

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2022.67

Entscheid

12. September 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA lic.iur. Adrian Lienert,
Bürgi Nägeli Rechtsanwälte,
Grossmünsterplatz 9, 8001 Zürich,

Rekurrenten,

gegen

Kanton Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2019

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) wohnten vor der streitbetroffenen Steuerperiode 2019 über Jahre in ihrem Eigenheim in der zürcherischen Gemeinde C). Im streitbetroffenen Zeitraum bauten sie das Haus um. Für die Steuerperiode 2019 reichten sie die Kopie einer Steuererklärung des Kantons Zug ein und gaben als Wohnadressein der zugerischen Gemeinde D an. Sie deklarierten ein steuerbares Einkommen von Fr. 851'200.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'485'000.- (satzbestimmend Fr. 2'338'000.-).

Mit Auflage vom 23. April 2021 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen auf, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

"Sie haben im 2019 Ihren Wohnsitz in den Kanton Zug verlegt, weiterhin aber Ihr Einfamilienhaus im Kanton Zürich behalten. Zwecks Überprüfung der Wohnsitzverlegung bitten wir um folgende Angaben und Unterlagen:

- Mietvertrag der Wohnung / des Hauses im Kanton Zug mit Angabe von Grösse (Anzahl Zimmer und Wohnfläche total) und Angaben über weiter zur Verfügung stehende Räumlichkeiten (Anzahl Garagenplätze, Hobbyräume, Garten usw.)
- Kopie der Rechnungen der Zügelunternehmen mit Nachweis des Umfangs des Umzugsguts
- Allenfalls Nachweis des Kaufs von Mobilien für die Wohnung / das Haus im Kanton Zug
- Wie wird das Haus in der zürcherischen Gemeinde C seit Wegzug genutzt und wie soll es in Zukunft genutzt werden? Soll es verkauft oder vermietet werden? Wenn ja bitten wir um Nachweis der entsprechenden Vermietungs- und /oder Verkaufsbemühungen. Falls es zwischenzeitlich vermietet ist bitte wir um Kopie des Vermietungsvertrags.
- Kopie der Strom-, Wasser- und Heizkosten pro 2018, 2019 und 2020 der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C sowie der Wohnung / Haus in der zugerischen Gemeinde D (hier nur für 2019 und 2020)
- Wie wurde im 2020 Gartenunterhalt der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C vorgenommen?"

Nach einem Telefonat der Pflichtigen am 4. Mai 2021 nahmen sie mit E-Mail-Eingabe vom 9. Mai 2021 zur Auflage Stellung und reichten Unterlagen ein. Am 1. Ju-

li 2021 mahnte das kantonale Steueramt die Auflage, da mit den eingereichten Unterlagen ein Nachweis des Lebensmittelpunkts 2019 im Kanton Zug nicht erbracht sei.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2021 nahmen die Pflichtigen zur Mahnung Stellung und reichten weitere Unterlagen ein.

Mit Einschätzungsentscheid vom 27. August 2021 erachtete das kantonale Steueramt die Pflichtigen als hierorts steuerpflichtig und schätzte sie für die Staats- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 885'600.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'540'000.- ein.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 23. September 2021 Einsprache erheben und beantragen, es sei festzustellen, dass ihr Steuerdomizil in der zugerischen Gemeinde D liege. Der Einschätzungsentscheid vom 27. August 2021 sei ersatzlos aufzuheben. Sodann sei für die nachfolgenden Steuerperioden vorzumerken, dass die Einsprecher das Domizil an der genannten Adresse in der zugerischen Gemeinde D hätten.

Mit Auflage im Einspracheverfahren vom 4. Oktober 2021 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen auf, Angaben darüber zu machen, welche Art und Umfang von Hausrat und Anderem nicht nach Zug gezügelt worden sei und darüber, wo diese Dinge in der Zwischenzeit gelagert worden seien. Die entsprechenden Lagerorte und -kosten seien nachzuweisen. Sodann gewährte das kantonale Steueramt den Pflichtigen nochmals umfassendes rechtliches Gehör zur Frage des Lebensmittelpunkts und des Wohnsitzes.

Zur Auflage liessen die Pflichtigen am 22. Oktober 2021 Stellung nehmen und weitere Unterlagen einreichen.

Mit Entscheid vom 7. März 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 31. März 2022 Rekurs und beantragten, es sei festzustellen, dass ihr Steuerdomizil im Jahr 2019 in der zugerischen Ge-

meinde D gelegen habe. Der Einspracheentscheid vom 7. März 2022 sei aufzuheben und die Pflichtigen pro 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 22'351.- (satzbestimmend Fr. 885'600.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'067'000.- (satzbestimmend Fr. 2'540'000.-) einzuschätzen. Vorsorglich sei sodann festzustellen, dass der im Jahr 2019 begründete Wohnsitz so lange bestehen bleibe, als die Pflichtigen nicht von dort wegzögen. Sodann beantragten sie die Auferlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des kantonalen Steueramts.

Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 22. April 2022 auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels. Mit Replik vom 19. Mai 2022 nahmen die Pflichtigen erneut zur Sache Stellung und hielten an ihren Anträgen fest. Das kantonale Steueramt äusserte sich hierzu mit Duplik vom 3. Juni 2022.

Mit weiterer Eingabe vom 24. April 2023 informierte das kantonale Steueramt darüber, dass die Pflichtigen sich per 10. März 2022 wieder in der zürcherischen Gemeinde C angemeldet hätten, nachdem der Umbau ihrer Liegenschaft abgeschlossen worden sei.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton hat eine natürliche Person namentlich, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 3 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG] bzw. Art. 3 Abs. 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). Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt sich damit aus einem objektiven, äusseren (Aufenthalt) und einem subjektiven, inneren Element (Absicht) zusammen. Nach der bundesgerichtlichen Praxis zu Art. 127 Abs. 3 BV gilt dasselbe im interkantonalen Verhältnis. Das Hauptsteuerdomizil einer natürlichen Person befindet sich am steuerrechtlichen Wohnsitz und damit dort, wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt (BGr, 8. März 2022, 2C_323/2021, E. 2.2.1).

Bei der Feststellung des Hauptsteuerdomizils geht es darum, aufgrund von objektiven, äusseren Umständen auf innere Tatsachen zu schliessen. Dabei kann gemeinhin kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Evaluierung vorzunehmen. Hierzu ist eine sorgfältige Berücksichtigung und Gewichtung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände notwendig (BGr, 6. Dezember 2010, 2C_397/2010, E. 2.4.2 = StE 2011 A 24.21 Nr. 22). Auf die bloss geäusserten Wünsche der steuerpflichtigen Person oder die gefühlsmässige Bevorzugung eines Orts kommt es nicht an. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, keine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Pflegt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Dabei ist diese Frage jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 132 I 29 E. 4.2, mit Hinweisen).

Der steuerrechtliche Wohnsitz eines Unselbstständigerwerbenden befindet sich grundsätzlich an dem Ort, von welchem aus der Steuerpflichtige zu seiner täglichen Arbeit geht (BGr, 17. Juli 2019, 2C_87/2019 = StE 2020 A 24.21 Nr. 39).

Die Steuerpflicht endet mit dem Wegzug aus dem Kanton oder mit dem Wegfall der im Kanton steuerbaren Werte (§ 10 Abs. 2 StG). Bei einem Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode dabei in jenem Kanton, in dem am Ende der Wohnsitz ist (Art. 4b Abs. 1 StHG). Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton sind auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie an Grundstücken im Kanton Eigentum haben (§ 4 Abs. 1 lit. b StG).

2. a) Die Pflichtigen sind seit vielen Jahren Eigentümer der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C), welche 2009 erbaut wurde. Da sie per September 2019 einen grösseren Umbau an der Liegenschaft planten, mieteten sie mit Mietvertrag vom 9. April 2019 per 1. Oktober 2019 eine 3.5-Zimmer-Wohnung in der rund zehn Autominuten entfernten zugerischen Nachbargemeinde D. Per 27. Oktober 2019 meldeten sie sich bei der Einwohnerbehörde in der zugerischen Gemeinde D an (R-act. 3/16/1 und

3/16/2). Aufgrund von Verzögerungen konnte der Umbau in der zürcherischen Gemeinde C schliesslich erst im März 2020 in Angriff genommen werden. Per 10. März 2022 bewohnten die Pflichtigen wieder ihr nunmehr umgebautes Eigenheim in der zürcherischen Gemeinde C.

Dass die Pflichtigen in der Zeit ab Ende Oktober 2019 in der zugerischen Gemeinde D wohnten, ist an sich trotz des verzögerten Baubeginns unbestritten. Es liegen zudem Belege vor, welche dafür sprechen (R-act. 3/5 i.V.m. R-act. 3/5/2 und 3/5/3; T-act. S. 325 f.). Ebenso ist grundsätzlich nicht strittig, dass sie während des Umbaus ihr Eigenheim in der zürcherischen Gemeinde C nicht bewohnen konnten. Aus der Baubewilligung geht hervor, dass diese für Anpassungen der Fenster, das Anbringen einer neuen Aussenschalung sowie für die Montage einer Luft-/Wasser-/Wärmepumpe erteilt wurde (R-act. 3/5/7). Gemäss Angaben der Pflichtigen wurde zusätzlich auch die Küche ersetzt (R-act. 3/5 und 3/5/13). Die Pflichtigen machen diesbezüglich unwidersprochen geltend, dass die geplante Komplettsanierung u.a. von Fenstern, Aussendämmung und Heizung die vollständige Räumung der Liegenschaft und einen erheblichen Rückbau erfordert hätten (R-act. 2 S. 18 und R-act. 4 S. 5). Sie reichten hierzu auch Fotos ein (R-act. 3/5/13 und T-act. S. 335 ff.) sowie Unterlagen betreffend einen gesunkenen Wasserverbrauch in der zürcherischen Gemeinde C zwischen 2018 und 2020.

Erstellt ist sodann, dass die Pflichtige seit Jahrzehnten und auch in der streitbetroffenen Steuerperiode 2019 im Kanton Zug arbeitete. Der Pflichtige ging demgegenüber im streitbetroffenen Zeitraum keiner Erwerbstätigkeit nach und kümmerte sich um den Haushalt und später (2020) um das Bauherren-Management. Offenbar musste er sich aufgrund eines medizinischen Befunds schonen (R-act. 2 S. 15).

b) Zwar sind sich die Parteien nicht gänzlich einig darüber, ob die Pflichtigen jederzeit die Absicht hatten, wieder in ihr Eigenheim in die zürcherische Gemeinde C zurückzukehren. Tatsache ist zum einen jedoch, dass sie es in der Folge taten (Anmeldung wieder per 10. März 2022) und zum andern, dass diese Option auf jeden Fall immer bestand und aufgrund der Akten im Vordergrund gestanden zu haben scheint.

Im Wesentlichen zu beantworten ist vielmehr die Frage, ob die Absicht, nach erfolgtem Umbau wieder ins Haus zurückzuziehen, einer zwischenzeitlichen Verlegung des Wohnsitzes entgegensteht.

c) Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichts findet die Annahme, dass ein Wohnsitz auch nach dessen Aufgabe solange weiterbesteht, bis ein neuer Wohnsitz begründet wird (fiktiver Wohnsitz in internationalen Verhältnissen), bei interkantonalen Sachverhalten keine Anwendung (BGr, 16. Juni 2009, 2C_827/2008). Das Konstrukt des fiktiven Wohnsitzes ist auf internationale Sachverhalte gemünzt, in welchen meistens nicht alle Bindungen zum ehemaligen Wohnsitz aufgegeben werden und zudem nicht klar ist, ob am neuen Ort die Voraussetzungen einer Wohnsitzbegründung erfüllt sind, oder aber auf Situationen, in welchen aufgrund einer z.B. reisenden Tätigkeit kein eigentlicher Aufenthaltsort eruiert werden kann (vgl. beispielsweise BGE 138 II 300, steuerlicher Wohnsitz eines "Weltenbummlers").

d) aa) Die – nebst dem tatsächlichen Aufhalten am neuen Ort – zweite Voraussetzung eines länger dauernden Verbleibens am Aufenthaltsort bedeutet nicht, dass man an diesem Ort auf Lebenszeiten verweilen wollen muss. Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt kann einen steuerrechtlichen Wohnsitz begründen, wenn er auf eine gewisse Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird. Als Mindestdauer spricht das Bundesgericht zuweilen von einem Jahr (BGE 143 II 233 E. 2.5.2 und E. 2.6, wobei es in diesem Fall um die Frage des Wohnsitzes im selbstbewohnten Eigentum im Rahmen eines Steueraufschubs der Grundstückgewinnsteuer ging).

bb) Eine Dauerhaftigkeit ab einem Jahr anzunehmen, entspricht auch der Praxis bei Auslandeinsätzen von Bundespersonal zu Erwerbszwecken (vgl. Kreisreiben 1 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 30. Juni 2010, Besteuerung von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes, nachfolgend KS 1; grundsätzlich rückwirkend auf den Tag der Abreise, vgl. BGr, 8. November 2015, 2C_873/2014, E. 5.4). Das KS 1 sieht vor, dass – selbst wenn von vornherein davon ausgegangen wird, dass nach dem Einsatz wieder in die Schweiz zurückgekehrt wird – nach einem Aufenthalt von mehr als einem Jahr eine Wohnsitzbegründung im Ausland angenommen wird (eine Ausnahme besteht bei militärischen Swissscoy-Einsätzen, vgl. KS 1 Ziff. 2.2.3).

cc) Dass ab einem Jahr im Allgemeinen eine gewisse Dauerhaftigkeit des Aufenthalts bejaht wird – sogar in internationalen Verhältnissen und auch wenn von

Anfang an klar ist, dass eine Rückkehr wieder an den ursprünglichen Wohnort stattfinden wird – ist daher auch für den vorliegenden, interkantonalen Fall relevant.

e) Zur Schlussfolgerung des Fortbestehens des vormaligen Wohnsitzes kam hingegen das Verwaltungsgericht in einem Fall eines älteren Ehepaares, welches jahrzehntelang in ihrem Einfamilienhaus in Zürich wohnte und nach Erzielung eines Lottogewinns seinen Wohnsitz per Mitte Dezember des betreffenden Jahres in eine neu erworbene Eigentumswohnung im Kanton Obwalden verschoben haben wollte (VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00064, bestätigt mit BGr, 17. August 2012, 2C_92/2012). Ihr Wohneigentum in Zürich hielten sich die Pflichtigen in jenem Fall unverändert zur Verfügung. Nach gut einem Jahr (1 Jahr und 2 Monate) zogen die Eheleute zurück nach Zürich. Das Verwaltungsgericht erachtete den Fortbestand des Wohnsitzes in Zürich aufgrund der gesamten Umstände als sehr wahrscheinlich und den Gegenbeweis, dass der Wohnsitz bis zur Rückkehr nach Zürich im Kanton Obwalden liegen würde, in jenem Fall als nicht erbracht. Insbesondere war auch entscheidend, dass der bisherige Wohnsitz nicht aufgegeben wurde, sondern stets zur freien Verfügung stand.

3. a) Das kantonale Steueramt hielt im Einspracheentscheid vom 7. März 2022 dafür, dass die Pflichtigen ihren Wohnort in die zugerische Gemeinde D verlegt hätten, weil sie während des Umbaus nicht in ihrem Haus in der zürcherischen Gemeinde C hätten wohnen können. Die Pflichtigen hätten indessen von vornherein die Absicht gehabt, nach dem Umbau wieder in das Haus zurückzukehren. Eine Absicht, sich in der zugerischen Gemeinde D dauerhaft niederzulassen, hätten die Pflichtigen nie gehabt. Mangels Absicht des dauernden Verbleibens in der zugerischen Gemeinde D befinde sich der steuerliche Wohnsitz und damit die unbeschränkte Steuerpflicht pro 2019 weiterhin in der zürcherischen Gemeinde C (R-act. 4).

In der Rekursantwort hielt das kantonale Steueramt an seiner Auffassung fest und brachte weitere Argumente dafür vor, dass die Pflichtigen stets die Absicht gehabt hätten, nach dem Umbau wieder in das eigene Haus zurückzuziehen (R-act. 7). In der Duplik und im Zusammenhang mit der Bestätigung der Rückkehr der Pflichtigen per 10. März 2022 blieb das kantonale Steueramt bei seiner Position, dass die für die Begründung eines Wohnsitzes erforderliche Absicht des dauernden Verbleibens hier nicht vorliege.

b) Die Pflichtigen sind hingegen der Meinung, dass für die Bestimmung des Wohnsitzes alleine die objektiv erkennbaren, äusseren Umstände massgebend seien und nicht auf in der Zukunft liegende Wunschvorstellungen abgestellt werden könne. Die Pflichtigen hätten im Zeitpunkt der Wohnsitznahme in der zugerischen Gemeinde D die Absicht gehabt, dort auf unbestimmte Zeit zu bleiben. Sie hätten in diesem Moment weder voraussagen können, dass das beabsichtigte Umbauprojekt in der zürcherischen Gemeinde C bewilligt würde, noch sei voraussehbar gewesen, ob die Sanierung zu den von ihnen gewünschten Ergebnissen führen würde (R-act. 2 S. 23).

c) Vorliegend wurden nicht alle Bindungen zum vorbestehenden Wohnsitz gekappt, indem das Wohnhaus im Eigentum der Pflichtigen blieb. Aufgrund dessen, dass das Bewohnen des Hauses während des Umbaus aber offenbar nicht oder nur sehr eingeschränkt möglich war, kann jedoch nicht davon gesprochen werden, dass sich die Pflichtigen das Haus in der zürcherischen Gemeinde C jederzeit zu Wohnzwecken zur Verfügung gehalten hätten.

Nachdem zudem die Verlegung des tatsächlichen Aufenthalts in die zugerische Gemeinde D wie oben ausgeführt erwiesen ist, bleibt im Wesentlichen zu prüfen, ob auch der Mittelpunkt der Lebensführung als verschoben erachtet werden muss, und mithin auch die Voraussetzung der Absicht des dauernden Verbleibens erfüllt ist.

Aufgrund der Situierung von zürcherischen Gemeinde C nahe der Kantons-grenze zum Kanton Zug bzw. zur zugerischen Gemeinde D, ist davon auszugehen, dass die täglichen und regelmässigen Kontakte zu Geschäften und Dienstleistern sowohl vor wie nach dem Umzug in die zugerische Gemeinde D vorwiegend im Kanton Zug stattfanden, wo die Pflichtige auch arbeitet. Mit andern Worten mussten die Pflichtigen aufgrund des Wohnortwechsels in die Nebengemeinde (welche in einem anderen Kanton liegt) nicht ihre gesamten Gewohnheiten ändern. Insofern lässt sich auch aus den eingereichten Belegen zu den Auslagen des täglichen Gebrauchs und den Lebenshaltungskosten weder etwas Wesentliches für noch gegen die Aufgabe des Wohnsitzes in der zürcherischen Gemeinde C bzw. die Begründung eines vorübergehenden Wohnsitzes in der zugerischen Gemeinde D ableiten. Dass sich auch der Freundes- und Kollegenkreis aufgrund des Wegzugs in die Nachbargemeinde nicht wesentlich erneuern musste, liegt ebenfalls auf der Hand.

Mithin blieb der Lebensmittelpunkt der Pflichtigen rein geographisch und überkommunal betrachtet im Wesentlichen gleich. Vor der relativen Unbewohnbarkeit des Hauses in der zürcherischen Gemeinde C während der Umbauzeit (den Umständen geschuldete vorübergehende Aufgabe des Bewohnens des Hauses in der zürcherischen Gemeinde C) als auch vor dem Wohnungsbezug in der zugerischen Gemeinde D (tatsächliches Bewohnen einer Wohnung an einem neuen Ort) kann aber nicht die Augen verschlossen werden. Die Annahme eines (fiktiven) Wohnsitzes in der Steuerperiode 2019 in der zürcherischen Gemeinde C, während unbestritten ist, dass die Pflichtigen am Ende der streitbetroffenen Steuerperiode und während insgesamt fast 2.5 Jahren in der zugerischen Gemeinde D wohnten, kann vor diesem Hintergrund nicht geschützt werden. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass sich der Pflichtige zeitweilig persönlich um den Hausumbau kümmerte. Dieser Weiterbestand des Bezugs zur zürcherischen Gemeinde C auch während der streitbetroffenen Zeit (bzw. spätestens ab 2020) vermag den tatsächlichen Wohnaufenthalt – bei der Pflichtigen überdies Ausgangspunkt für ihre unselbstständige Erwerbstätigkeit – in der zugerischen Gemeinde D nicht zu übertreffen.

Als weitere Indizien für eine Wohnsitznahme im Kanton Zug sprechen die Tatsache der Hinterlegung der Zürcher Nummernschilder am 8. November 2019, die vorübergehende Immatrikulation der Fahrzeuge im Kanton Zug sowie die Anmeldung bei Zuger Agentur der Krankenkasse Swica).

d) Dem Antrag auf vorsorgliche Feststellung des Wohnsitzes über die streitbetroffene Steuerperiode 2019 hinaus kann nicht entsprochen werden, da diese Steuerperioden nicht Streitgegenstand des angefochtenen Entscheids bilden.

4. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Da die Pflichtigen aufgrund Grundbesitzes im Kanton Zürich in der Steuerperiode 2019 beschränkt steuerpflichtig bleiben und zur Wahrung des Instanzenzugs ist die Sache zur Neueinschätzung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Von der direkten antragsgemässen Festsetzung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens und Vermögens gemäss Rekurschrift (R-act. 2 S. 52 ff.) ist abzusehen, da im Rahmen der Steuerauscheidung noch weitere Abzüge (z.B. Sozialabzüge) proportional zu berücksichtigen sein werden. Das kantonale Steueramt wird sich in diesem Zusammenhang sodann erneut mit der Frage befassen können, ob es trotz des verzögerten Bau-

beginns (E. 2a) tatsächlich angemessen erscheint, einkommensseitig bloss den Eigenmietwert pro rata temporis zu berücksichtigen (T-act. S. 210).

5. a) Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG), denn dieser unterliegt trotz der Rückweisung beinahe vollständig. Er hat denn auch den Rekurrenten eine Parteientschädigung zu entrichten (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 7. März 2022 wird aufgehoben und die Sache zur Neueinschätzung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]