 I 54, E. 2; 123 I 289, E. 2b). Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; der steuerliche Wohnsitz ist nicht ungeachtet der tatsächlichen Verhältnisse frei wählbar (BGE 123 I 289, E. 2b; 113 Ia 465, E. 3). Die Frage, zu welchem Aufenthaltsort der Steuerpflichtige die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGr, 7. Januar 2004, 2P.2/2003, E. 2.2; StE 1998 A 24.21 Nr. 11 E. 2b, mit Hinweisen). Bei der Bestimmung des Steuerdomizils kann neben den Verhältnissen in der Bemessungsperiode auf die weiteren, bis zum letztinstanzlichen Entscheid eingetretenen Entwicklungen abgestellt werden (BGr, 1. Oktober 1996, 2P.242/1994, E. 1b).

f) Bei unverheirateten Steuerpflichtigen, die unselbstständig erwerbstätig sind, liegt das Steuerdomizil gewöhnlich am Arbeitsort, genauer am Ort, von wo aus sie für längere oder unbestimmte Zeit der täglichen Erwerbstätigkeit nachgehen (BGr, 20. Januar 1994 = StE 1994 A 24.21 Nr. 7 = ASA 63, 836; BGE 125 I 54, E. 2b, auch zum Folgenden). Denn der Zweck des Erwerbs für den Lebensunterhalt ist dauernder Natur. Eine Ausnahme besteht dann, wenn sie regelmässig an den Familienort zurückkehren und ihre persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen zum Familienort diejenigen zum Arbeitsort klar überwiegen. Das Bundesgericht nimmt dabei an, dass die beruflichen Interessen nicht über die affektiven Beziehungen gestellt werden dürfen. Daran vermöge, so das Gericht, der Umstand, dass eine Person ledig sei, nichts zu ändern. Als Familienort gilt auch der Wohnort der elterlichen Familie und der Geschwister (BGr, 28. April 2005, 2P.260/2004). Die Kontakte müssen sich aber auf einen bestimmten Ort beziehen; es genügt nicht, dass die Beziehungen zu einer ganzen Region bestehen, mit der sich der Steuerpflichtige verbunden fühlt (StRK II, 8. September 2004, 2 ST.2004.381). Werden am Wochenende und in der Freizeit Beziehungen zu mehreren Orten gepflegt, ist eher anzunehmen, dass der Wochenaufenthaltsort der Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz ist.

g) Generell ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur mit Zurückhaltung anzunehmen, die Beziehungen zum Familien- bzw. Wochenendaufenthaltsort seien stärker als diejenigen zum Arbeitsort. Sinn und Zweck der direkten Steuern ist es, die allgemeinen Leistungen abzugelten, die das Gemeinwesen für seine Mitglieder erbringt. Der ledige Steuerpflichtige ohne Familie beansprucht die öffentliche Infrastruktur und die Leistungen des Gemeinwesens stärker am Ort, an dem er seiner

Erwerbstätigkeit nachgeht und sich demzufolge mehrheitlich aufhält, als am Ort, wo er seine Freizeit verbringt.

Dementsprechend sind bei ledigen Steuerpflichtigen auch die weiteren Erfordernisse für einen Wohnsitz am Ort, wo sie die Wochenenden verbringen, namentlich hinsichtlich der regelmässigen Rückkehr, besonders streng zu handhaben (BGr, 25. Januar 2006, 2P.171/2005, E. 2.2, auch zum Folgenden). Von ganz besonderem Gewicht sind die Dauer der Anstellung am Arbeitsort und das Alter des Steuerpflichtigen. Mit Berücksichtigung der Dauer des Aufenthalts am Arbeitsort trägt das Bundesgericht dem Umstand Rechnung, dass sich mit dessen zunehmender Dauer die Bindungen zur Familie erfahrungsgemäss lockern, während sich diejenigen zum Arbeitsort verdichten (BGr, 26. Januar 1994 = StE 1994 A 24.21 Nr. 7 = ASA 63, 836, auch zum Folgenden). Die ständige regelmässige Rückkehr an den elterlichen Wohnort vermag deshalb nach einer gewissen Dauer des Aufenthalts am Arbeitsort das Steuerdomizil am Ort der Familie nicht mehr ohne weiteres zu begründen, wenn nicht weitere Umstände schlüssig darauf hinweisen, dass die Beziehungen zum Familienort diejenigen zum Arbeitsort überwiegen.

2. a) Die Rekurrentin bewohnt in C seit dem 1. Januar 2000 eine 3-Zimmerwohnung, von der sie ein Zimmer an F untervermietet. Sie arbeitet seit dem Jahr 1999 als Lehrerin in C mit einem schwankenden Beschäftigungsgrad, im Jahr 2009 von knapp 86%.

b) In früheren schriftlichen Befragungen vom 28. November 2005 sowie vom 25. Juni 2006 erklärte die Rekurrentin, sie verbringe jedes Wochenende, jeweils von Freitagabend bis Dienstagmorgen, in D und halte sich lediglich von Dienstag- bis Freitagmittag in C auf um zu arbeiten. In D arbeite sie mit auf einem Landwirtschaftsbetrieb, in dessen Wohngebäude ihr ein Zimmer zur Verfügung stehe. In D habe sie Freunde und Kollegen und sei Mitglied des Gemeinderats, während sie in C nur wenig Kontakt zu Bekannten, Arbeitskollegen und Freunden pflege und ihre Freizeit zu Hause oder mit Vorbereiten für die Schule verbringe. Zweck ihres Aufenthalts in C sei einerseits die Lebensunterhaltssicherung, da der Landwirtschaftsbetrieb in D zu wenig abwerfe und andererseits wolle sie den "Faden zum 1. Beruf nicht verlieren".

c) In einer weiteren schriftlichen Befragung vom 25. Februar 2009 erklärte die Rekurrentin sodann, sie wolle den Wochenaufenthaltsstatus beibehalten, da sie im Gemeinderat von D sei und ihr soziales Leben dort stattfinde. Als persönliche Beziehung zum Wohnort gab sie ihre Arbeit auf dem dortigen Bauernhof an. Hinsichtlich der Wohnverhältnisse am Wohnort kreuzte sie die Felder "mit anderen Personen" und "möbliertes Zimmer" an, wobei sie unter letzterem den Vermerk "Wohnwagen" anbrachte.

d) Anlässlich einer mündlichen Befragung vom 17. Juni 2009 gab die Rekurrentin zu Protokoll, dass sie in D in einem Wohnwagen vor einem Bauernhof wohne und dafür keine Miete bezahle. Stattdessen arbeite sie an den Wochenenden und in den Ferien auf dem Bauernhof mit. Einen Telefonanschluss habe sie dort nicht. In C wohne sie in einer 3-Zimmerwohnung, seit dem 1. Juli 2001 zusammen mit F. Der Mietvertrag laute auf sie, die Wohnung sei mit eigenen Möbeln eingerichtet und sie habe dort einen Telefonanschluss. Sie arbeite in C seit dem Jahr 2000 als Lehrerin, davor habe sie in D gearbeitet. In C unterhalte sie keinen Kontakt mit Bekannten und Freunden und besuche keine gesellschaftlichen Anlässe. Ihre Freizeit verbringe sie in der Schule und zu Hause. In D verbringe sie im Durchschnitt 4 Wochenenden pro Monat, was zwei bis zweieinhalb Tage die Woche ausmache. Die übrigen vier bis viereinhalb Tage verbringe sie in C. Für die Rückkehr benütze sie jeweils bis E die öffentlichen Verkehrsmittel und ab dort ihr Auto. In D verbringe sie die Zeit mit Arbeiten in der Landwirtschaft, sei Mitglied in der G (Genossenschaft mit dem Ziel, kulturelle und touristische Aktivitäten im Tal auszubauen) und organisiere Frauenabende etc. Ausserdem sei sie Ersatzmitglied des Gemeinderats. Sie sei in H aufgewachsen, wo ihre Eltern nach wie vor wohnten, und habe eine Schwester in I. Sie habe keine feste Partnerbeziehung und sei nicht in Vereinen tätig.

e) In der Einsprache machte die Rekurrentin geltend, sie wohne in C in einer Wohngemeinschaft und sei Hauptmieterin, weil sich das so ergeben habe. Aus diesem Grund laufe auch der Telefonanschluss über sie. Eigentlich bewohne sie in der Wohnung aber nur ein Zimmer, das sie vor allem als Schlafgelegenheit nütze. Die Möbel in der Wohnung stammten hauptsächlich vom Vormieter und von F, sie selber besitze ein Bett, einen Tisch einen Schrank und ein Regal. In C arbeite sie nur, weil J (Besitzerin des Bauernhofs in D) sie nicht weiterhin als Angestellte habe bezahlen können. Sie verbringe aber jede freie Minute in D (Donnerstagabend bis Sonntagabend), wo sie mit der Familie von J lebe. In C bleibe ihr gar keine Zeit für ein kulturelles und soziales

Leben, da sie sehr intensiv für die Schule arbeite. Ihr Leben finde in D statt, wo sie nicht nur auf dem Hof arbeite, sondern auch sonst viel ehrenamtlich tätig sei (Organisieren von Frauenabenden, Unterstützung von Kindern bei Hausaufgaben, Mithilfe in Ferienwochen für Kinder, Gründungsmitglied der Genossenschaft G). Sie habe sich auch von Anfang an bemüht, die dortige Sprache zu sprechen und habe den Dialekt der Region gelernt, weshalb sie sich mit allen Leuten ohne Schwierigkeiten unterhalten könne. Bei den Bewohnern von D sei sie als "eine von ihnen" anerkannt, weshalb sie auch als Ersatzmitglied in den Gemeinderat gewählt worden sei. Sie habe zwei Esel auf dem Hof, welche im Sommer als Transporttiere auf einer Alp genutzt würden und sie helfe auf dem Hof nicht nur mit ihrer Arbeitskraft sondern beteilige sich auch immer wieder finanziell. Sie habe sich ausserdem an der landwirtschaftlichen Schule in K weitergebildet und sei nun gut verankert in der Landwirtschaft. Schliesslich nannte die Rekurrentin auch ihren Hausarzt, ihren Automechaniker und ihre Coiffeuse, die sich allesamt in der Region von D befinden.

f) Das kantonale Steueramt stellte sich im Einspracheentscheid auf den Standpunkt, das Alter der Rekurrentin (im streitbetroffenen Jahr 42) und die Dauer des Aufenthalts in Zürich (seit 1999), wo sie in einer eigenen Wohnung lebe und während der Woche ihrem Broterwerb nachgehe, würden nach der Rechtsprechung schon ausreichen, um im Sinn einer natürlichen Vermutung in C eine unbeschränkte Steuerpflicht zu begründen. Der Rekurrentin sei es nicht gelungen nachzuweisen, dass sich ihr Lebensmittelpunkt tatsächlich nicht in C, sondern in D befinde.

g) Mit Rekurs lässt die Rekurrentin im Wesentlichen vorbringen, das kantonale Steueramt habe den Sachverhalt nicht korrekt festgestellt und wesentliche Beweiselemente ausser Acht gelassen. Die Annahme, ihr Lebensmittelpunkt befinde sich in C, sei willkürlich.

3. a) Die Umstände, welche die unbeschränkte Steuerhoheit über eine Person begründen, stellen eine steuerbegründende Tatsache dar und müssen daher vom entsprechenden Gemeinwesen bzw. von der zuständigen Steuerbehörde bewiesen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 3 N 83). Bei unverheirateten, unselbstständig Erwerbstätigen gilt in diesem Zusammenhang laut Rechtsprechung die natürliche Vermutung, dass sich ihr Steuerdomizil an dem Ort befindet, an dem sie sich während der Woche aufhalten

um von dort aus zur Arbeit zu gehen (BGr, 28. April 2005, 2P.260/2004; BGE 125 I 54, E. 3a; Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrechts, § 3, I B, 2b Nrn. 32 und 27; Martin Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, ASA 68, 462 ff.). In einer Entscheidung vom 6. Dezember 2010 hielt das Bundesgericht ausdrücklich fest, dass diese natürliche Vermutung nicht eine Beweislastregel, sondern lediglich ein Element der Beweiswürdigung darstelle und bereits als entkräftet gelten müsse, wenn aufgrund beweismässiger Anhaltspunkte begründete Zweifel an der Richtigkeit der Vermutung bestehen (BGr, 6. Dezember 2010, 2C_397/2010, E. 2.4.2, auch zum Folgenden). Mit Bezug auf die natürliche Vermutung des Hauptsteuerdomizils einer ledigen Person an dem Ort, an dem sie sich während der Woche aufhält um von dort aus zur Arbeit zu gehen (Wochenaufenthaltsort), bedeutet dies, dass deren Zerstörung nicht den lückenlosen Nachweis klar definierter abweichender Indizien voraussetzt, sondern es genügen muss, wenn Anhaltspunkte für den Wochenendwohntort in einer Weise nachgewiesen werden, die so gewichtig und überzeugend sind, dass sie geeignet sind, die Domizilvermutung zu entkräften. Dies gilt auch für ledige Steuerpflichtige, die keine nahen Familienangehörigen mehr haben: Sie begründen zwar nur ausnahmsweise dort ein Steuerdomizil, wo sie sich in ihrer Freizeit aufhalten und müssen den Nachweis eines vom Arbeitsort abweichenden Lebensmittelpunktes erbringen, indes muss es auch in diesem Fall möglich sein, mittels gewichtiger Indizien die Vermutung des Wohnsitzes am Wochenaufenthaltsort zu entkräften und Indizien für den Wochenendaufenthaltsort in ausreichender Qualität nachzuweisen, sodass in der Folge die Steuerbehörde ihrerseits Umstände, welche für die Annahme des Lebensmittelpunktes am Wochenaufenthaltsort sprechen, aufzuzeigen hat.

b) Die heute 44-jährige Rekurrentin ist ledig und wohnt seit dem Jahr 1999 als Wochenaufenthalterin in C, wo sie als Lehrerin mit Teilzeitpensum arbeitet. Gemäss der zitierten Rechtsprechung unterliegt sie somit der natürlichen Vermutung, dass sich ihr Steuerdomizil in C befindet. Diese Vermutung kann sie jedoch durch den Nachweis gewichtiger und überzeugender Anhaltspunkte für den Wohnsitz am Wochenendwohntort D entkräften mit der Folge, dass das kantonale Steueramt seinerseits aufzuzeigen hat, inwiefern die konkreten Umstände dennoch die Annahme des Lebensmittelpunktes am Wochenaufenthaltsort Zürich rechtfertigen.

aa) Vorliegend hat die Rekurrentin mehrfach erklärt, dass sie die Tätigkeit als Lehrerin in C nur aufgenommen habe, weil eine Anstellung auf dem Bauernhof von J in D aus finanziellen Gründen nicht mehr möglich gewesen sei, dass sie aber weiterhin so viel Zeit wie möglich in D – unter anderem mit Arbeiten auf besagtem Bauernhof – verbringe. Diese Aussage wird bestätigt in einem Schreiben von J, das die Rekurrentin mit der Einsprache einreichte. Die Besitzerin des Bauernhofs erklärt darin auch, dass die Rekurrentin mit ihr und ihren drei Töchtern lebe, diese habe aufwachsen sehen und somit zur Familie gehöre. Die Rekurrentin engagiere sich auch sonst aktiv in D und der Region, spreche die Sprache der Einheimischen und pflege zu diesen gute Kontakte. Ähnliches lässt sich auch den ebenfalls der Einsprache beigelegten Schreiben der Bürgermeister von D und von L entnehmen. Letzterer gibt insbesondere an, die Rekurrentin sei in D in kultureller, sozialer und politischer Hinsicht integriert und akzeptiert und er habe sie immer als primär diesem Ort verbundene Person erlebt, die unzweifelhaft ihren wichtigsten Lebensmittelpunkt dort habe. Dass die Rekurrentin in D sowohl sozial, als auch politisch und kulturell stark verankert ist, ergibt sich im Weiteren auch aus der Tatsache, dass sie Ersatz-Mitglied des Gemeinderats von D sowie Gründungsmitglied der Genossenschaft G ist und zudem nachweislich verschiedene landwirtschaftliche Weiterbildungen absolviert hat, um auf dem Bauernhof und in der Gemeinde entsprechende Arbeit leisten zu können.

bb) Mit dem Rekurs reichte die Rekurrentin zwei weitere Schreiben von Bewohnern von D ein, die bestätigen, dass sie jeweils von Freitag bis Sonntag und in den Schulferien in D weile, dass sie dort auf dem Betrieb von J mitarbeite und sich anderweitig freiwillig engagiere sowie dass sie in D gut integriert sei. Schliesslich bestätigt auch die Untermieterin F in einem Begleitschreiben zum Rekurs, dass die Rekurrentin jeweils von Sonntagabend spät bis Donnerstagmorgen sowie höchstens ein bis zwei Wochenenden im Jahr in C weile und den Rest der Zeit sowie 13 Wochen Schulferien in D verbringe. Die Wohnung in C sei vor allem von ihr (F) eingerichtet, der Rekurrentin stehe ein Zimmer zur Verfügung.

cc) Unter diesen Umständen lässt sich die Vermutung des Steuerdomizils in C vorliegend nicht aufrechterhalten, da die Rekurrentin gewichtige Anhaltspunkte für den Wohnsitz in D nachgewiesen hat: Sie verbringt ihre Freizeit, inklusive Ferien, fast ausschliesslich in D, wo sie eine sehr enge, ja familiäre Beziehung zu J und ihrer Familie unterhält; sie leistet bedeutende Mithilfe auf dem Betrieb von J, wobei sie sich zu diesem Zweck sogar verschiedentlich weitergebildet hat, und unterstützt den Betrieb auch

finanziell; sie bekleidet in der Gemeinde D ein politisches Amt und engagiert sich in verschiedenen gemeinnützigen Projekten der Region (u.a. Pfadfinderinnen-Stiftung) und sie ist als Bewohnerin von D akzeptiert, geschätzt und integriert. Mithin liegen eindeutig gewichtige Indizien dafür vor, dass die Rekurrentin ihren Lebensmittelpunkt in D und nicht in C hat und ist die natürliche Vermutung des Steuerdomizils am Arbeitsort entkräftet. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Eltern und die Schwester der Rekurrentin im Kanton Zürich leben. Wie die Rekurrentin in ihrer Eingabe vom 30. November 2011 erklärte, sieht sie ihre Eltern und ihre Schwester nur anlässlich von Familientreffen zu Geburtstagen und zu Weihnachten, was darauf schliessen lässt, dass die familiären Bande nicht besonders eng sind. Dagegen unterhält die Rekurrentin offensichtlich zur Familie von J in D ein sehr enges, quasi-familiäres Verhältnis. Unter diesen besonderen Umständen vermag die Tatsache, dass die Rekurrentin an ihrem Wochenaufenthaltort nahe Familienangehörige hat, die erwähnten gewichtigen Anhaltspunkte für den Wohnsitz in D nicht zu entkräften.

c) Nach dem Gesagten wäre es vorliegend am kantonalen Steueramt, konkrete Umstände aufzuzeigen, welche trotz der engen Beziehung der Rekurrentin zu D die Annahme des Lebensmittelpunkts an ihrem Wochenaufenthaltort C rechtfertigen. Solche Umstände sind jedoch nicht auszumachen:

aa) Die vom kantonalen Steueramt angeführte Tatsache, dass die Rekurrentin den grössten Teil ihrer Einkäufe in C tätigt, ist für die Bestimmung ihres Lebensmittelpunkts nicht aussagekräftig. Da die Rekurrentin den überwiegenden Teil der Woche in C verbringt, ist nicht weiter erstaunlich, dass sie hier auch die meisten Einkäufe tätigt, zumal sie oft in einer bei der Schule gelegenen Coop-Filiale einkaufte. Zu berücksichtigen sind zudem die begrenzten Einkaufsmöglichkeiten in D sowie der Umstand, dass sich die Rekurrentin auf dem Landwirtschaftsbetrieb mit Lebensmitteln eindecken kann. Aus dem Einkaufsverhalten lässt sich somit nichts zu Gunsten des Lebensmittelpunkts in C ableiten.

bb) Ebenso unzutreffend ist der Hinweis des kantonalen Steueramts, die Rekurrentin müsse aufgrund des verhältnismässig hohen Stromverbrauchs in ihrer Wohnung in C öfters in C gewilt haben. Denn ein Stromverbrauch von 3'858 kWh in einem Jahr in einem Zweipersonenhaushalt erweist sich nicht als so aussergewöhnlich hoch, dass er zwingend eine Anwesenheit der Rekurrentin von mehr als vier bis viereinhalb Tagen die Woche voraussetzt. In diesem Zusammenhang sei auch angemerkt, dass

die Untermieterin F gemäss Kontoauszug der Rekurrentin entgegen der Behauptung des kantonalen Steueramts pro 2009 nicht neun, sondern elf Mal Miete bezahlt hat, wobei daraus so oder anders weder mit Bezug auf die Anwesenheit der Untermieterin noch auf den Lebensmittelpunkt der Rekurrentin irgendwelche Schlüsse gezogen werden können.

cc) Auch aus dem Vergleich der Wohnverhältnisse der Rekurrentin in C und in D kann vorliegend nichts zugunsten des Lebensmittelpunkts in C abgeleitet werden. Zwar lebt die Rekurrentin in D lediglich in einem Wohnwagen und somit sicher in einfacheren Verhältnissen als in der 3-Zimmerwohnung, indes teilt sie die Wohnung in C mit einer Untermieterin, sodass ihr auch hier letztlich nur ein Zimmer zur freien Verfügung steht. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Rekurrentin in D nicht irgendwo in einem Wohnwagen lebt, sondern auf dem Grundstück von J, an deren Familienleben sie schon seit Jahren aktiv teilnimmt. Unter diesen Umständen stellt die Tatsache, dass die Rekurrentin in D in einem Wohnwagen wohnt, kein geeignetes Kriterium für die Annahme des Lebensmittelpunkts in C dar.

dd) Ebenso verhält es sich mit der Tatsache, dass die Rekurrentin in früheren Jahren offenbar mehr Zeit in D verbrachte als im Jahr 2009, da die Rekurrentin die Dauer ihrer Aufenthalte in D offensichtlich ihrem Stundenplan als Lehrerin anpassen muss, was jedoch die dargelegten gewichtigen Indizien für die Annahme des Lebensmittelpunkts in D nicht zu entkräften vermag. Was die Behauptung des kantonalen Steueramts angeht, die Rekurrentin habe nicht mitgeteilt, wo sie sich an den Sonntagen aufhalte, sei angemerkt, dass der Rekurrentin in der Auflageantwort vom 30. November 2010 offensichtlich ein Flüchtigkeitsfehler unterlaufen ist, indem sie auf dem Beiblatt "Aufenthalt 2009 von A" angab, sie halte sich von Freitag bis Samstag in D auf. Bei allen anderen Gelegenheiten erklärte die Rekurrentin stets, sie sei von Freitag bis Sonntag in D, was auch von mehreren Personen so bestätigt wurde und den Angaben über die Örtlichkeiten der Bargeldbezüge und Wareneinkäufe der Postfinance entspricht.

ee) Schliesslich ist nicht nachvollziehbar, inwiefern die Tatsache, dass die Rekurrentin von Januar bis Mitte Februar 2009 einen Sprachaufenthalt in Guadeloupe absolvierte für die Annahme des Lebensmittelpunkts in C sprechen soll. Die Argumentation des kantonalen Steueramts, die Rekurrentin hätte auch in der Schweiz Französisch lernen und somit auch während dieser Zeit an den Wochenenden nach D zu-

rückkehren können, ist nicht zielführend, da die Rekurrentin während ihres Auslandsaufenthalts ebenso wenig in C wie in D weilte und folglich nach Ansicht des kantonalen Steueramts an keinem der beiden Orte ihren Lebensmittelpunkt haben könnte. Die Tatsache, dass die Rekurrentin einige Wochen im Jahr weder in C noch in D verbrachte, kann somit für die Bestimmung des Lebensmittelpunkts nicht ins Gewicht fallen.

ee) Aufgrund des Gesagten ist es dem kantonalen Steueramt nicht gelungen darzutun, inwiefern die konkreten Umstände für die Annahme des Lebensmittelpunkts der Rekurrentin in C sprechen. Folglich hatte die Rekurrentin ihren Lebensmittelpunkt und damit ihr Steuerdomizil in der Steuerperiode 2009 in D und bleibt dem Kanton Zürich die Beanspruchung der Steuerhoheit versagt.

5. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses. Die Kosten des Rekursverfahrens sind ausgangsgemäss dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der anwaltlich vertretenen Rekurrentin ist eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegesetzes von 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Es wird festgestellt, dass die Rekurrentin für die Steuerperiode 2009 der Steuerhoheit des Kantons Zürich nicht unterliegt.

[...]