



## Entscheid

18. Juni 2024

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsidentin Christina Hefti, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiberin Sophia Stephani

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch Kanzlei im Turm AG,  
Theaterstrasse 17, 8400 Zürcherischen Gemeinde C,

**Rekurrenten,**

gegen

**Kanton Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2018**

hat sich ergeben:

A. A und B (der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) lebten jahrelang im Einfamilienhaus in der zürcherischen Gemeinde C, wo auch deren Kinder (Jahrgang 1996 und 1998) aufwuchsen. Das Haus in der zürcherischen Gemeinde C ist im Alleineigentum des Pflichtigen, der dieses von seiner Mutter geerbt hatte. Das Erdgeschoss (6.5-Zimmerwohnung) wurde in der Steuerperiode 2018 von den Pflichtigen genutzt, während ihre volljährigen Kinder das 1. OG bewohnten. Im Dachgeschoss hat die Pflichtige ein Qi-Gong-Studio eingerichtet.

Die Pflichtigen erwarben 2001 das Ferien-Einfamilienhaus in der bündnerischen Gemeinde D; für die Steuerperiode 2015 machten sie erstmals geltend, ihren Wohnsitz dorthin verlegt zu haben. Mit in Rechtskraft erwachsenem Entscheid vom 3. Juni 2020 (ST.2018.192) hielt das Steuerrekursgericht fest, der Wohnsitz der Pflichtigen habe sich pro 2015 weiterhin in der zürcherischen Gemeinde C befunden.

Für die Steuerperiode 2018 reichten die Pflichtigen ihre Steuererklärung im Kanton Graubünden ein, wobei sie dem Kanton Zürich qua Nebensteuerdomizil eine Kopie davon zukommen liessen. Sie deklarierten ein steuerbares Einkommen von Fr. 194'600.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 18'786'000.-. Dabei gab der Pflichtige an, Fr. 47'742.- aus seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit als Arzt in der zürcherischen Gemeinde C erwirtschaftet zu haben, während die Pflichtige deklarierte, bei der ETH Zürich angestellt zu sein.

Am 5. August 2020 unterbreitete das kantonale Steueramt den Pflichtigen einen Einschätzungsvorschlag mit einem steuerbaren/satzbestimmenden Einkommen von Fr. 262'600.- bzw. mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 18'687'000.- (satzbestimmend Fr. 19'842'000.-), wobei es davon ausging, die Pflichtigen seien im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig. Die Pflichtigen lehnten den Vorschlag am 9. September 2020 ab, und hielten dafür, dass sich ihr Wohnsitz spätestens in der Steuerperiode 2018 in die bündnerischen Gemeinde D verlagert habe.

Mit Auflage vom 15. Februar 2021 ersuchte der Steuerkommissär die Pflichtigen um Einreichung folgender Belege:

- Praxisbuchhaltung: vollständige Kontoblätter und Buchungsbelege;
- Strom-/Wasserrechnung aller Liegenschaften;
- Vollständiger Kontoauszug der Konti PostFinance,
- Kopien aller Darlehensverträge Verein E und F AG;
- Vollständige Kreditkartenabrechnung pro 2018.

Die Auflage wurde mit E-Mail vom 19. März 2021 beantwortet.

Am 2. Juli 2021 folgte eine weitere Auflage, in welcher die Vorinstanz die Pflichtigen um folgende Angaben/Belege ersuchte:

- Umschreibung des Fahrzeugs;
- Nachweis der Zügelkosten;
- Umadressierung von Krankenkassen, Versicherungen, Banken, Zeitschriften und Zeitungen;
- Nachweis des Aufenthalts in der zürcherischen Gemeinde C und in der bündnerischen Gemeinde D mittels geeigneter Unterlagen wie Agenden etc.;
- An welchen Tagen wurde 2018 im Kanton Zürich gearbeitet? Vollständige Aufstellung;
- Kursprogramm einer besuchten Schule;
- Club G: substantiierte Darstellung über Teilnahme an Anlässen, Jahresprogramm etc.;
- Detaillierte Aufstellung über die Nutzung der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C;
- Welche Personen haben die Liegenschaft in der bündnerischen Gemeinde D, genutzt?

Die Auflage wurde am 6. August 2021 beantwortet.

Eine dritte und letzte Auflage der Vorinstanz folgte am 11. Januar 2023 und wurde am 9. Februar 2023 beantwortet.

Am 6. Juli 2023 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit einem steuerbaren/satzbestimmenden Einkommen von Fr. 240'600.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 18'802'000.- (Satzbestimmend Fr. 19'941'000.-) ein. Nach wie vor

ging es von einer unbeschränkten Steuerpflicht der Pflichtigen in der zürcherischen Gemeinde C aus.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 7. August 2023 Einsprache. Die zürcherischen Gemeinde C sei als Liegenschaftsort sowie Geschäftsort selbstständiger Erwerbstätigkeit ein Nebensteuerdomizil, weswegen die Steuerausscheidung entsprechend anzupassen sei.

Mit Entscheid vom 22. November 2023 wurde die Einsprache abgewiesen.

C. Am 27. Dezember 2023 erhoben die Pflichtigen Rekurs und ersuchten um Feststellung, dass sie im Kanton Zürich aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig seien. Konkret seien sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'420'000.- (satzbestimmend Fr. 19'842'000.-) einzuschätzen. Das kantonale Steueramt schloss am 23. Januar 2024 auf Abweisung des Rekurses.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Streitig ist vorliegend, ob die Pflichtigen pro 2018 ihr Hauptsteuerdomizil in der zürcherischen Gemeinde C oder in der bündnerischen Gemeinde D haben.

2. 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 ge-

setzlichen 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).

3. Zur Beweislast ist zunächst festzuhalten, dass sich die Pflichtigen das Einfamilienhaus in der zürcherischen Gemeinde C 2018 weiterhin zur Verfügung hielten, ohne es zu vermieten (R-act. 2). Bereits deswegen erscheint gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung das Weiterbestehen des Wohnsitzes der Pflichtigen im Kanton Zürich bzw. in der zürcherischen Gemeinde C pro 2018 als sehr wahrscheinlich, weswegen es ihnen obliegt, den Gegenbeweis des Wohnsitzes in der bündnerischen Gemeinde D zu erbringen.

4. a) Das kantonale Steueramt führt aus, die Pflichtigen verfügten sowohl in der zürcherischen Gemeinde C als auch in der bündnerischen Gemeinde D über eine Wohnliegenschaft (R-act. 4, auch zum Folgenden). Gemäss Deklaration weise die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C einen Steuerwert von Fr. 1'604'000.- und die Liegenschaft in der bündnerischen Gemeinde D einen solchen von Fr. 421'000.- auf. Wo sie sich mehrheitlich aufhielten, lasse sich anhand der Zahlungstransaktionen nicht abschliessend beurteilen. Unbestritten sei, dass die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C nicht vermietet werde und auch nicht zum Verkauf stehe. Mit der fehlenden Vermietung würden die Pflichtigen indes zeigen, dass sie sich die Liegenschaft weiterhin zur Verfügung halten wollen. Von einer endgültigen Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz könne daher nicht gesprochen werden. Ferner seien die Kinder der Pflichtigen 2018 ebenfalls in der zürcherischen Gemeinde C gemeldet gewesen. Dass regelmässige Besuche und Treffen im elterlichen Haus stattgefunden hätten, sei anzunehmen. Die Pflichtige habe dort im Dachgeschoss einen Raum eingerichtet, in dem sie regelmässig Qi-Gong unterrichtete. Gemäss den eingereichten Zusammenstellungen über Operationstätigkeiten habe der Pflichtige mehrmals im Monat eine Arbeitstätigkeit ausgeübt. Die Korrespondenzadresse für Versicherungen, Banken, Zeitschriften etc. sei gemäss Angaben der Pflichtigen auf die bündnerischen Gemeinde D geändert worden. Diese Indizien hätten indes regelmässig keine grosse Beweiskraft, da solche Änderungen einfach und ohne Aufwand vorgenommen werden könnten. Für das Steuerjahr 2018 sei zusammenfassend davon auszugehen, dass die Bindungen zur zürcherischen Gemeinde C nach wie vor stärker gewesen seien als diejenigen zu bündnerischen Gemeinde D.

b) Die Pflichtigen führen aus, sie bewohnten in der bündnerischen Gemeinde D ein Einfamilienhaus mit Umschwung (R-act. 2, auch zum Folgenden). Ein weiteres Wohnhaus in der bündnerischen Gemeinde D im Eigentum der Pflichtigen sei grundsätzlich leerstehend, werde aber bisweilen Gästen zur Verfügung gestellt. Ebenso besässen die Pflichtigen weiter ca. 3000 m<sup>2</sup> freies Bauland in der Gemeinde. An ihrem Wohnort verfügten sie über gewichtige Interessen, für die sie sich etwa in einem Gerichtsverfahren betreffend eine lärmige Wärmepumpe am Nachbargebäude oder gegen die Umzonung von Teilen des vorgenannten Baulands einsetzen würden. Der Aufenthalt der Pflichtigen in der bündnerischen Gemeinde D werde von regelmässigen Besuchen in der zürcherischen Gemeinde C unterbrochen. Anders als in früheren Jahren habe sich die Gewohnheit entwickelt, am Dienstag-, zuweilen bereits am Montagmorgen die betagten Eltern der Pflichtigen in der zürcherischen Gemeinde C zu besuchen und mit frischen Lebensmitteln aus dem Bündnerland zu versorgen. Anschliessend verblieben die Pflichtigen bis Mittwochmorgen in der zürcherischen Gemeinde C. Gelegentlich, doch nicht selten, bleibe die Pflichtige einen Tag länger und fahre am Mittwoch mit dem Zug zurück in die bündnerischen Gemeinde D, ausnahmsweise erst am Donnerstagmorgen. An diesen Tagen übe sich die Pflichtige in Qi-Gong im dafür eingerichteten zweiten OG der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C; auf unverbindlicher Basis nehme daran ein kleiner Kreis von Bekannten teil. Der Pflichtige sei nicht Teil dieser Gruppe, besuche aber eine monatlich abgehaltene Tischgesellschaft im Club G. Das kantonale Steueramt habe 10 Teilnahmen im Jahr 2018 ermittelt. An anderen Treffen in organisiertem Rahmen würden die Pflichtigen nicht teilnehmen. Die Mitgliedschaft im Verein E bestehe fort, doch halte dieser Verein ausser der jährlichen Generalversammlung keine Treffen ab. Der Pflichtige nehme an der Generalversammlung seit längerem nicht mehr teil. In der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C werde zu Wohnzwecken nur die 6.5-Zimmerwohnung im Parterre durch die Pflichtigen verwendet. Das erste OG würden die erwachsenen Kinder der Pflichtigen bewohnen, wobei sich der Sohn unter der Woche zwecks Studiums in einem Drittkanton aufhalte. Die Tochter sei 2019 in eine WG gezogen. In der bündnerischen Gemeinde D erfreue sich das Ehepaar durch die langjährige Anwesenheit zunehmend über viele Bekannt- und Freundschaften. Der Pflichtige sei zudem Mitglied im Verein H, der eine Alpenfestung unterhalte und einem breiten Publikum zugänglich mache. Die wöchentlichen Aufenthalte in der bündnerischen Gemeinde D und in der zürcherischen Gemeinde C würden einem in den bündnerischen Bergen wohnhaften Ehepaar entsprechen, welches wöchentlich Verpflichtungen gegenüber den betagten Eltern nachkomme und

sich mit Angeboten aus der Stadt eindecke. Die Auswertung der eingereichten Auszüge habe ergeben, dass an fünf Wochentagen überwiegend keine Zahlungen in der zürcherischen Gemeinde C stattgefunden hätten. Dem Beweisnotstand seien die Pflichtigen begegnet, indem sie seit 2021 halbjährlich ein Auskunftsbegehren nach Art. 8 DSG gestellt hätten. Die Auswertung zeige einen Aufenthalt von 74% des auswertbaren Zeitraums in der bündnerischen Gemeinde D und Umgebung für die Steuerperiode 2021. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass sich die Pflichtigen spätestens nach Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit durch den Pflichtigen per 30. September 2018 vorwiegend in der bündnerischen Gemeinde D aufgehalten hätten.

Die gelegentlich fortgeführte ärztliche Tätigkeit bis 2019 sei hingegen unbeachtlich und beruhe auf kollegialer Verpflichtung (R-act. 3/5, auch zum Folgenden). Die Pflichtige sei weiterhin für einen der ETH assoziierten Verband unselbstständig erwerbstätig gewesen. Der eingereichte Lohnausweis weise ein Nettoeinkommen von lediglich Fr. 590.- aus. Die Tätigkeit sei somit zwecks Beurteilung des Wohnsitzes unbeachtlich. Am Montagnachmittag sowie am Dienstagmorgen biete die Pflichtige im 2. OG der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C asiatische Bewegungs- und Entspannungskurse (Qi-Gong) an.

Die Pflichtigen seien bei der Krankenkasse weiterhin in der zürcherischen Gemeinde C gemeldet (R-act. 3/8, auch zum Folgenden). Der Pflichtige verfüge über eine Insulinpumpe. Die Abklärungen betreffend die Krankenkassendeckung seien äusserst aufwendig. Durch den Beibehalt der Krankenkassenniederlassung in der zürcherischen Gemeinde C solle ein erneuter Abklärungsaufwand vermieden werden. Die Pflichtigen hätten zwei Katzen. Diese würden jeweils in der bündnerischen Gemeinde D verbleiben, während sich das Ehepaar in der zürcherischen Gemeinde C aufhalte. Teilweise würden Näpfe ausreichend gefüllt, teilweise würden die Katzen durch die Nachbarin versorgt. Nicht erstellt werden könne im Nachhinein, wann der Pflichtige bei Operationen in der zürcherischen Gemeinde C assistiert habe.

5. 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 zur Verfügung, wobei sie nach eigener Aussage Parterre (6.5-Zimmerwohnung) und 2. Obergeschoss (Qi-Gong) benutzen. Im 1. Obergeschoss sind nach ihren Angaben die beiden erwach-

senen Kinder wohnhaft. Das Einfamilienhaus in der bündnerischen Gemeinde D umfasst 7.5-Zimmer (StRG, 3. Juni 2020, ST.2018.192, E. 3/b). Beide Liegenschaften sind für einen Daueraufenthalt der Familie geeignet.

b) Die Anwesenheit der Pflichtigen in der zürcherischen Gemeinde C und der bündnerischen Gemeinde D ist teilweise mittels Belegen dokumentiert und stellt sich folgendermassen dar (R-act. 3/13; T-act. 79 ff.):

<b>Monat in 2018</b>	<b>Zürcherische Gemeinde C Ehemann</b>	<b>Zürcherische Gemeinde C Ehefrau</b>	<b>Bündnerische Gemeinde D Ehemann</b>	<b>Bündnerische Gemeinde D Ehefrau</b>
<b>Januar</b>	8.1; 15.1; 20.1; 24.1; 29.1; 30.1	9.1; 15.1; 16.1; 18.1; 22.1; 23.1; 29.1; 31.1	2.1; 8.1; 9.1; 14.1; 25.1; 26.1	3.1; 6.1; 11.1; 13.1;
<b>Februar</b>	1.2; 2.2; 22.2; 26.2	1.2; 2.2; 20.2; 21.2; 22.2; 27.2; 28.2	2.2; 7.2; 8.2; 10.2; 17.2; 20.2; 24.2; 25.2	5.2; 13.2
<b>März</b>	1.3; 2.3, 3.3; 4.3; 7.3; 8.3; 12.3; 14.3; 16.3; 20.3; 21.3; 22.3; 25.3	1.3; 5.3; 8.3; 12.3; 13.3; 14.3; 17.3; 21.3; 22.3; 26.3; 27.3	10.3; 11.3; 23.3; 24.3; 25.3; 28.3; 29.3; 31.3;	
<b>April</b>	7.4; 9.4; 17.4; 21.4; 23.4	9.4; 10.4; 11.4; 12.4; 17.4; 18.4; 19.4; 23.4; 24.4; 25.4	7.4; 9.4, 13.4, 15.4; 25.4; 26.4	3.4
<b>Mai</b>	23.5; 25.5; 31.5	7.5; 8.5; 9.5; 15.5; 16.5; 22.5; 23.5; 25.5; 28.5; 31.5	1.5; 2.5; 5.5; 11.5; 13.5; 18.5; 21.5; 28.5	5.5

<b>Juni</b>	8.6, 12.6; 13.6; 27.6; 29.6	6.6; 11.6; 12.6; 13.6; 14.6; 17.6; 18.6; 19.6; 20.6; 21.6; 22.6; 25.6; 27.6; 28.6;	2.6; 8.6; 9.6; 10.6; 15.6; 16.6; 18.6; 23.6; 24.6	
<b>Juli</b>	7.7; 10.7; 11.7	9.7; 10.7; 11.7; 13.7; 31.7	13.7; 16.7; 23.7; 24.7; 28.7; 30.7; 31.7	16.7; 24.7; 28.7
<b>August</b>	8.8; 23.8	8.8; 16.8; 20.8; 21.8; 22.8; 23.8; 25.8	3.8; 8.8, 10.8, 14.8; 16.8; 18.8; 19.8;	11.8
<b>September</b>	10.9; 13.9	11.9; 17.9; 19.9; 24.9; 25.9; 26.9	14.9; 16.9; 21.9; 23.9; 28.9; 30.9	
<b>Oktober</b>	2.10; 4.10; 24.10; 25.10	1.10; 2.10; 3.10; 4.10; 9.10; 11.10; 23.10; 24.10	6.10; 8.10; 11.10; 12.10; 19.10; 22.10; 27.10; 29.10	13.10
<b>November</b>	3.11; 13.11; 26.11; 27.11	1.11; 7.11; 8.11; 9.11; 12.11; 14.11; 21.11; 22.11; 23.11; 27.11	8.11; 10.11; 15.11; 20.11	20.11
<b>Dezember</b>	6.12; 7.12; 13.12; 15.12	6.12; 7.12; 10.12; 12.12; 13.12; 14.12; 20.12	1.12; 3.12; 15.12; 20.12; 22.12; 27.12; 29.12	

Aus den Kontoauszügen ergibt sich, dass der Pflichtige monatlich mehrfach grössere Bargeldbeträge abhob (Januar 2018 dreimal Fr. 800.- und dreimal Fr. 1'000.-; Februar 2018 sechsmal Fr. 800.-; März 2018 siebenmal Fr. 800.- und fünfmal Fr. 1'000.- usw), sodass die Aussagekraft seiner mittels Bank- und Kartenbelegen

nachgewiesenen Auslagen zu relativieren ist. Belege für Barauslagen wurden keine eingereicht. Die tabellarische Darstellung zeigt, dass die meisten belegten, mit Karte bezahlten Auslagen in der bündnerischen Gemeinde D zu verorten sind, der Pflichtige sich aber zwischendurch immer wieder auch in der zürcherischen Gemeinde C aufhielt. Die Bankauszüge der Pflichtigen belegen eine rege Anwesenheit in der zürcherischen Gemeinde C. Dass sie sich auch oft in der bündnerischen Gemeinde D aufhielt, lässt sich hingegen daraus nicht lesen. Ebenfalls nicht belegt ist die Angabe der Pflichtigen, sie hätten sich ausschliesslich von Montag oder Dienstag bis maximal Donnerstag in der zürcherischen Gemeinde C aufgehalten. Im Gegenteil sind mehrfache Aufenthalte an anderen Wochentagen ersichtlich.

Im Ergebnis ist das Fazit der Vorinstanz, die Aufenthalte erlaubten keinen deutlichen Rückschluss auf den Wohnsitz der Pflichtigen, nicht zu beanstanden.

c) aa) Der Pflichtige arbeitete 2018 in einer Privatklinik in der zürcherischen Gemeinde C, in welcher er sich eingemietet hatte, wobei er teilweise als operierender, teilweise als assistierender Chirurg tätig war (StRG, 2. Juni 2020, ST.2018.192, E. A). Seine Praxistätigkeit gab er per Ende September 2018 auf, war aber auch nach diesem Zeitpunkt weiterhin als operierender und als assistierender Chirurg in der zürcherischen Gemeinde C tätig.

Dazu reichten die Pflichtigen eine Liste von 11 Operationen ein, welche der Pflichtige 2018 durchführte. Daneben führten sie eine Liste von 62 Operationen von Dr. I auf, mit der Angabe, der Pflichtige habe diesem oft assistiert, aber nicht an allen 62 Terminen. Zu einem späteren Zeitpunkt konkretisierten die Pflichtigen, der Pflichtige sei pro 2018 an 68 Operationen beteiligt gewesen. Am 30. November 2021 korrigierten die Pflichtigen ihre Angaben erneut: Gestützt auf Abrechnungen, die der Pflichtige "vorgefunden" habe, reduziert sich die Zahl der Operationen pro 2018 auf 24.

Ungeachtet dessen, ob der Pflichtige an 24 oder 68 chirurgischen Eingriffen beteiligt war, hatte er bis Ende 2018 seine Betätigung als Arzt nicht aufgegeben, so dass weiterhin (und im Gegensatz zu den Vorbringen der Pflichtigen) eine starke berufliche Verknüpfung zur zürcherischen Gemeinde C bestand. Dass der Pflichtige nicht auf diesen Verdienst angewiesen war, vermag daran nichts zu ändern, dass er den Entscheid gefällt hat, sich nicht definitiv in die bündnerischen Gemeinde D zurückzu-

ziehen, sondern seine Erwerbstätigkeit in der zürcherischen Gemeinde C – wenngleich in reduziertem Ausmass – fortzuführen.

bb) Die Pflichtige war 2018 weiterhin für die ETH Zürich unselbstständig tätig. Dass aufgrund der Geringfügigkeit der Entschädigung (Fr. 590.- netto) von einer untergeordneten Tätigkeit auszugehen ist, vermag daran nichts zu ändern, dass auch sie nicht bereit war, die berufliche Bindung zum Kanton Zürich aufzulösen und sich in der bündnerischen Gemeinde D ganz zur Ruhe zu setzen. Dasselbe muss für die Qi-Gong-Lektionen gelten, die die Pflichtige 2018 zweimal wöchentlich (ausserhalb der Schulferien) gab und die ihr immer wieder einen Grund gaben, sich in der ersten Wochenhälfte in der zürcherischen Gemeinde C aufzuhalten und offenbar auch als Gelegenheit dienen, sich mit Bekannten zu treffen, finden doch die Lektionen im kleinen Kreis statt.

cc) Nach dem Gesagten üben die Pflichtigen ihren Beruf bzw. leben ihre Interessen in der zürcherischen Gemeinde C aus, was ein starkes Indiz für die Beibehaltung ihres Wohnsitzes ist. Als Interessen, welche sie mit der bündnerischen Gemeinde D verbinden, nennen sie lediglich zwei Gerichtsverfahren, das eine betreffend Lärmbe- lästigung aus dem Nachbargebäude, das andere betreffend die Umzonung von Teilen ihrer Baulandparzelle. Diese zwei Gerichtsverfahren belegen indes keine besondere Beziehung zum Ort, da sie genauso stattfinden würden, wenn die bündnerischen Ge- meinde D bloss als Ferienort dient.

d) Zu den sozialen Beziehungen in der bündnerischen Gemeinde D führen die Pflichtigen lapidar aus, sie hätten dort zunehmend viele Bekannt- und Freundschaften (R-act. 2). Wer damit gemeint ist, ob Treffen stattfinden und, wenn ja, wie oft und zu welchen Anlässen, wird nicht ausgeführt. Daneben ist der Pflichtige Mitglied des Ver- eins H. Dass diese Mitgliedschaft mit regelmässigen sozialen Anlässen verbunden sei, wird hingegen weder geltend gemacht, noch nachgewiesen.

Zu den sozialen Bindungen in der zürcherischen Gemeinde C ist mehr be- kannt. Dort leben die Eltern der Pflichtigen, um die sich die Pflichtigen kümmern, so- dass davon auszugehen ist, dass eine starke Bindung zu diesen besteht. Ebenfalls in der zürcherischen Gemeinde C leben die Kinder der Pflichtigen. Dass sich die Bezie- hung zu den Kindern, angesichts deren Alters, gelockert habe, vermag die Bindung gleichwohl nicht umzustossen. Ebenfalls eine soziale Komponente hat wie bereits er- wähnt die Bewegungsgruppe der Pflichtigen. Schliesslich ist der Pflichtige Mitglied des

Clubs G in der zürcherischen Gemeinde C, wobei 2018 zehn treffen stattgefunden haben.

Das Sozialleben der Pflichtigen scheint damit – soweit es überhaupt bekannt ist – überwiegend in der zürcherischen Gemeinde C stattzufinden.

e) Als weiterer Beweis ihres Wohnsitzes reichten die Pflichtigen diverse Korrespondenz mit der Adresse in der bündnerischen Gemeinde D ein. So war der Bank J am 23. Oktober 2018 die Adresse in der bündnerischen Gemeinde D bekannt; ebenfalls der Bank K im November 2018. Hingegen wurde einem Verlag, bei dem der Pflichtige die Autoillustrierte abonniert hat, die Adressänderung erst im März 2019 bekannt gegeben, sodass dieser Beleg gegen eine Wohnsitzverlegung in der Steuerperiode 2018 spricht. Alle anderen diesbezüglich eingereichten Belege sind periodenfremd und können daher nicht als Beweismittel im vorliegenden Verfahren herangezogen werden, zumal sich daraus auch keine Rückschlüsse betreffend die streitige Steuerperiode ziehen lassen. Ferner befindet sich weitere Korrespondenz in den Akten, die auch Ende 2018 an die Adresse in der zürcherischen Gemeinde C geschickt wurde (z.B. Bank L, Bankkarte Bank J), sodass sich zusammenfassend der Adressierung von Dokumenten keine schlüssigen Ergebnisse entnehmen lassen.

Zugunsten der zürcherischen Gemeinde C spricht der Umstand, dass die Pflichtigen ihrer Krankenkasse keine Adressänderung gemeldet haben. Der von ihnen vorgebrachte Grund vermag nicht überzeugen, da die Krankenkassendeckung nach einer Adressänderung unverändert bleibt und vermutungsweise kein Abklärungsaufwand betreffend die Insulinpumpe des Pflichtigen anfallen würde.

f) Ferner spricht der Umstand, dass sich die Nachbarin der Pflichtigen in der bündnerischen Gemeinde D teilweise um deren Katzen gekümmert hat, nicht für einen Wohnsitz im Kanton Graubünden, ergibt sich doch aus der Bestätigung nicht einmal, seit wann die Pflichtigen Katzen haben, geschweige denn, wie oft die Betreuung der Katzen anfällt.

g) Der Stromverbrauch in der zürcherischen Gemeinde C belief sich für die Zeit 18.9.2018 bis 21.12.2018 auf 1309 kWh im Normaltarif und 1033 kWh im Niedertarif. Für das übrige Jahr wurden nur Rechnungen eingereicht, aus denen der Anteil Normal- und Niedertarif nicht sichtbar ist und sich insofern der Verbrauch nicht berech-

nen lässt. Der ungefähre Jahresverbrauch ist daher mittels Hochrechnung des Verbrauchs im letzten Jahrestriester auf 9'368 kWh festzulegen  $[(1309 + 1033) \times 4]$ , was in etwa 50% mehr ist als der typische Stromverbrauch in einem Einfamilienhaushalt mit fünf oder mehr Personen (dazu [www.ewz.ch](http://www.ewz.ch), Energieeffizienz im Haushalt, S. 6). Dieser sehr hohe Stromverbrauch ist mit den Ausführungen der Pflichtigen, das Haus stünde den grössten Teil der Woche leer, nicht zu vereinbaren.

Zum Stromverbrauch in der bündnerischen Gemeinde D reichten die Pflichtigen jeweils zwei Rechnungen für dieselben Zeitspannen ein, wobei die eine das selbst genutzte Haus betrifft, die andere wohl die zu vermietende Liegenschaft. Der Verbrauch in der selbst genutzten Liegenschaft belief sich pro 2018 auf 12'980 kWh (2365 + 2125 + 1040 + 1845 + 2785 + 2820) für 3 Quartale. Für ein Quartal wurde keine Rechnung eingereicht. Dieser augenscheinlich hohe Verbrauch trägt, wird doch die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C mit Gas geheizt (Verbrauch 26'489 kWh für das letzte Quartal von 2018), wohingegen für die bündnerische Liegenschaft keine entsprechenden Rechnungen eingereicht und keine Aussagen dazu gemacht wurden, sodass die Heizung möglicherweise elektrisch ist. Da der Heizanteil nicht bekannt ist, kann aus den eingereichten Belegen kein klarer Schluss gezogen werden.

Nach dem Gesagten belegt der Verbrauch in der bündnerischen Gemeinde D eine Nutzung des Hauses, offen hingegen muss der Umfang bleiben, da der tatsächliche Stromverbrauch für die Heizung unbekannt ist. Der Verbrauch in der zürcherischen Gemeinde C belegt dagegen eine deutlich höhere Anwesenheit, als von den Pflichtigen verfochten, ja fällt selbst für eine dauernde Anwesenheit von 4 Personen hoch aus.

h) Der Vollständigkeit halber ist noch zu ergänzen, dass die von den Pflichtigen eingereichten Auswertungen der Standortdaten der Swisscom für das Jahr 2021 zufolge zu grossem zeitlichem Abstand keine Rückschlüsse auf deren Aufenthalt im Jahr 2018 erlauben, sodass nicht weiter darauf einzugehen ist.

i) Die Anknüpfungspunkte für einen Schwerpunkt der Lebensinteressen der Pflichtigen im Jahr 2018 im Kanton Zürich bzw. in der zürcherischen Gemeinde C erweisen sich nach dem Gesagten als gewichtiger, sodass die für die bündnerische Gemeinde D sprechenden Umstände die natürliche Vermutung nicht umstossen können.

Damit ist festzustellen, dass die Pflichtigen 2018 ihren steuerlichen Wohnsitz in der zürcherischen Gemeinde C hatten. Die Steuerfaktoren sind unbestritten.

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

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]