



Entscheid

31. Oktober 2023

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsidentin Christina Hefti, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiberin Angela Schorno

In Sachen

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

vertreten durch Wenger Vieli AG,
Dufourstrasse 56, Postfach, 8034 Zürich,

Rekurrenten,

gegen

Kanton Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2019

hat sich ergeben:

A. Per 1. Januar 2019 meldeten sich die seit 1982 im selben Einfamilienhaus in der zürcherischen Gemeinde C wohnhaften A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) in die bündnerische Gemeinde D an die Adresse des 2000 selbst erbauten Ferienhauses ab. Seit 2018 ist die Pflichtige zusätzlich Eigentümerin einer weiteren Ferienliegenschaft in der bündnerische Gemeinde D, die die Pflichtigen an Dritte vermieten.

Beruflich ist der Pflichtige als selbstständiger Unternehmensberater tätig, wobei die Pflichtige ebenfalls in dessen Betrieb arbeitet und administrative Aufgaben erledigt. Der Geschäftsort der selbstständigen Erwerbstätigkeit wurde per 14. Februar 2019 ebenfalls von der zürcherischen Gemeinde C in die bündnerische Gemeinde D an die Meldeadresse der Pflichtigen verlegt.

Für die Steuerperiode 2019 reichten die Pflichtigen ihre Steuererklärung im Kanton Graubünden ein, und liessen dem Kanton Zürich aufgrund Steuerpflicht wegen Liegenschaftsbesitzes eine Kopie davon zukommen.

Mit Auflage vom 1. Februar 2022 ersuchte die Steuerkommissärin die Pflichtigen um folgende Unterlagen/Auskünfte:

- Zur selbstständigen Erwerbstätigkeit:
 - Jahresrechnung 2019
 - Kontoauszüge Raumaufwand, Unterhalt und Reparaturen mobile Sachanlagen, Verwaltungs- und Informatikaufwand, Werbeaufwand
 - Chronologisch geordnete Belege zu Konto Reise- und Repräsentationspesen und Kommunikation
- Sie machen ab 1.1.2019 den Wohnsitz in der bündnerischen Gemeinde D geltend. Die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C wird gemäss Deklaration nicht vermietet. Zur Abklärung der unbeschränkten Steuerpflicht bitten wir um:
 - Substanzierte Sachdarstellung und Nachweis des Wegzugs in die bündnerische Gemeinde D per 1.1.2019 anhand von beweiskräftigen Unterlagen (z.B. Rechnung Umzugsfirma)

- Vollständige, detaillierte Abrechnungen der Kreditkarte für die Zeit 1.1.-31.12.2019 sowie detaillierte, monatliche Bankauszüge für die Zeit 1.1.-31.12.2019 des Kontos, über welches der private Lebensaufwand finanziert wurde als Nachweis, wo die Einkäufe getätigt wurden und wo die für die Bestreitung des Lebensunterhalts verwendeten finanziellen (Bar-)Mittel bezogen wurden
- Beschreibung und Nachweis der Wohnsituation in der bündnerischen Gemeinde D und in der zürcherischen Gemeinde C, inklusive Grundrisspläne der jeweiligen Wohnstätten sowie Angaben zur Einrichtung
- Kopien der Strom-, Wasser- und Telefonfestnetz-Rechnungen der selbstgenutzten Liegenschaften in der bündnerischen Gemeinde D und der zürcherischen Gemeinde C
- Angaben und Nachweis, wo soziale Beziehungen gepflegt werden und wo am gesellschaftlichen Leben teilgenommen wird (z.B. Vereinstätigkeit, persönliche Beziehungen, politisches Engagement etc.).

Die Pflichtigen reichten die geforderten Unterlagen ein.

Am 5. September 2022 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1'839'900.- (satzbestimmend Fr. 1'896'300.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 12'849'000.- (satzbestimmend Fr. 15'252'000.-) ein. Entgegen der Deklaration ging es von einer unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich bzw. in der zürcherischen Gemeinde C aus, welche sich auch auf die selbstständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen erstreckt.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 4. Oktober 2022 Einsprache mit dem Antrag, der geltend gemachte Wohnsitz in der bündnerischen Gemeinde D sei anzuerkennen.

Am 7. Februar 2023 folgte eine weitere Auflage des kantonalen Steueramts, mit welcher es um folgende Belege betreffend selbstständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen ersuchte:

- Chronologisch geordnete Belege zu Konto 6130, 6500 und 6503

- Zu Konto 6510: Kopien der Swisscom Rechnungen sowie der Rechnung "Post Umleitung"
- Kopien der ausgestellten Honorarrechnungen an die E AG.

Die Auflage wurde am 9. März 2023 beantwortet.

Mit Einspracheentscheid vom 12. Mai 2023 wurde die Einschätzung bestätigt.

C. Mit Rekurs vom 13. Juni 2023 beantragten die Pflichtigen die Aufhebung des Einspracheentscheids bzw. der Einschätzungsverfügung sowie die Anerkennung des Wohnsitzes in der bündnerischen Gemeinde D unter Vornahme einer Steuerauscheidung gemäss der Veranlagungsverfügung 2019 des Kantons Graubünden. Zudem ersuchten sie um Zusprechung einer Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt schloss am 7. Juli 2023 auf Abweisung des Rekurses. In einer Stellungnahme dazu hielten die Pflichtigen an ihrem Standpunkt fest.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bestimmt, dass natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, 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 des dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. § 3 Abs. 2 StG). Diese kantonale Bestimmung lautet gleich wie Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) betreffend die Steuerpflicht natürlicher Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit. Die Bestimmungen sind somit gleich auszulegen

(BGr, 10. März 2019, 2C_473/2018, E. 3; BGr, 17. Juli 2019, 2C_87/2019, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden).

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt der steuerrechtliche Wohnsitz einer Person am Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz kann demnach nicht frei bezeichnet werden. Der Ort, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, spielt nicht eine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafürspricht.

Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen hat. Diese Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2; 132 I 29 E. 4; 125 I 54 E. 2; BGr, 10. März 2019, 2C_473/2018, E. 4.1; BGr, 16. Juli 2018, 2C_546/2017, E. 2.3; BGr, 16. März 2018, 2C_580/2017, E. 4.1; BGr, 3. August 2017, 2C_1045/2016, E. 3.3). Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der betroffenen Steuerperiode (Art. 4b Abs. 1 StHG).

b) Die Umstände, die die allgemeine Steuerpflicht begründen, sind steuerbegründende Tatsachen und deshalb von den Steuerbehörden zu beweisen (Oesterhelt/Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 3 N 82 StHG). 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 ist 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). Immerhin kann der steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis für die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes oder das Vorliegen eines ausserkantonalen Wohnsitzes auferlegt werden, wenn die von der Einschätzungsbehörde behauptete subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 1. März 2012, 2C_785/2011, E. 2.3). Dies trifft vor allem zu, wenn die bisherige Wohnung im Kanton (ohne Fremdvermietung) weiterhin beibehalten wird; dies ist ein Indiz

dafür, dass der bisherige Lebensmittelpunkt im Kanton nicht definitiv aufgegeben worden ist.

Die praktische Bedeutung dieser Beweislastverteilung ist jedoch insofern überschaubar, 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 abgabepflichtige 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 des 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 der Steuerpflichtige in den Vorperioden seinen Wohnsitz im Kanton und somit die Steuerpflicht zumindest zu Beginn der Steuerperiode bestanden hatte. Es ist dann nach der Normentheorie (Art. 8 ZGB) 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).

2. Zur Beweislast ist zunächst festzuhalten, dass sich die Pflichtigen das Einfamilienhaus in der zürcherischen Gemeinde C 2019 weiterhin zur Verfügung hielten, ohne es zu vermieten. Daran vermag der Umstand, dass sie zu einem nicht genannten Zeitpunkt nach eigener Aussage das nackte Eigentum daran auf ihre Kinder übertragen haben, nichts zu ändern, haben sie sich doch von Letzteren ein Nutzniessungsrecht einräumen lassen. Bereits allein deswegen erscheint das Weiterbestehen des Wohnsitzes der Pflichtigen im Kanton Zürich bzw. in der zürcherischen Gemeinde C pro 2019 als sehr wahrscheinlich, weswegen es ihnen obliegt, den Gegenbeweis des Wohnsitzes in der bündnerischen Gemeinde D zu erbringen.

3. a) Das kantonale Steueramt führt aus, die Pflichtigen verfügten sowohl in der zürcherischen Gemeinde C als auch in der bündnerischen Gemeinde D über grosszügige Wohnmöglichkeiten. Jedoch hätten sie nach eigener Schilderung 2019 lediglich rund 90 Nächte gemeinsam in der bündnerische Gemeinde D verbracht. Selbst unter Berücksichtigung der Ferienreisen ins Ausland (ca. 40 Nächte), der Aufenthalte in Italien (für die Verwaltungsratsstätigkeit des Pflichtigen bei einem italienischen Unternehmen) und der Besuche der Kinder in der Region Basel und im Tessin dürfe es als erstellt betrachtet werden, dass die Mehrzahl der Nächte nach wie vor in der zürcherischen Gemeinde C verbracht worden sei.

Die Pflichtigen hätten einige freundschaftliche Beziehungen in der bündnerische Gemeinde D erwähnt, zu denen in Zürich jedoch nichts ausgeführt, obschon davon auszugehen sei, dass solche existierten. Von den 22 dokumentierten Bargeldbezügen im Jahr 2019 seien 18 in der zürcherischen Gemeinde C oder in einer Nachbargemeinde erfolgt. Lediglich dreimal sei in der bündnerische Gemeinde D Bargeld abgehoben worden und einmal im Tessin. Kleider, Schuhe und Pharmazieprodukte seien im Kanton Zürich besorgt worden und auch Optiker und Coiffeur seien hier aufgesucht worden. Aufgrund der Kreditkartenbezüge und Bankbelastungen verdeutliche sich, dass die Pflichtigen an ihren alten Gewohnheiten festhielten und sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen (noch) nicht in den Kanton Graubünden verlagert habe.

Beruflich sei der Pflichtige im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit für die E AG und für die italienische F-Gruppe tätig. Die E AG habe ihren Sitz in der Nähe des Flughafens Zürich, wobei der Pflichtige sein Büro dort Ende Juni 2019 ge-

räumt habe. 2019 sei der Pflichtige im Rahmen eines reduzierten Arbeitspensums von 20% bzw. ab August 2019 von einem Tag pro Monat tätig gewesen. Mangels eines Büros am Domizil der E AG dürfte die Tätigkeit zumindest in der zweiten Jahreshälfte im Wesentlichen aus dem Homeoffice ausgeübt worden sein. Während aufgrund des Büros am Domizil der E AG in der ersten Hälfte des Jahres 2019 davon auszugehen sei, dass der Arbeitsweg von der zürcherischen Gemeinde C aus angetreten worden sei, lasse sich für die Tätigkeit aus dem Homeoffice kein Schluss betreffend Wohnsitz herleiten. Die Reisen nach Italien seien zu gleichen Teilen von der bündnerischen Gemeinde D und von der zürcherischen Gemeinde C aus erfolgt. Aus den eingereichten Kontoblättern ergebe sich indes, dass sich die geschäftliche Tätigkeit in der zürcherischen Gemeinde C abgespielt habe. So seien die Internetkosten in der zürcherischen Gemeinde C, nicht jedoch diejenigen in der bündnerischen Gemeinde D verbucht worden. Als Telefonkosten sei ein Mobiltelefon-Abonnement verbucht worden, welches auf die Adresse in der zürcherischen Gemeinde C laute. Einkäufe für geschäftliche Zwecke seien allesamt im Kanton Zürich erfolgt (Papeterie, IT-Material, Blumen) und auch Briefmarken, Stempel und Visitenkarten seien in die zürcherische Gemeinde C bestellt und geliefert worden. Schliesslich zeigten auch die abonnierten Zeitungen (NZZ, Zürichseezeitung), dass sich die Interessen am täglichen Wirtschaftsgeschehen auf den Kanton Zürich zentrierten. Dass die Zeitungen allesamt in die zürcherische Gemeinde C zugestellt würden, verdeutliche, dass sich die Pflichtigen mehrheitlich in der zürcherischen Gemeinde C aufhielten und auch die Geschäftstätigkeit im Homeoffice dort ausgeübt werde. Sollten die Zeitungen nur digital gelesen werden, sei nicht nachvollziehbar, weswegen ein Print-Abonnement abgeschlossen worden sei.

Aus den eingereichten Rechnungen der Post ergebe sich, dass die Briefpost von der zürcherischen Gemeinde C während zwei Wochen im Oktober und vom 20. Juli bis 23. August 2019 in die bündnerische Gemeinde D umgeleitet worden sei. Zudem sei sie in der Zeit vom 5. bis 15. Juni 2019 und 1. bis 15. Juli 2019 in der zürcherischen Gemeinde C zurückbehalten worden. Dass Postumleitung und Zurückbehaltung nur dann gewesen sein sollten, als die Reinigungsangestellte ferienabwesend gewesen sei, wie von den Pflichtigen behauptet, sei weder glaubhaft noch nachgewiesen. Vielmehr sei davon auszugehen, dass sich die Pflichtigen in den Sommermonaten sowie im Herbst (während der Umleitung der Post) mehrere Wochen in der bündnerischen Gemeinde D aufgehalten hätten. Dies decke sich auch mit den Belastungen der Kreditkarten, welche Aufenthalte in der bündnerischen Gemeinde D vom 23. Juli bis 7. August 2019, vom 10. August bis zum 25. August 2019 und vom 4. Oktober bis zum

21. Oktober 2019 belegten. Bei einer – wenn überhaupt – nur sporadischen, vorübergehenden Ausübung der Geschäftstätigkeit in der bündnerische Gemeinde D verschiebe sich der Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs nicht. Entsprechend könne von einer Verlegung des Geschäftsorts in den Kanton Graubünden nicht die Rede sein. Ausgehend von der Feststellung, dass sich der Geschäftsort 2019 in der zürcherischen Gemeinde C befunden habe, komme als Wohnort ebenfalls nur der Kanton Zürich in Frage. Nach der herrschenden Rechtsprechung sei nämlich nur zurückhaltend anzunehmen, die Beziehungen zum Wochenendaufenthaltort seien stärker als jene zum Arbeitsort.

Selbst wenn der Steuerpflichtige, wie vorgebracht, in der strittigen Steuerperiode seine Arbeitstätigkeit massgeblich reduziert haben sollte, sei zu bedenken, dass bei Personen, die im Zuge ihrer Pensionierung wegziehen würden, der steuerrechtliche Wohnsitz regelmässig am Wegzugsort verbleibe, wenn sie sich weiterhin während längerer Zeit jährlich im langjährig bewohnten Haus aufhielten. Von einem vollzogenen Wechsel des Wohnsitzes sei denn auch erst dann auszugehen, wenn sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den neuen Ort verlagert habe. Dies sei vorliegend nicht erfolgt. Darauf deute auch, dass die Pflichtigen im Telefonverzeichnis, neben der Adresse in der bündnerischen Gemeinde D, nach wie vor mit der Adresse in der zürcherischen Gemeinde C eingetragen seien.

b) Die Pflichtigen führen aus, mit der Beendigung der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen für die E AG Ende 2018 bzw. Anfang 2019 und der entsprechenden Aufgabe der wirtschaftlichen Interessen im Kanton Zürich hätten sie sich entschlossen, per 1. Januar 2019 in die bündnerische Gemeinde D zu ziehen. Die Eltern der Pflichtigen hätten seit 1963 über ein grosses Ferienhaus in der bündnerischen Gemeinde D verfügt, weswegen im Laufe der Zeit eine enge Verknüpfung zu diesem Ort aufgebaut worden sei. Aufgrund dessen habe die Pflichtige bereits 2000 einen Grundstücksteil der elterlichen Liegenschaft als Erbvorbezug erhalten, welchen sie für den Bau eines grossen 6-Zimmer Hauses benutzt habe. Nachdem die Mutter der Pflichtigen 2017 verstorben sei, habe diese das elterliche Ferienhaus übernommen, um es zu sanieren und zu vermieten.

In der Jahren 2018 - 2021 sei in Eigenregie und unter Einsatz signifikanter Arbeit die Renovation des letzteren Hauses durchgeführt worden. Die Vermietung bzw. Verwaltung erfolge heute durch die Pflichtigen selbst, inklusive Übergabe der Liegen-

schaft an die Mieter und Rücknahme. Lediglich die Endreinigung werde durch eine externe Firma durchgeführt.

Mit dem Ziel, das Haus in der zürcherischen Gemeinde C für den Sohn bzw. die Tochter der Pflichtigen zu erhalten, sei es nach dem Umzug renoviert worden. Vor diesem Hintergrund sei die Liegenschaft bereits an die beiden Nachkommen übertragen worden. Bis sie von den Nachkommen genutzt werde, werde sie von den Pflichtigen als Feriendomizil gebraucht. Aufgrund von umfassenden Sanierungsarbeiten 2019 sei das Haus in der zürcherischen Gemeinde C nur beschränkt bewohnbar gewesen. Die Hauspflege in der zürcherischen Gemeinde C werde durch eine Reinigungsangestellte an zwei Halbtagen pro Woche und die Gartenarbeiten sporadisch durch ein Gartenbauunternehmen durchgeführt. Aufgrund der reduzierten Präsenz sei der Stromverbrauch in der zürcherischen Gemeinde C 2019 im Vergleich zum Vorjahr um nahezu 80% gesunken.

Gesamthaft hätten die Pflichtigen 2019 106 Mal in der bündnerischen Gemeinde D übernachtet und damit zahlreiche Tage über diese 106 Nächte dort verbracht. Zudem hätten sie in der streitigen Steuerperiode viel Zeit auf Reisen verbracht, z.B. bei der Tochter im Tessin, beim Sohn in der Region Basel, bei der Familie in der Toskana, bei der Ausübung der Arbeitstätigkeit des Pflichtigen für ein italienisches Unternehmen und der Region Emilia-Romagna, im Rahmen einer Antarktis- und Südamerikareise im Januar und Februar 2019 für knapp vier Wochen und für ca. zwei Wochen im Oktober und November in Bangladesch und Thailand.

Eine Mehrzahl der Nächte sei 2019 noch in der zürcherischen Gemeinde C verbracht worden. Davon seien 47 Nächte auf die Überwachung von Bauarbeiten entfallen, wobei die Pflichtigen auf einer Baustelle mit stark eingeschränkter Lebensqualität übernachtet hätten. Zudem seien 34 Nächte deswegen in der zürcherischen Gemeinde C verbracht worden, weil von dort aus der Sitz der E AG für die finalen Geschäftstreffen bis im Mai 2019 einfacher zu erreichen gewesen sei. Schliesslich seien gewisse Nächte in der zürcherischen Gemeinde C verbracht worden, weil der Flughafen und sonstige Destinationen von dort aus einfacher zu erreichen seien. Die Tage, die sie nicht in der bündnerische Gemeinde D verbracht hätten, hätten sich auf die Tourismus-Nebensaison konzentriert, in welcher zahlreiche Restaurants und Läden geschlossen seien.

2019 seien in der bündnerischen Gemeinde D insgesamt 61 Personen an 53 Tagen beherbergt worden (Anmerkung: gemäss Auflageantwort waren es 12 Familienmitglieder über 2 bis 3 Tage während Weihnachten/Neujahr). Ferner hätten die Pflichtigen zehnmal zum Essen eingeladen und seien sechzehnmal eingeladen worden. In der zürcherischen Gemeinde C seien dagegen nur vereinzelt Familienmitglieder und Übernachtungsgäste empfangen worden, insgesamt 24 Personen während 40 Tagen. Zum Essen hätten die Pflichtigen neunmal eingeladen; selbst seien sie zwölfmal eingeladen worden. Aus den Zahlen sei die stärkere Verbundenheit zur bündnerischen Gemeinde D ersichtlich.

Die einzige Vereinsmitgliedschaft des Pflichtigen sei beim HSG Alumni Club, welcher sich viermal pro Jahr treffe.

Im Rahmen seiner Erwerbstätigkeit berate der Pflichtige Unternehmen und nehme in deren Verwaltungsrat Einsitz. Die beruflichen Aktivitäten seien 2019 im Wesentlichen von der bündnerische Gemeinde D aus wahrgenommen worden, wo sich seit Februar 2019 der Sitz der Einzelunternehmung befinde.

Bis Ende 2018 habe der Pflichtige als Delegierter des Verwaltungsrats und CEO der E AG mit Sitz in der Nähe des Flughafen Zürich gearbeitet und habe von Dezember 2018 bis Ende Juli 2019 erfolgreich sämtliche Aktiven bzw. Geschäftseinheiten der Firma veräussert. Für diese Liquidationshandlungen habe er eine Erfolgsprämie gemäss Honorarrechnungen vom 25. Juni 2019 und 24. Oktober 2019 erhalten. Nach der Veräusserung sei der Pflichtige kaum noch dort anwesend gewesen. Insgesamt habe er sich 2019 lediglich an 36 Tagen an den Sitz der E AG begeben. Seit dem Ende des ersten Quartals 2019 sei der Pflichtige somit nicht mehr physisch am Sitz der E AG tätig und habe seine Tätigkeit für das Unternehmen nahezu vollständig beendet. Ab Ende des 1. Quartals bzw. den Vertragsabschlüssen zum Verkauf der Geschäftseinheiten der E AG habe sich der Pflichtige nur noch mit einem Rechtsfall betreffend die E AG in einem Staat im nahen Osten befasst und arbeite seit August 2019 nur noch während einem Tag pro Monat. Diese Tätigkeit führe der Pflichtige ausschliesslich von der bündnerische Gemeinde D aus.

Der Pflichtige sei seit mehr als 25 Jahren Verwaltungsratsmitglied einer italienischen Unternehmensgruppe. Seit 2019 sei dies das einzige Mandat seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit. In der streitigen Steuerperiode sei der Pflichtige achtmal in

Italien gewesen, wobei er viermal von der bündnerischen Gemeinde D aus dorthin oder zum Flughafen gefahren sei. Während der restlichen Zeit sei die Tätigkeit von der bündnerischen Gemeinde D aus erfolgt. Aufgrund der kürzeren Distanz habe die bündnerische Gemeinde D als Ausgangspunkt für die Tätigkeit für die italienischen Unternehmensgruppe gedient.

Mit dem Argument, dass Einkäufe betreffend Güter des Lebensbedarfs, Kleider, Schuhe und Pharmazieprodukte hauptsächlich im Kanton Zürich stattgefunden hätten, ignoriere das Steueramt den Umstand, dass diese im Rahmen von Baustellenbesuchen und weiteren Terminen in Zürich getätigt worden seien und dass gerade in Bezug auf Kleider Zürich das deutlich bessere Angebot habe. Auch der Umstand, dass langjährige Vertrauensärzte, Coiffeur etc. im Kanton Zürich beibehalten würden, weil es sich aufgrund der geringen Distanz zwischen Zürich und Graubünden nicht lohne, neue Spezialisten zu suchen, die in der bündnerischen Gemeinde D ohnehin nicht zu finden wären, spreche nicht für einen Wohnsitz in der zürcherischen Gemeinde C.

Betreffend die Internet-Abonnemente der Pflichtigen sei richtigzustellen, dass sie 2019 sowohl in der zürcherischen Gemeinde C als auch in der bündnerischen Gemeinde D über solche der Swisscom verfügt hätten. In der Buchhaltung der selbstständigen Erwerbstätigkeit seien jedoch lediglich die Kosten für die Handy-Abonnemente (d.h. keine Internetkosten) verbucht worden. Aus den Zeitungsabonnementen lasse sich nichts ableiten. Ferner hätten die Pflichtigen in der bündnerische Gemeinde D auch die Lokalzeitung abonniert.

Betreffend die Post- und Zeitungsumleitungen sei festzuhalten, dass die private Post der Pflichtigen und diejenige der selbstständigen Erwerbstätigkeit seit der Wohnsitzverlegung mehrheitlich in die bündnerische Gemeinde D zugestellt würden. An die Adresse in der zürcherischen Gemeinde C seien lediglich Werbungen, Spendenaufrufe, Swisscom-Rechnungen sowie gewisse weitere Rechnungen von Dienstleistern, bei welchen die Adresse noch nicht angepasst worden sei, gesendet worden. Die Reinigungsangestellte übernehme das Leeren des Briefkastens und Bündeln der Zeitungen zwecks Entsorgung. Während der ferienbedingten Abwesenheiten der Reinigungsangestellten würden die Zeitungsaus- und Postzustellungen unterbrochen bzw. in die bündnerische Gemeinde D umgeleitet. Auf eine vollständige Umstellung der Zustelladresse für Zeitungen hätten die Pflichtigen vorerst verzichtet, da sie für sämtliche Medien auch über einen Online-Zugriff verfügten.

c) In der Rekursantwort ergänzte das kantonale Steueramt, in der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C seien 2019 im Wesentlichen Malerarbeiten getätigt und die Teppiche ersetzt worden. Entsprechend sei es schwer vorstellbar, dass diese Arbeiten zahlreiche Übernachtungen zur Bauüberwachung bedingt und/oder die Wohnqualität während längerer Zeit beeinträchtigt hätten.

In der Buchhaltung der selbstständigen Erwerbstätigkeit sei unter Konto 6510 eine Rechnung der "green.ch" verbucht worden, welche das Internet-Abo in der zürcherischen Gemeinde C sowie das Webhosting der einschlägigen Geschäftswebsite samt Mailadresse beinhalte.

d) Die Pflichtigen hielten der Rekursantwort entgegen, sie hätten 2019 in der zürcherischen Gemeinde C und in der bündnerische Gemeinde D über private Internet-Abonnemente der Swisscom verfügt. Die im Rahmen der selbstständigen Erwerbstätigkeit verbuchten Kosten von "green.ch" hätten vor allem Webhosting sowie einen Internetanschluss betroffen, der im Abo enthalten gewesen sei. Aufgrund der durch die "green.ch" verwendeten Rechnungsadresse, welche aus administrativer Bequemlichkeit nicht angepasst worden sei, könne kein Schluss zu Wohnsitz bzw. Sitz gezogen werden.

4. a) Zunächst sind die Wohnmöglichkeiten in der zürcherischen Gemeinde C und der bündnerischen Gemeinde D zu durchleuchten. In der zürcherischen Gemeinde C steht den Pflichtigen ein grosses Einfamilienhaus auf drei Etagen (UG: Waschküche, Bastelraum, Werkstatt und Keller; EG: Wohn-/Esszimmer, Küche, 1 Schlafzimmer, 1 WC; Dachgeschoss: 4 Schlafzimmer, 3 Bäder, Abstellraum und Utility) zur Verfügung; in der bündnerische Gemeinde D sind die Verhältnisse vergleichbar bzw. das Haus gar etwas grösser (UG: Waschküche, Keller, Ruheraum, Sauna, Dusche/WC und Spielzimmer; EG: 3 Schlafzimmer, Küche/Wohnraum, Leseraum, 3 Badzimmer; Dachgeschoss: 2 Schlafzimmer und 2 Badezimmer). Beide Liegenschaften sind gemäss den zu den Akten gereichten Fotos möbliert und für einen Daueraufenthalt des Ehepaars samt Besuchen der erweiterten Familie geeignet.

b) aa) Die Anwesenheit der Pflichtigen in der zürcherischen Gemeinde C und der bündnerische Gemeinde D ist teilweise mittels Belegen dokumentiert und stellt sich folgendermassen dar:

Monat in 2019	Zürcherische Gemeinde C und Umgebung	Bündnerische Gemeinde D und Umgebung
Januar	1.01; 7.01; 8.01; 9.01; 11.01; 12.01	3.01
Februar	6.02; 22.02; 28.02	11.02; 15.02; 16.02; 18.02; 19.02; 20.02; 21.02; 22.02; 23.02
März	1.03; 5.03; 6.03; 7.03; 8.03 11.03; 12.03; 13.03; 14.03; 15.03; 16.03; 17.03; 18.03; 19.03; 20.03; 26.03; 27.03; 28.03; 29.03	3.03
April	1.04; 3.04; 4.04; 9.04; 10.04; 11.04; 12.04; 15.04; 16.04; 17.04; 18.04; 20.04; 23.04; 25.04; 26.04; 30.04	
Mai	3.05; 4.05; 5.05; 6.05; 8.05; 9.05; 10.05; 15.05; 17.05; 20.05; 21.05; 23.05; 24.05; 25.05; 29.05; 31.05	
Juni	3.06; 4.06; 17.06; 18.06; 20.06; 21.06; 23.06; 25.06; 26.06; 28.06; 29.06	23.06
Juli	1.07; 16.07; 22.07	23.07; 24.07; 25.07; 26.07; 29.07; 31.07
August	8.08; 26.08; 27.08; 28.08; 30.08; 31.08	3.08; 5.08; 7.08; 10.08; 13.08; 14.08; 16.08; 17.08; 19.08; 23.08; 30.08
September	2.09; 4.09; 5.09; 14.09;	

	17.09; 18.09; 19.09; 20.09; 23.09; 24.09; 25.09; 26.09; 28.09; 29.09; 30.09	
Oktober	3.10; 18.10; 22.10; 23.10; 24.10; 25.10	5.10; 7.10; 8.10; 9.10; 10.10; 11.10; 14.10; 17.10; 19.10
November	11.11; 12.11; 13.11; 14.11; 18.11; 19.11; 21.11; 25.11; 26.11; 28.11; 29.11; 30.11	15.11
Dezember	2.12; 3.12; 4.12; 6.12; 7.12; 8.12; 9.12; 11.12; 12.12; 13.12; 16.12; 17.12; 18.12; 19.12; 20.12	5.12; 9.12; 14.12; 23.12; 24.12; 26.12; 30.12

Der tabellarischen Darstellung lässt sich entnehmen, dass sich die Pflichtigen etwa 2 Wochen im Februar, 1 Woche im Juli, 3 Wochen im August, 2 Wochen im Oktober und 1 Woche im Dezember (zuzüglich einzelner Tage in verschiedenen Monaten) mutmasslich am Stück in der bündnerische Gemeinde D aufgehalten haben, so dass ihre Angabe, sie hätten 2019 106 Nächte dort verbracht, grosszügig zu ihren eigenen Gunsten aufgerundet scheint.

Entsprechend des überwiegenden Aufenthalts in der zürcherischen Gemeinde C ist nachvollziehbar, dass die Pflichtigen dort eine Reinigungsangestellte an zwei Halbtagen pro Woche beschäftigen. Dies wäre kaum nötig, wenn sie sich nur sporadisch dort aufhielten. In der bündnerischen Gemeinde D wird kein Reinigungspersonal beschäftigt, weil sämtliche Hausarbeit persönlich verrichtet werde.

bb) Nicht nur überwiegt die Anwesenheit der Pflichtigen in der zürcherischen Gemeinde C weitaus, sondern sind auch der Grossteil der Restaurant-/Veranstaltungsbesuche im Raum Zürich und Umgebung zu verorten, während für die bündnerische Gemeinde D nur wenig Belege zum Sozialleben der Pflichtigen existieren.

So fand am 1. Juli 2019 ein Treffen der HSG Alumni in einem Zürcher Restaurant statt. Am 8. März 2019 besuchten die Pflichtigen das Restaurant Conti in Zürich,

am 19. März 2019 das Maag-Areal, am 4. April 2019 das Restaurant Falken in Küsnacht, am 9. April 2019 die Trattoria Blumenau in Zürich, am 15. April 2019 den Gasthof Hirschen in Meilen, am 4. Mai 2019 das Opernhaus Zürich (oder es wurden Karten für selbiges gekauft), am 5. Mai 2019 das Restaurant Pflugstein in Erlenbach, am 23. Mai 2019 die Trattoria Blumenau in Zürich, am 25. Mai 2019 die Wirtschaft Degenried Zürich, am 28. Juni 2019 die Wirtschaft zur Burg Meilen, am 28. September 2019 das Restaurant Positano in Zürich, am 29. September 2019 das Restaurant Totò in Zürich, am 28. November 2019 das Restaurant dei venti in Küsnacht, am 6. Dezember 2019 das Restaurant Bernerhof in Zürich und am 8. Dezember 2019 das Restaurant Ochsen in Küsnacht.

In der weiteren Umgebung der bündnerischen Gemeinde D besuchten die Pflichtigen am 20. Februar 2019 das Hotel Schiferalp Klosters, am 21. Februar 2019 ein Restaurant in der bündnerischen Gemeinde D, am 3. März 2019, 23. Juni 2019 und am 31. Juli 2019 verschiedenen Hotels in einer benachbarten Gemeinde und am 9. Oktober 2019 ein Hotel in der bündnerischen Gemeinde D.

Es ist demgemäss erstellt, dass das Sozialleben der Pflichtigen, zumindest soweit es sich ausserhalb der eigenen vier Wänden abspielt bzw. soweit es überhaupt belegt ist, weit überwiegend in der Umgebung der zürcherischen Gemeinde C stattfindet.

cc) Die Einkäufe für den täglichen Bedarf sind grossmehrheitlich ebenfalls in der zürcherischen Gemeinde C und Umgebung erfolgt. Coiffeurbesuche haben nur im Raum Zürich stattgefunden. Angesichts der im Raum Zürich abgehobenen Bargeldbeträge – namentlich 18 von insgesamt 22 Bezügen im Jahr 2019, insgesamt Fr. 18'037.- – ist ferner von einer grösseren Anzahl nicht belegter Ausgaben in der zürcherischen Gemeinde C und Umgebung auszugehen. Das Argument der Pflichtigen, es lohne sich aufgrund der geringen Distanz zwischen der bündnerischen Gemeinde D und Zürich nicht, den Coiffeur zu wechseln, überzeugt nicht, da auch in der bündnerische Gemeinde D ein breites Angebot an Haarstylisten zu finden ist. Hingegen wäre dieses Argument bei Spezialärzten nachvollziehbar.

c) Als Querschläger im Rahmen der allgemeinen Beweislage präsentiert sich die Stromrechnung der Pflichtigen für die zürcherischen Gemeinde C pro 2019, da sie den übrigen Beweismitteln diametral entgegensteht. Namentlich zahlten die Pflichtigen

2018 Fr. 1'703.20, 2019 Fr. 356.05, 2020 Fr. 1'312.70 und 2021 Fr. 2'590.80. Dies, obschon die Wasser-/Abwasserrechnung in der zürcherischen Gemeinde C zwischen 2018 und 2019 von Fr. 884.15 auf Fr. 1'678.25 gestiegen ist, sich also in etwa verdoppelt hat, und die Stromrechnungen für die selbstgenutzte Liegenschaftin der bündnerischen Gemeinde D in der Zeit 2018 - 2020 in etwa gleichgeblieben sind bzw. nicht auf eine häufigere Anwesenheit der Pflichtigen hindeuten. Letztere führen dazu aus, sie seien erstaunt über die grossen unlogischen Veränderungen, da betreffend Strom und Wasser gegenläufig, gewesen. Bezüglich des tiefen Verbrauchs gebe es ihres Erachtens keine Erklärung, ausser ihrer starken Abwesenheit, da sie den Eindruck der ständigen Anwesenheit mittels Zeitschaltuhren zu erwecken versucht hätten.

Diese Erklärung, aufgrund reduzierter Präsenz sei der Stromverbrauch in der zürcherischen Gemeinde C im Vergleich zum Vorjahr um nahezu 80% gesunken, überzeugt in Anbetracht der belegten Anwesenheiten der Pflichtigen in der zürcherischen Gemeinde C von mehr als 6 Monaten nicht. In der Annahme, die Pflichtigen hätten sich 2018 das ganze Jahr über in der zürcherischen Gemeinde C aufgehalten, würde die Stromrechnung für 2019 eine Anwesenheit von weniger als 2 1/2 Monaten im Kanton Zürich bedeuten, obschon die Zahlungsbelege eine vielfach intensivere Präsenz belegen. Auch lassen sich die Stromrechnungen der Folgejahre nicht erklären. Schliesslich müsste die Stromrechnung in der bündnerische Gemeinde D wesentlich höher als im Vorjahr sein, indes ist sie in etwa gleich hoch. Entweder existiert somit mehr als eine Stromrechnung für die zürcherischen Gemeinde C pro 2019, oder die Rechnung ist fehlerhaft. Letztlich ist eine Überprüfung durch das Steuerrekursgericht gar nicht möglich, da es die Pflichtigen unterlassen haben, den massgebenden Teil der jeweiligen Rechnungen, namentlich Seite 2 mit den Angaben zum Verbrauch, einzureichen.

d) Betreffend die Post der Pflichtigen ist zunächst festzustellen, dass pro 2019 kein Nachsendeauftrag errichtet wurde, wie bei Umzügen üblich, sondern diese nur punktuell in die bündnerische Gemeinde D weitergeleitet oder in der zürcherischen Gemeinde C zurückbehalten wurde. Nach Aussage der Pflichtigen sei dies insbesondere der Fall gewesen, wenn die Reinigungsangestellte in den Ferien gewesen sei.

Aktenkundig wurde die Post vom 5. bis 15. Juni 2019 und vom 1. bis 15. Juli 2019 in der Poststelle der zürcherischen Gemeinde C zurückbehalten. Vom 20. Juli 2019 bis 23. August 2019 und für weitere zwei Wochen in einem unbestimmten Zeit-

raum (Rechnung vom Oktober 2019) wurde die Post von der zürcherischen Gemeinde C in die bündnerische Gemeinde D umgeleitet. Die punktuellen Umleitungen/Rückbehaltungen der Post von der zürcherischen Gemeinde C bzw. in der zürcherischen Gemeinde C bestätigen den Eindruck, dass sich die Pflichtigen jeweils nur ferienhalber in der bündnerische Gemeinde D aufhielten und mindestens die Post-Umleitung im Sommer mit einem längeren Ferientaufenthalt zusammenhängt. Wenn nämlich tatsächlich die Post mehrheitlich in die bündnerische Gemeinde D geschickt würde (und in der zürcherischen Gemeinde C lediglich Werbungen, Spendenaufrufe, Swisscom Rechnungen sowie gewisse weitere Rechnungen von Dienstleistern, bei welchen die Adresse noch nicht angepasst wurde, ankämen), wäre eine Umleitung in die bündnerische Gemeinde D nicht nötig.

e) Die Kinder (und Enkelkinder) der Pflichtigen leben im Tessin und in der Region Basel. Nach Angaben der Pflichtigen besuchen sie ihre Kinder an deren Wohnorten. Ferner würden seit jeher die Ferien und die Weihnachtsfeiertage im Kreis der erweiterten Familie in der bündnerischen Gemeinde D verbracht. Familienangehörige seien aber auch gelegentlich zu Besuch in der zürcherischen Gemeinde C.

Keine dieser Aussagen der Pflichtigen ist belegt, abgesehen von einigen Ausgaben, die im Tessin stattfanden, sodass es sich nicht beurteilen lässt, wo das Zentrum der erweiterten familiären Beziehungen, namentlich zu den Kindern und Enkelkindern, zu verorten ist.

Die Pflichtigen bringen sodann vor, sie hätten in der bündnerischen Gemeinde D einen Freundeskreis aufgebaut, und nennen konkret zwei Personen, welche die Freundschaft bestätigen. Dass diese Freundschaften während ihren Aufenthalten in der bündnerischen Gemeinde D gepflegt werden, ist daher zwar anzunehmen, sind doch beispielsweise auch Restaurant-Besuche in der bündnerischen Gemeinde D verzeichnet. Schliesslich erscheint aber sehr wahrscheinlich, dass die Pflichtigen auch ihre privaten und sozialen Beziehungen in Zürich nach dem 1. Januar 2019 weiter gepflegt haben, zumal sie auch regelmässig im Raum Zürich ausgehen und der Pflichtige seine Kontakte zum Zürcher HSG Alumni Club pflegt. Insoweit kann kein Übergewicht an sozialen Kontakten in der bündnerischen Gemeinde D erkannt werden.

Insgesamt betrachtet muss eine Verlagerung des Schwerpunkts der erweiterten familiären und/oder freundschaftlichen Beziehungen in die bündnerische Gemeinde D mangels stichhaltiger diesbezüglicher Beweise verneint werden.

f) Was die Pflichtigen im Übrigen zugunsten einer Verlegung ihres Wohnsitzes in die bündnerische Gemeinde D vorbringen, ist unbelegt, wäre aber ohnehin nicht geeignet, die durch zahlreiche Beweise untermauerte natürliche Vermutung eines Weiterbestehens des Wohnsitzes in der zürcherischen Gemeinde C umzustossen. So findet zum Beispiel die Behauptung der Pflichtigen, der Pflichtige habe sich 2019 teilweise vom beruflichen Leben zurückgezogen und die wirtschaftlichen Interessen im Kanton Zürich aufgegeben, keinen Niederschlag in den Akten. Unbelegt sind ferner unter anderem die Aussagen, die Post sei nur während der Abwesenheiten der Reinigungskraft umgeleitet oder zurückbehalten worden, die Angaben zu den Einladungen (Essen, Übernachtungen) in der bündnerischen Gemeinde D, die Auskunft, in der bündnerischen Gemeinde D sei die Lokalzeitung abonniert worden und die Aussage, die private Post der Pflichtigen und der selbstständigen Erwerbstätigkeit werde seit dem 1.1.2019 mehrheitlich in die bündnerische Gemeinde D zugestellt.

g) Von einem steuerrechtlich vollzogenen Wechsel des Wohnsitzes ist erst auszugehen, wenn sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen von aussen wahrnehmbar an den neuen Ort verlagert hat. Das Entstehen neuer Interessen (z.B. Wandern) oder das Weiterführen einzelner Freizeitbeschäftigungen am neuen Ort erweisen sich als unzureichend. Tendenziell lässt sich sagen, 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).

Die Pflichtigen machen zwar geltend, beschlossen zu haben, ihren Lebensmittelpunkt in die bündnerische Gemeinde D zu verlegen. Damit haben sie aber entgegen ihrer Auffassung (noch) nicht objektiv feststellbar ihren steuerrechtlichen Wohnsitz verlegt und erweisen sich die Anknüpfungspunkte für einen Schwerpunkt der Lebensinteressen der Pflichtigen im Jahr 2019 im Kanton Zürich bzw. in der zürcherischen Gemeinde C als gewichtiger, sodass die für die bündnerische Gemeinde D sprechenden Umstände die natürliche Vermutung nicht umstossen können. Deshalb befindet sich der Lebensmittelpunkt der Pflichtigen unverändert in der zürcherischen Gemeinde C. Die Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes auf den 1. Januar 2019 mutet sodann künstlich an, wobei die Begründung dafür nicht überzeugt.

Der Umstand allein, dass sich die Pflichtigen von ihren Kindern ein Nutznießungsrecht an der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C haben einräumen lassen, legt nahe, dass sie keinesfalls bereit sind, auf deren Gebrauch zu verzichten oder diesen auf Ferienzeiten zu reduzieren, ansonsten sie keinen gegenüber ihren Nachkommen durchsetzbaren Titel bräuchten, sondern sich einfach gelegentlich im Rahmen von Besuchen bei ihnen in der zürcherischen Gemeinde C aufhalten könnten, wie sie es nach eigener Aussage bereits jetzt im Tessin und in der Region Basel tun. Letztlich machen die Pflichtigen selbst implizit geltend, ihre Interessen im Kanton Zürich – namentlich Überwachung der Arbeiten am Haus, Tätigkeiten für die E AG, Kauf von Kleidern, Besuch von Coiffeur etc. – würden oft ihre Anwesenheit erfordern und sie hielten sich hauptsächlich in der Tourismus-Saison in der bündnerischen Gemeinde D auf, weil in der Nebensaison zahlreiche Restaurants und Läden geschlossen seien. Eine Absicht der Pflichtigen, dauernd in der bündnerische Gemeinde D zu verbleiben, ist jedenfalls beim jetzigen Aktenstand nicht auszumachen.

Damit ist festzustellen, dass die Pflichtigen 2019 ihren steuerlichen Wohnsitz in der zürcherischen Gemeinde C hatten. Es bleibt zu klären, wo der Geschäftsbetrieb der selbstständigen Erwerbstätigkeit zu verorten ist.

5. Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben; indessen erstreckt sich die im Übrigen unbeschränkte Steuerpflicht nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons. Diesbezüglich erfolgt die Ausscheidung im Verhältnis zu anderen Kantonen nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung (§§ 3 Abs. 1 und 5 Abs. 1 und 3 StG).

a) Im interkantonalen Verhältnis stellt der Geschäftsbetrieb ein Nebensteuerdomizil dar (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 5 N 9 StG, auch zum Folgenden). Die steuerpflichtige Person, welche ausserhalb ihres Wohnsitzkantons in ständigen Geschäftseinrichtungen eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, begründet am Ort der Geschäftsniederlassung ein Spezialsteuerdomizil, indem das im Geschäft investierte Kapital und das daraus fliessende Einkommen dort steuerpflichtig sind.

Geschäftsbetriebe sind Personenunternehmen. Ihr Sitz befindet sich in der Regel am Ort der zentralen Geschäftsführung, wobei meist der Handelsregistersitz massgebend ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 4 N 6 ff., auch zum Folgenden). Die Steuerbehörden können von Letzterem abweichen, wenn der eingetragene bzw. statutarische Sitz nicht den wirklichen Verhältnissen entspricht, z.B. wenn dort weder Einrichtungen oder Infrastrukturen vorhanden sind, noch Geschäftshandlungen durchgeführt werden. Selbst wenn eine Infrastruktur vorhanden ist, ist auf einen solchen Ort nicht abzustellen, wenn sich in dieser Infrastruktur keine relevante Tätigkeit abspielt (sogenanntes Briefkastendomizil), was zum Beispiel daran gemessen werden kann, dass sich die (Spesen-)Aufwendungen nicht auf diese Adresse beziehen oder die Kunden aus einem anderen Raum stammen, wo auch die Besprechungen mit diesen stattfinden. Bei geschäftlichen Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nur teilweise von ständigen Anlagen aus erbracht werden, mehrheitlich aber dezentral an den Kundenstandorten, geht es um den Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs.

Beim Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes geht es darum, wo sich der Mittelpunkt eines geschäftlichen Betriebs befindet. Nur wenn kein solcher zu lokalisieren ist, sind Erwerbseinkommen und -vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Dienstleistungstätigkeiten werden bisweilen nur teilweise in den an sich vorhandenen ständigen Anlagen erbracht und zum anderen Teil dezentral bei verschiedenen Kunden. In diesem Fall genügt es, wenn die übrigen Tätigkeiten (z. B. Vorbereitungs- und administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden.

b) Die selbstständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen ist ein Einzelunternehmen; insofern fällt der Mittelpunkt des Geschäftsbetriebs mit der Tätigkeit des Pflichtigen zusammen, der dieser nach eigener Aussage primär im Homeoffice nachgeht. Aufgrund der belegten Anwesenheiten in der zürcherischen Gemeinde C ist offenkundig, dass der Pflichtige seine Beratungstätigkeit – sofern sie nicht beim Kunden stattfindet – überwiegend im Kanton Zürich ausführt. Ferner fällt auch auf, dass sämtliche Belege für Spesenaufwendungen dem Raum der zürcherischen Gemeinde C und Umgebung zuzuordnen sind. Auch die über die Firma abonnierten Zeitungen (NZZ, Zürichseezeitung, Sonntagszeitung) laufen über die zürcherischen Gemeinde C. Die diesbezügliche Aussage der Pflichtigen, sie würden die digitale Version lesen, erscheint als blosser Schutzbehauptung, denn diesfalls wäre das Print-Abonnement finanziell und ökologisch wenig sinnvoll. Erfahrungsgemäss schliessen nur Personen ein Print-Abonnement ab, die tatsächlich ihre Zeitungen in Papierform lesen möchten. Die

Pflichtigen hätten die Zeitungen in die bündnerische Gemeinde D zustellen bzw. umleiten lassen, wenn sie tatsächlich dort leben und arbeiten würden.

Selbst wenn somit der Pflichtige die Fahrt nach Italien von der bündnerischen Gemeinde D aus antreten sollte, was zwar behauptet aber nicht belegt wurde, vermag dies keinen Sitz im Kanton Graubünden zu begründen. Mangels Nachweises jeglicher beruflichen Tätigkeit in der bündnerische Gemeinde D, geschweige denn eines qualitativ und quantitativ wesentlichen Teils der Arbeit, ist auch das Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton Graubünden zu verneinen, sodass die aus der Beratung fließenden Einkünfte und das Kapital vollumfänglich im Kanton Zürich zu versteuern sind.

6. a) Abschliessend machen die Pflichtigen geltend, das potenzielle Besteuerungsrecht des Kantons Zürich sei infolge ungebührlich langen Zuwartens verwirkt.

b) Die Verwirkung des Besteuerungsrechts eines Kantons bezweckt, den die Einrede erhebenden Kanton davor zu bewahren, schon bezogene Steuern aufgrund eines an sich vorrangigen, aber erst ungebührlich spät erhobenen Steueranspruches des anderen Kantons zurückerstatten zu müssen. Deshalb kann die Verwirkung auch nur durch den anderen Kanton und nicht durch die steuerpflichtige Person geltend gemacht werden (BGr, 19. Januar 2021, 2C_428/2020. E. 4.3 mit weiteren Hinweisen). Somit erübrigt es sich auf das Vorbringen der Pflichtigen näher einzugehen.

7. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist diesen 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.

[...]