



## Urteil vom 11. Januar 2023

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiber Thomas Bischof.

---

Parteien

1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
beide vertreten durch von Ah & Partner AG,  
Beschwerdeführende,

gegen

1. **Kantonales Steueramt Zürich,**  
2. **Kantonale Steuerverwaltung Graubünden,**  
Beschwerdegegner,

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Direkte Bundessteuer 2015, Veranlagungsort.

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** A.A. \_\_\_\_\_ (Jg. 1945; nachstehend: Steuerpflichtiger oder Beschwerdeführer) und B.A. \_\_\_\_\_ (Jg. 1950, nachstehend: Steuerpflichtige oder Beschwerdeführerin) sind seit 1973 verheiratet. Sie haben eine (*erwachsene*) Tochter (vgl. ESTV-act. 11, S. 4; Beschwerde, S. 18) mit zwei schulpflichtigen Kindern (...) und einen (*erwachsenen*) Sohn.

**A.b** Die Steuerpflichtigen hatten ihren Wohnsitz lange in der Stadt C. \_\_\_\_\_, wobei sie seit 2007 in derselben Mietwohnung lebten. Der Steuerpflichtige war als F. \_\_\_\_\_ – als Einzelunternehmer in Unkostengemeinschaft – in C. \_\_\_\_\_ tätig, die Steuerpflichtige war teilzeitlich in der Praxis des Steuerpflichtigen für administrative Arbeiten angestellt. Die Praxis bestand gemäss Angaben der Steuerpflichtigen seit 1978. Seit Oktober 2015 habe der Steuerpflichtige (schwergewichtig aus gesundheitlichen Gründen) nur noch zu 50 % gearbeitet. Bestrebungen zum Verkauf der Praxis seien ab 2010 (dem 65. Altersjahr des Steuerpflichtigen) aufgenommen und im Januar 2018 abgeschlossen worden.

**A.c** Nach eigenen Angaben sind die Steuerpflichtigen sei 1996 Eigentümer einer 4.5-Zimmer-Wohnung in D. \_\_\_\_\_/GR, die vollständig abbezahlt sei. Am 11. September 2015 meldeten sie sich mit Zuzugsdatum 1. Oktober 2015 in D. \_\_\_\_\_ an und hinterlegten ihre Schriften. Sie meldeten sich später, per 1. Februar 2017, als Wochenaufenthalter in C. \_\_\_\_\_ an und per 14. Januar 2019 wieder ab, dabei nutzten sie in C. \_\_\_\_\_ die angestammte Mietwohnung.

**A.d** Am 1. Dezember 2015 wurde eine Kapitalleistung der G. \_\_\_\_\_ AG aus der beruflichen Vorsorge des Steuerpflichtigen im Betrag von Fr. 2'494'300.– zur Auszahlung fällig (ESTV-act. 5/1, 10/1).

**B.**

**B.a** Die Steuerpflichtigen waren bis und mit Steuerjahr 2014 unbestritten im Kanton Zürich unbeschränkt und im Kanton Graubünden aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Grundeigentum) beschränkt steuerpflichtig (vgl. ESTV-act. 10 resp. 10/4).

**B.b**

**B.b.a** Die Ehegatten reichten ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 2015 am 8. Dezember 2016 im Kanton Graubünden ein (ESTV-act. 10/5, 15/3); im Kanton Zürich deklarierten sie den selbständigen Erwerb des

Steuerpflichtigen (ESTV-act. 15/2). Das Steueramt des Kantons Zürich (nachfolgend: Steueramt ZH) teilte der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend: Steuerverwaltung GR) am 3. Mai 2017 mit, es halte am Steueranspruch des Kantons Zürich als Hauptsteuerdomizil fest – bereits zuvor, am 13. Februar 2016, hatte das Steueramt der Stadt C.\_\_\_\_\_ eine beschränkte Steuerpflicht aufgrund der selbständigen Erwerbstätigkeit geltend gemacht (vgl. ESTV-act. 10/2 f., 15/4, 15/9). Die Veranlagung der ordentlichen Steuer für das Steuerjahr 2015 im Kanton Graubünden ist seither faktisch sistiert (vgl. ESTV-act. 6, S. 2 oben).

**B.b.b** Mit Verfügung vom 21. September 2017 veranlagte das Steueramt ZH die Ehegatten für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 208'700.– und einem Steuerbetrag von Fr. 13'693.– (ESTV-act. 15/28; vgl. für die Staats- und Gemeindesteuer die Einschätzungsmittteilung: ESTV-act. 15/29). Mit Einspracheentscheid vom 27. April 2018 bestätigte das Steueramt ZH diese Veranlagung betreffend die nicht akzeptierte Verlegung des Steuerdomizils, berücksichtigte aber einen Abzug für das Büro der Ehefrau in der (C.\_\_\_\_\_ -) Privatwohnung und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 202'900.– und den Steuerbetrag auf Fr. 12'939.– fest (ESTV-act. 5/5, 15/50; zur Staats- und Gemeindesteuer: ESTV-act. 5/4, 15/49).

### **B.c**

**B.c.a** Mit Verfügung vom 10. März 2016 besteuerte die Steuerverwaltung GR die Kapitaleistung aus Vorsorge für die direkte Bundessteuer mit einem Steuerbetrag von Fr. 57'368.90 (ESTV-act. 14/3/1, 14/6/1). Die gleichentags festgesetzte Staats- und Gemeindesteuer betrug Fr. 64'852.– resp. 58'367.– (ESTV-act. 14/3/2 f., 14/6/2 f.). Diese Verfügungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft (ESTV-act. 6, S. 2 oben).

**B.c.b** Das Steueramt ZH seinerseits veranlagte die nämliche Kapitaleistung mit Einschätzungsentscheid vom 30. April 2018 mit einem Steuerbetrag von Fr. 57'368.90 für die direkte Bundessteuer (ESTV-act. 5/2, 15/52). Der Einschätzungsentscheid vom selben Tag betreffend die Staats- und Gemeindesteuer (ESTV-act. 5/3, 15/51) legte die zu besteuernde und die satzbestimmende Kapitaleistung fest und verwies zum konkreten Steuerbetrag auf die Schlussabrechnung der Gemeinde. Gemäss den Einspracheentscheiden vom 27. April 2018 (ESTV-act. 5/4, S. 5 unten, 5/5, S. 6 oben; vorne Bst. B.b.b) hätte die Besteuerung der Kapitaleistung im

Kanton Graubünden (auf kantonaler und kommunaler Ebene) eine Steuerersparnis von rund Fr. 315'000.– zur Folge (vgl. provisorische Berechnung vom 2. Mai 2017, ESTV-act. 15/36).

### **C.**

**C.a** Die Ehegatten erhoben gegen die Einspracheentscheide und Verfügungen des Steueramts ZH (vorne, Bst. B.b.b und B.c.b) am 30. Mai 2018 (betreffend die direkte Bundessteuer) Beschwerde respektive (betreffend die Staats- und Gemeindesteuer) Rekurs an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich (fortan: Steuerrekursgericht ZH; ESTV-act. 14/2 und 14/5). Dieses vereinigte Beschwerde- und Rekursverfahren am 15. Juni 2018 (ESTV 14/9).

**C.b** Mit Verfügung vom 22. August 2018 überwies das Steuerrekursgericht ZH die Sache an die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV zum Entscheid über den Veranlagungsort und sistierte das Verfahren bis zum rechtskräftigen Entscheid dieser Frage (ESTV-act. 1).

### **D.**

**D.a** Die ESTV forderte die Verfahrensbeteiligten am 1. Februar 2019 zur Stellungnahme auf, ob auch der Veranlagungsort der Sondersteuer auf Kapitaleistung strittig sei und ersuchte um Auskunft zum jeweiligen Verfahrensstand (ESTV-act. 3). Die Verfahrensbeteiligten bestätigten, es sei der Veranlagungsort für beide Steuerarten festzulegen; die Steuerverwaltung GR hielt gleichwohl fest, sie sehe keinen Grund, auf die Veranlagungen der Kapitaleistung zurückzukommen (ESTV-act. 4-6).

**D.b** Die Vorinstanz führte einen Schriftenwechsel durch (ESTV-act. 7-11), den sie am 30. April 2020 schloss (ESTV-act. 12).

**D.c** Mit am 7. September 2020 eröffneter Verfügung vom 4. September 2020 (ESTV-act. 13, angefochtener Entscheid) erklärte die ESTV den Kanton Zürich als zuständig zur Veranlagung der Ehegatten betreffend die direkte Bundessteuer des Jahres 2015 sowohl für die ordentliche Steuer auf dem Einkommen (Dispositiv-Ziff. 1) wie auch für die Sondersteuer auf Kapitaleistung (Dispositiv-Ziff. 2). Allfällige Veranlagungshandlungen der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden betreffend die ordentliche direkte Bundessteuer wurden aufgehoben, ebenso die Veranlagungsverfügung vom 10. März 2016 betreffend die Sondersteuer auf Kapitaleistung 2015 (Dispositiv-Ziff. 3). Verfahrens- und Parteikosten wurden keine gesprochen (Dispositiv-Ziff. 4).

**E.**

Mit Eingabe vom 2. Oktober 2020 (nachfolgend: Beschwerde) lassen die Beschwerdeführenden diesen Entscheid anfechten. Sie beantragen dessen Aufhebung (Antrag 1), die Feststellung, dass der steuerliche Wohnsitz per 1. Oktober 2015 in den Kanton Graubünden verlegt worden sei (Antrag 2), dass diesem somit die Veranlagungshoheit für die Steuerperiode 2015 für die direkte Bundessteuer, betreffend sowohl die ordentliche Steuer auf dem Einkommen (Antrag 3) wie auch die Sondersteuer auf Kapitaleleistungen (Antrag 4) zukomme. Die Verfahrenskosten seien der Vorinstanz aufzuerlegen (Antrag 5) und es sei eine Parteientschädigung auszurichten (Antrag 6).

**F.**

Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 11. November 2020 auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

**G.**

Die Beschwerdegegnerinnen und die Beschwerdeführenden verzichteten implizit auf eine Replik.

**H.**

Am 28. Dezember 2022 teilte das Gericht der Beschwerdeführerin zwei Wechsel im Spruchkörper (Instruktionsrichterin und Gerichtsschreiber) mit.

*Auf die Ausführungen und Erwägungen im angefochtenen Entscheid und den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.*

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG, SR 172.021). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor (vgl. auch Art. 108 Abs. 1 Satz 2

des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der angefochtenen Verfügung zuständig.

**1.2** Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen über die Bundesrechtspflege und somit nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.3** Die Beschwerdeführenden haben sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt und sind mit der Abweisung ihrer Anträge formell beschwert. Der rechtstheoretische Ausgangspunkt der Festlegung des Veranlagungsorts ist zwar das Verbot der Doppelbesteuerung (nachstehend, E. 2.1) – da aber mit dem angefochtenen Entscheid allfällige Veranlagungshandlungen des Kantons Graubünden und die Veranlagungsverfügung zur Sondersteuer auf die Kapitaleistung explizit aufgehoben werden (angefochtener Entscheid, E. 5, Dispositiv Ziff. 3), hat dieser selbst keine Doppelbesteuerung zur Folge. Indes hat die Festsetzung des Veranlagungsortes bezüglich der direkten Bundessteuer Präjudizwirkung für das interkantonale Verhältnis, denn die Grundsätze der Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot wurden für das harmonisierte kantonale Steuerrecht übernommen (vgl. Urteil des BGer 2C\_398/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.3 Ingress; zum Grundsatz der einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit vgl. Urteile des BGer 2C\_753/2020 vom 23. Dezember 2021 E. 1.2.1 2. Abschnitt und 2C\_934/2013 vom 18. Juni 2014 E. 5.2, je m.w.H.; vgl. auch die gleichläufigen Formulierungen von Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Auch wenn die direkte Bundessteuer sich in Graubünden und Zürich entspricht, folgt aus der Festlegung des Veranlagungsortes und der möglichen höheren Besteuerung der Kapitaleistung auf kantonaler und kommunaler Ebene (vgl. Sachverhalt, Bst. B.c.b a.E.) ein Unterschied in der Steuerbelastung. Die Beschwerdeführenden sind damit auch materiell beschwert und haben ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheides; sie sind zur Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG) und der eingeforderte Kostenvorschuss fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG).

**1.4** Die vorliegende Beschwerde richtet sich formell gegen eine Verfügung der ESTV. Gleichwohl hat der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts

Auswirkungen auf die beiden involvierten Kantone. Insofern richtet sich die Beschwerde materiell auch gegen diese beiden Kantone. Praxisgemäss sind damit sowohl das Steueramt ZH als auch die Steuerverwaltung GR – unabhängig von allfälligen Anträgen dieser Verfahrensbeteiligten – als Beschwerdegegner zu rubrizieren (statt vieler: Urteil des BVGer A-6387/2019 vom 11. Mai 2020 E. 1.3 m.w.H.).

**1.5** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 1146 ff.; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23). Weiter gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen; das Gericht ist an die Begründung der Begehren nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (Art. 62 Abs. 4 VwVG; vgl. BVGE 2014/1 E. 2 m.w.H.).

**1.6** Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Bundesverwaltungsverfahren und die Bundesverwaltungsrechtspflege werden (allerdings mit Ausnahme des Steuerverfahrens, vgl. Art. 2 Abs. 1 VwVG) *grundsätzlich* von der *Untersuchungsmaxime* beherrscht (vgl. Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die *Beweisführungslast* (sog. subjektive oder formelle Beweislast; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.3.1). Die Untersuchungsmaxime wird durch die *Mitwirkungspflichten* der Parteien relativiert (vgl. Art. 13 VwVG; zum Verhältnis zwischen Untersuchungsmaxime und Mitwirkungspflicht vgl. Urteil des BGer 2C\_177/2018 vom 22. August 2019 E. 3.2 ff. m.w.H.). Weil die Veranlagung der direkten Bundessteuern vorab den kantonalen Behörden obliegt (vgl. Art. 128 Abs. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV, SR 101]), findet in jenem Verfahren das VwVG keine Anwendung (vgl. PIERRE TSCHANNEN, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2019, Art. 2 N. 7). Diesbezüglich kommen die spezialgesetzlichen Beweisführungsregeln und Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen zum Tragen. Die soeben dargestellten Grundsätze gelten

jedoch ebenfalls gemäss Art. 123 und 124 ff. DBG (vgl. Urteil des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 1.4; vgl. dazu auch nachfolgend E. 2.5 und E. 2.7.1).

**1.7** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt im Rahmen der Sachverhaltserstellung der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 des Bundesgesetzes über den Bundeszivilprozess vom 4. Dezember 1947 [BZP, SR 273]; vgl. auch BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 1.4.2, A-1129/2016 vom 27. Juli 2016 E. 1.5.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141). Gelangt das Gericht – trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes – nicht zu einem solchen Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung, d.h. es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteil des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 1.5.1; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 519, 562).

## **2.**

**2.1** Ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; statt vieler: BGE 140 I 114 E. 2.3.1, 137 I 145 E. 2.2). Ist der Veranlagungs-ort im Einzelfall ungewiss oder streitig, so ist er – wenn mehrere Kantone in Frage kommen – von der ESTV zu bestimmen (Art. 108 Abs. 1 Satz 1 DBG). Erfährt eine Veranlagungsbehörde von einem konkurrierenden Anspruch eines andern Kantons, ist vor weiteren Veranlagungshandlungen



die ESTV anzugehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen (Urteil des BGer 2A.241/2006 vom 26. Oktober 2006 E. 2.4 m.w.H.; vgl. Art. 108 Abs. 2 DBG).

**2.2** Die kantonalen Steuerbehörden erheben die direkte Bundessteuer (im Fall persönlicher Zugehörigkeit) von den natürlichen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder, wenn ein solcher in der Schweiz fehlt, ihren steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton haben (Art. 105 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 1 StHG). Der Stichtag ist der 31. Dezember oder jener Tag, an dem die Unterwerfung unter die Steuerpflicht (in der Schweiz) endet (Urteile des BVerger A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.2; A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.1 m.w.H.). Bei einem Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht für die laufende Steuerperiode im Kanton, in dem die steuerpflichtige Person per 31. Dezember ihren Wohnsitz hat (vgl. Art. 4b Abs. 1 StHG).

**2.3** Abweichend vom soeben Gesagten werden *Kapitalleistungen aus Vorsorge* (Art. 22 und Art. 38 DBG) in dem Kanton besteuert, in dem die begünstigte Person im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalleistung ihren Wohnsitz hat (Art. 105 Abs. 4 DBG).

**2.4** Der steuerrechtliche Wohnsitz einer natürlichen Person befindet sich in der Regel am Ort, wo sie sich mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 StHG, sowie [analog] Art. 23 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; BGE 132 I 29 E. 4.1; Urteile des BGer 2C\_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 2.2 m.w.H.; 2C\_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.1 f.; Urteile des BVerger A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.1; A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.3; vgl. dazu auch MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2011 [nachfolgend: Kommentar Interkantonaies Steuerrecht], § 6 N 2, 7, 10).

**2.4.1** Für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes müssen zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, nämlich eine objektive – der «tatsächliche Aufenthalt» – einerseits und eine subjektive – die «Absicht dauernden Verbleibens» – andererseits (YVES NOËL, *Le domicile fiscal des per-*

sonnes physiques dans la jurisprudence actuelle, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II S. 406; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar Interkantonaies Steuerrecht, § 6 N 8).

**2.4.2** Die erste Voraussetzung ist also jene des Aufenthalts, die physische Präsenz der Person an einem bestimmten Ort (Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.2 m.w.H.). Der Aufenthalt bedingt zumindest eine Wohn- und damit Übernachtungsgelegenheit zur freien Benützung, d.h. eine Unterkunft, wo die steuerpflichtige Person effektiv übernachtet (Urteil des BGer 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3 m.w.H.; Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.3.1; A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.5 m.w.H.; vgl. auch Urteil des BVGer A-5427/2013 vom 17. Juli 2014 E. 3.3). Um einen (möglichen) Aufenthaltsort handelte es sich folglich etwa bei dem Ort, wo die betroffene Person regelmässig übernachtet, um von dort aus zur Arbeit aufzubrechen (BGE 132 I 29 E. 4.3 und 5.3 sowie insbesondere Urteil des BGer 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3 m.w.H.).

**2.4.3** Als zweite, subjektive Bedingung muss die steuerpflichtige Person die Absicht haben, am Ort ihres Aufenthalts dauernd zu verbleiben. Dabei handelt es sich um einen inneren Vorgang, der sich durch äussere Sachumstände manifestiert, so dass er für Dritte erkennbar wird.

**2.4.4** Das Kriterium der Absicht dauernden Verbleibens in Art. 23 Abs. 1 ZGB, Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 StHG ist nicht so zu verstehen, als dass es auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen ankäme. Der Wohnsitz bestimmt sich vielmehr alleine nach der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen Person manifestiert (vgl. grundlegend BGE 97 II 1 E. 3; vgl. auch BGE 143 II 233 E. 2.5.2; 138 II 300 E. 3.2; 137 II 122 E. 3.6; 136 II 405 E. 4.3; 133 V 309 E. 3.1; 120 III 7 E. 2a). Der Wohnsitz liegt demnach dort, wo sich im Lichte dieser Tatsachen objektiv betrachtet der Mittelpunkt der Lebensinteressen – der Lebensmittelpunkt – der betroffenen Person befindet (Urteil des BGer 2C\_398/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.2.2 m.w.H.). Aus der Gesamtheit der objektiven Umstände muss sich ergeben, dass der betreffende Ort den Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Lebensbeziehungen dieser Person bildet (Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.3.2; A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.2; A-5086/2013 vom 22. April 2014 E. 2.3.2; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar Interkantonaies Steuerrecht, § 6 N 17 ff. m.w.H.).

**2.5** Über den steuerrechtlichen Wohnsitz kann in der Regel kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Dabei sind sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände der betroffenen Person zu berücksichtigen (vgl. Urteile des BGer 2C\_510/2016 vom 29. August 2016 E. 2.6.3; 2C\_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.2 m.w.H.). Massgebend ist die Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände. Auf die Erklärungen der steuerpflichtigen Person oder die bloss affektive Bevorzugung eines Orts kommt es dabei nicht an. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil keine entscheidende Rolle. Das Hinterlegen der Schriften und das Ausüben der politischen Rechte an einem bestimmten Ort können allerdings Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz einer Person bilden, wenn auch deren übriges Verhalten dafür spricht. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_510/2016 vom 29. August 2016 E. 2.2; Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.3; ferner ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar Interkantonaies Steuerrecht, § 6 N 9, 17; DANIEL DE VRIES REILINGH, Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international – état des lieux et comparaison, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 S. 277 f.).

## **2.6**

**2.6.1** Pfl egt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält bzw. an welchem sich der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse, d.h. der ideelle und materielle Schwerpunkt des Lebens dieser Person, befindet (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2; 132 I 29 E. 4.2 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 2.2; Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.4.1; A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.1).

**2.6.2** Ausgangspunkt ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der betroffenen Person. Die persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen einer Person können sie aber so eng mit einem anderen Ort verbinden, dass dieser als Lebensmittelpunkt erscheint, obschon die betroffene Person dort weniger Zeit verbringt. Relevant sind in diesem Zusammenhang etwa der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder (Ehegatten, Kinder, Eltern und Geschwister), die ausserfamiliären sozialen Beziehungen (z.B. Teilnahme am Vereinsleben), die berufliche Stellung der steuerpflichtigen Person und die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten. Auf diese Kriterien ist auch abzustellen, wenn sich eine Person

gleich oder annähernd gleich oft an mehreren Orten aufhält. Die verschiedenen Kriterien sind in Abhängigkeit der persönlichen Situation der betroffenen Person (z.B. Alter) zu gewichten und im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung (vgl. vorstehend, E. 2.4.4) gegeneinander abzuwägen, um den steuerrechtlichen Wohnsitz per Stichtag (vgl. vorstehend, E. 2.2 f.) zu bestimmen. Die tatsächlichen Verhältnisse zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt sind zwar nicht unmittelbar relevant, können aber als Indizien berücksichtigt werden (vgl. Urteile des BGer 2C\_398/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.2.3; 2C\_415/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 5.4; 2C\_416/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 5.4; 2C\_50/2014 vom 28. Mai 2014 E. 5.3, in: *Rivista ticinese di diritto* [RtiD] 2014 II S. 528; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 5.5).

**2.6.3** Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält (BGE 132 I 29 E. 4.2 f. m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_806/2019 vom 8. Juni 2020 E. 2.4).

**2.6.4** Bei unselbständig erwerbenden Personen ist Mittelpunkt der Lebensverhältnisse für gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, denn der Zweck des Lebensunterhalts ist dauernder Natur (BGE 132 I 29 E. 4.2; Urteile des BGer 2C\_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.2; 2C\_809/2008 vom 6. August 2009 E. 3.1; 2C\_646/2007 vom 7. Mai 2008 E. 3.1). Der Aufenthalt bedingt jedoch zumindest eine Wohn- und damit Übernachtungsgelegenheit zur freien Benützung. Beim Aufenthaltsort bzw. Arbeitsort handelt es sich nicht um den Ort, wo der Arbeitsplatz liegt, sondern um denjenigen, wo die betroffene Person regelmässig übernachtet, um von dort aus zur Arbeit zu gehen (BGE 132 I 29 E. 4.3 und 5.3; Urteil des BGer 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3 m.w.H.).

**2.6.5** Diese Überlegungen können weitgehend auch auf die Bestimmung des Steuerdomizils bzw. des Wohnsitzes Selbständigerwerbender übertragen werden. Wie beim unselbständig Erwerbstätigen befindet sich auch beim (verheirateten) Selbständigerwerbenden das Hauptsteuerdomizil bzw. der Wohnsitz am Aufenthaltsort der Familie, zu der er täglich oder an

den Wochenenden und in der freien Zeit zurückkehrt. Begibt sich der Selbständigerwerbende nicht in diesem Sinn regelmässig zu seiner Familie zurück, so fällt sein Hauptsteuerdomizil bzw. Wohnsitz wie beim Unselbständigerwerbenden mit dem Arbeitsort zusammen (BGE 121 I 14 E. 4c; Urteil des BGer 2C\_398/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.3.4).

**2.6.6** Die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils einer Person oder eines Paares im Rentenalter stellt erfahrungsgemäss besondere Schwierigkeiten. Ob Rentner am neuen Ort derart Fuss gefasst haben, dass sich geradezu sagen lässt, sie hielten sich dort nicht bloss auf, sondern täten dies in der Absicht des dauernden Verbleibens, ist wiederum anhand der Gesamtheit der äusserlich wahrnehmbaren Umstände zu beurteilen. Wie im Fall jüngerer Personen ist von einem steuerlich vollzogenen Wechsel des Wohnsitzes erst auszugehen, sobald sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen an den neuen Ort verlagert hat. Das Entstehen neuer Interessen oder das Weiterführen einzelner Freizeitbeschäftigungen am neuen Ort erweisen sich als unzureichend. Tendenziell darf sich sagen lassen, dass der Lebensmittelpunkt älterer oder betagter Personen weniger mobil ist als jener der jüngeren Bevölkerung (BGE 131 I 145 E. 5; Urteil des BGer 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.2 m.w.H und E. 5.3).

## **2.7**

**2.7.1** Betreffend die Bestimmung des Veranlagungsorts haben die Steuerbehörden die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente zwar von Amtes wegen abzuklären (Art. 123 Abs. 1 DBG; vgl. E. 1.6). Die steuerpflichtige Person ist aber zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. Art. 124 ff. DBG; Urteile des BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 3.4; A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 1.3.3). Da es sich beim steuerrechtlichen Wohnsitz um eine steuerbegründende Tatsache handelt, trägt die Steuerbehörde dafür die Beweislast (etwa BGE 138 II 300 E. 3.4; Urteil des BGer 2C\_1036/2017 vom 10. März 2019, E. 2.3; Urteil des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.4.2).

**2.7.2** Bei einer (geltend gemachten) Wohnsitzverlegung in einen anderen Kanton kommt zwar – anders als bei internationalen Sachverhalten (vgl. dazu BGE 138 II 300 E. 3.3) – Art. 24 Abs. 1 ZGB, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt, nicht zum Tragen (Urteil des BGer 2C\_794/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.4). Dennoch kann der steuerpflichtigen Person nach der

bundesgerichtlichen Rechtsprechung unter Umständen auch im interkantonalen Verhältnis der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden. Dies ist der Fall, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 2.3 m.w.H.). Wenn also das bisherige Steuerdomizil als «sehr wahrscheinlich» erscheint, gilt eine natürliche Vermutung, dass das neue Steuerdomizil mit dem alten übereinstimmt (vgl. Urteil des BGer 2C\_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 3.1; OLIVIER MARGRAF, Natürliche Vermutungen im Recht der direkten Steuern, in: Steuer Revue [StR] 70/2015 S. 946). Eine solche natürliche Vermutung bewirkt aber keine Umkehr der Beweislast (vgl. BGE 130 II 482 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 3.3 m.w.H.). Vielmehr kann eine natürliche Vermutung mit einem blossen Gegenbeweis umgestossen werden (Urteil des BGer 2C\_549/2018 E. 3.3; ausführlich: Urteil des BVGer A-2106/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.6). Ein solcher Gegenbeweis erfordert nur, dass Zweifel an der Richtigkeit der Indizien (Vermutungsbasis) oder der daraus gezogenen Schlussfolgerung (Vermutungsfolge) geweckt werden (vgl. BGE 141 III 241 E. 3.2.3; 135 II 161 E. 3; Urteil des BGer 5A\_834/2016 vom 13. Juni 2018 E. 3.6; Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5; A-2106/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.6).

### 3.

Im vorliegenden Fall ist die Frage zu klären, welches der zutreffende Veranlagungsort der Beschwerdeführenden für das Steuerjahr 2015 ist. Zu bestimmen ist einzig der zur Veranlagung zuständige Kanton; die innerkantonale Zuständigkeit (die vorliegend innerhalb der in Frage kommenden Kantone ohnehin nicht strittig ist), entscheidet sich nach kantonalem Recht. In Frage kommen vorliegend einzig die Kantone Zürich und Graubünden. Massgeblicher Zeitpunkt ist der 31. Dezember 2015 für die ordentliche Bundessteuer und der 1. Dezember 2015 für die Steuer auf der Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge (vorne, E. 2.2 f.; Sachverhalt Bst. A.d).

**3.1** Die Vorinstanz stellte im angefochtenen Entscheid fest, die Steuerpflichtigen hätten bis und mit September 2015 ihren «zivilrechtlichen» Wohnsitz in C.\_\_\_\_\_ gehabt. Bei Verlegung desselben (resp. des polizeilichen Domizils) im Oktober 2015 hätten sie die Wohnung in C.\_\_\_\_\_ und ihre dortige Erwerbstätigkeit fortgeführt. Dies begründe die natürliche

Vermutung dafür, dass der bisherige Lebensmittelpunkt nicht definitiv aufgegeben worden sei. Den Steuerpflichtigen obliege folglich der Gegenbeweis.

Zu den fraglichen Stichtagen hätten die in intakter und ungetrennter Ehe zusammenlebenden Steuerpflichtigen – deren Kinder und Grosskinder augenscheinlich nicht in Graubünden wohnten – ihren «zivilrechtlichen» Wohnsitz in D.\_\_\_\_\_/GR gehabt. Dort wie auch in C.\_\_\_\_\_ hätten sie Unterkünfte zur Verfügung gehabt, die ihre Bedürfnisse als Ehepaar, auch bei Besuchen der Familie, dauerhaft abzudecken vermöchten. Die Wohnung in D.\_\_\_\_\_ sei indessen ursprünglich als Ferienwohnung erworben worden und liege weit vom bisherigen Lebenszentrum weg – im Gegensatz zur langjährigen Mietwohnung an bevorzugter Lage in C.\_\_\_\_\_, die sich nahe dem jahrelangen gesellschaftlichen und beruflichen Umfeld befinde. Die Steuerpflichtigen seien im ganzen Steuerjahr 2015 berufstätig gewesen; ab dem Oktober teilzeitlich. Der Steuerpflichtige habe die Praxis ab der (C.\_\_\_\_\_-) Mietwohnung zu Fuss innert 15 Minuten erreichen können, die Steuerpflichtige arbeite in dieser Wohnung. Im Kanton Graubünden seien sie nie erwerbstätig gewesen.

Das – im Detail anhand von Aufenthaltsaufschriften dargestellte – *Kriterium des tatsächlichen Aufenthaltes* schliesse weder Zürich noch Graubünden als Veranlagungsort aus. In D.\_\_\_\_\_ seien im Hinblick auf den Umzug Telefon-, Internet und TV-Installationen ausgebaut worden und der Stromverbrauch sei im Jahr 2015 angestiegen; Bank- und Postkontoauszüge seien aber noch nach C.\_\_\_\_\_ gesandt worden. Die Meldeverhältnisse der Fahrzeuge – ein Geschäfts- und ein Liebhaberfahrzeug mit zürcherischen, ein Privatfahrzeug mit bündnerischen Kontrollschildern – gäben keinen Ausschlag; deren Wartung sei im Oktober/November 2015 in C.\_\_\_\_\_ erfolgt. Privatauslagen seien im Jahr 2015, namentlich ab Oktober 2015, zu einem grossen Teil in Graubünden respektive der Umgebung von D.\_\_\_\_\_ erfolgt und deckten sich auch mit den tatsächlichen Aufenthaltszeiträumen. Indessen erachtet die Vorinstanz die Ausgabenbelege, die dem Lebensraum C.\_\_\_\_\_ zuzuordnen seien, als nicht vollständig; angesichts grösserer Bargeldabhebungen sei davon auszugehen, dass dort häufig Barzahlungen geleistet worden seien. Die Steuerpflichtigen hätten einen Hausarzt in (*Nachbarort von D.\_\_\_\_\_*), gemäss Kalendereinträgen aber noch Augenarzt- und Optikertermine im Dezember in C.\_\_\_\_\_ wahrgenommen; die Steuerpflichtige habe weiterhin einen Coiffeur in C.\_\_\_\_\_ aufgesucht. Die Krankenversicherungen seien per

1. Januar 2016 nach Graubünden umgemeldet worden. Besonders hervor-zustreichen sei der Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit. Die – im Einzel-nen dargestellte – Entwicklung der vom Steuerpflichtigen erzielten Jahres-nettoerlöse zeige auf, dass der Erlös in der untersuchten Periode von 2014 bis 2018 kontinuierlich gesunken sei; die Reduktion des Pensums sei aber erst im Oktober 2015 erfolgt. Ab da habe er noch 2 ½ Tage die Woche, von Dienstag bis und mit Donnerstag mittags, gearbeitet. Die Steuerpflichtige sei in der Praxis teilzeitlich angestellt. Angesichts der Senkung ihres Ein-kommens im Jahr 2015 dürfte auch sie das Pensum reduziert haben. Ins-gesamt seien beide über die Steuerperiode 2015 hinaus erwerbstätig ge-wesen; unter Einschluss der durch die (...) erzielten Erlöse sei der Gesamt-erlös der Praxis auch nach der Pensenreduktion deutlich über der Hälfte des im Jahr 2014 erzielten Erlöses gelegen. Erklärtermassen sei dies mit Blick auf den Verkauf respektive den Liquidationserlös bewusst so gehalten worden.

In einer Analyse des familiären Schwerpunktes stellt die Vorinstanz fest, dass die Steuerpflichtigen gemäss ihren Angaben jeweils am Montagmittag von D. \_\_\_\_\_ nach C. \_\_\_\_\_ und am Donnerstagnachmittag in umge-kehrter Richtung fahren, mithin jeweils drei Nächte in C. \_\_\_\_\_ und vier in D. \_\_\_\_\_ (zuzüglich die Ferien) verbrachten. Zwar gäben sie an, die Kinder würden sie regelmässig in D. \_\_\_\_\_ besuchen und die Enkel dort auch Ferien mit ihnen verbringen, doch hätten familiäre Kontakte auch in C. \_\_\_\_\_ stattgefunden und seien Enkelkinder jedenfalls in der ersten Jahreshälfte 2015 auch in J. \_\_\_\_\_/ZH gehütet worden. Zu einem Freun-deskreis in D. \_\_\_\_\_ hätten sich die Steuerpflichtigen nur allgemein ge-äussert. Gemeinsame Restaurantbesuche hätten im letzten Quartal 2015 jedenfalls in C. \_\_\_\_\_ und in D. \_\_\_\_\_ und Umgebung stattgefunden. Das geltend gemachte sportliche und finanzielle Engagement im nahe ge-legenen Golfclub werde seit Jahren ausgeübt, sei nicht aussergewöhnlich und belege keine besonders grosse Verbundenheit zu D. \_\_\_\_\_. Weiter-hin sei der Steuerpflichtige in einer E. \_\_\_\_\_ in C. \_\_\_\_\_ aktiv gewe-sen.

Zum subjektiven Element, der *Absicht dauernden Verbleibens*, hält die Vor- instanz fest, dass im Oktober 2015 die Aufgabe der Erwerbstätigkeit noch lange nicht bevorgestanden habe. Die Pensumsreduktion des Steuerpflich-tigen sei erst nach einer Augenoperation im Sommer 2015 entschieden worden. Die angegebenen Motive für den Umzug – Entfliehen von Stress und Hektik der Stadt zugunsten der ländlichen Umgebung und der Berge – hätte sich im Steuerjahr 2015 so noch nicht realisieren können. Aus dem



blossen Entscheid, den Ruhestand in D.\_\_\_\_\_ verbringen zu wollen, folge noch nicht, dass die Steuerpflichtigen in objektiv feststellbarer Weise den Wohnsitz und Lebensmittelpunkt dorthin verlegt hätten; auch seien sie 2015 nicht äusserlich wahrnehmbar im Ruhestand gewesen. Es sei auch kein Umzug «im grossen Stil» erfolgt, hätten die Steuerpflichtigen doch die bisherige Mitwohnung zu einem Mietzins von rund Fr. 37'650.– im Jahr noch über das Jahr 2015 hinaus beibehalten; von dort aus sei die F.\_\_\_\_\_ -praxis aufgesucht und seien Auslandsreisen unternommen worden.

Die Vorinstanz gelangt zur Auffassung, dass die Steuerpflichtigen im Wissen um die Anforderungen der künftigen Beweisführung Belege aufbewahrten. Es sei aber nicht plausibel, dass drei Viertel der privaten Lebenshaltungskosten in Graubünden erfolgt seien; angesichts der häufigen Barabhebungen in C.\_\_\_\_\_ stehe zu vermuten, es seien viele Barkäufe in C.\_\_\_\_\_ getätigt und die Belege nicht eingereicht worden. Zuletzt falle die zeitliche Nähe zwischen der vorgeblichen Wohnsitzverlegung und der (altersbedingt nicht weiter aufschiebbarer) Fälligkeit der Kapitalleistung auf, die einen erheblichen Unterschied in der kantonalen und kommunalen Steuerlast mit sich bringe.

In einer resümierenden Gesamtabwägung kommt die Vorinstanz zum Schluss, die Anknüpfungspunkte der persönlichen, familiären, beruflichen und wirtschaftlichen Interessen der Steuerpflichtigen im Kanton Zürich seien im Jahr 2015 noch gewichtiger und intensiver gewesen als im Kanton Graubünden. Die Umstände, die für den Lebensmittelpunkt in D.\_\_\_\_\_ sprächen, seien damit nicht geeignet, die natürliche Vermutung, die für C.\_\_\_\_\_ spreche, umzustossen.

**3.2** Die Beschwerdeführenden rügen, die Vorinstanz habe ihnen die Beweislast auferlegt, obwohl die Steuerbehörde für den Nachweis des Wohnsitzes als steuerbegründende Tatsache beweisbelastet sei.

Die Beschwerdeführenden hätten ihren Lebensmittelpunkt im Oktober 2015 nach D.\_\_\_\_\_ verlegt. Sie seien von ihrer Arbeitstätigkeit in C.\_\_\_\_\_ auch regelmässig – von Donnerstagnachmittag bis Montagmittag – nach D.\_\_\_\_\_ zurückgekehrt und hätten dort auch – mit wenigen Ausnahmen – die Ferien verbracht. Die Wohnung in D.\_\_\_\_\_ sei 1996 als Ferienwohnung erworben worden. Es sei schon lange geplant gewesen, den Wohnsitz im Alter dorthin zu verlegen. Hätten sie den Wohnsitz

im Alter in C. \_\_\_\_\_ belassen wollen, hätten sie dort eine Eigentumswohnung erworben, stattdessen seien sie in C. \_\_\_\_\_ zur Miete geblieben. Die Wohnung in D. \_\_\_\_\_ sei folglich auch so umgebaut worden, dass sie den Alltagsbedürfnissen im Rentenalter entspreche. Insbesondere sei mit Blick auf die häufigere Nutzung erheblich in die Küche investiert und deren Ausbaustandard angehoben worden – auch über den der zweckmässigen, aber alten Küche in C. \_\_\_\_\_. Das Raumprogramm in D. \_\_\_\_\_ sehe Schlaf- und Badezimmer für die Beschwerdeführenden auf einer Etage, zwei Schlaf- und ein Badezimmer auf der anderen Etage vor; in C. \_\_\_\_\_ verfügten sie über ein Badezimmer, ein separates WC und ein Schlafzimmer, die weiteren beiden Zimmer seien als Büro eingerichtet. Internet-, TV- und Telefoninstallationen seien auf erhöhte Anforderungen angepasst worden. Da in D. \_\_\_\_\_ bestens eingerichtet, sei sodann kein wirklicher Umzug vonnöten gewesen. Die Rechtsprechung zu Paaren im Rentenalter sei vorliegend nicht einschlägig; die Beschwerdeführenden seien nicht – wie das betreffende Paar im von der Vorinstanz zitierten Urteil – an einen neuen Ort gezogen, sondern an einen bekannten. Sie hätten ihre Freizeit in den vergangenen Jahren dort verbracht und einen Freundeskreis aufgebaut – aus dem Ferienort sei ein Zweitwohnsitz geworden, mit der Absicht, den Erstwohnsitz daraus zu machen.

Die vorinstanzliche Auffassung, die Beschwerdeführenden hätten die Kontaktpflege in D. \_\_\_\_\_ und Umgebung zu wenig belegt, treffe nicht zu. Es seien ab Oktober 2015 mehr Abendessen im Freundeskreis dort belegt als in C. \_\_\_\_\_. Auch dürfe nicht «schädlich» sein, dass nach einer langen Zeit am Wohnort C. \_\_\_\_\_ dort noch Freundschaften und die – auf Lebenszeit geschlossene – Mitgliedschaft in einer E. \_\_\_\_\_ gepflegt werde; insbesondere die drei Anlässe von zentraler Bedeutung nehme (*ein E. \_\_\_\_\_-Mitglied*) wenn immer möglich wahr, ganz gleich, wo er wohne. Der Beschwerdeführer habe in den Sportferien 2015 auch einen E. \_\_\_\_\_-anlass in Graubünden organisiert. Weiter seien die Beschwerdeführenden seit 2006 – (*als Mitglieder*) und durch finanzielles Engagement – im nahe gelegenen Golfclub engagiert, was auch viele soziale Kontakte vor Ort eröffnet habe. Eine – auch zeitlich – vergleichbare Freizeitaktivität verfolgten sie in C. \_\_\_\_\_ nicht. Vor Ort würde auch die Freundschaft mit dem besten Freund des Beschwerdeführers gepflegt, der im Nachbarort einen Zweitwohnsitz habe; auch mit anderen (*E. \_\_\_\_\_-Mitgliedern*), auf die dasselbe zutrefte – sei der Umgang mit diesen vermeintlich (...) Kontakten (*aus C. \_\_\_\_\_*) im Umfeld der Zweitwohnsitze geselliger und intensiver. Sie seien Stammgäste in diversen Speiselokalen und mit einzelnen Gastronomen persönlich bekannt. Auch die Nachbarschaft

werde gepflegt. Insgesamt zeige der Vergleich der gesellschaftlichen Aktivitäten ab Oktober 2015, dass diese in D. \_\_\_\_\_ intensiver seien als in C. \_\_\_\_\_.

Die hausärztliche Versorgung sei nach (*Nachbarort von D. \_\_\_\_\_*) verlegt worden; bei den augenärztlichen Konsultationen handle es sich um Nachbehandlungen zu den Operationen in den Jahren 2013 und 2014, die – entsprechend der allgemeinen Lebenserfahrung – beim operierenden Arzt stattgefunden hätten. Dass im letzten Quartal 2015 keine Beschwerden zu beklagen gewesen seien, die eine anderweitige spezialärztliche Intervention erforderten, könne ihnen nicht zum Nachteil gereichen. Die Enkelkinder hätten sie nur unregelmässig gehütet; die reguläre Betreuung habe in einem Hort am Wohnort der Tochter stattgefunden. Die Enkel hätten gerne Ferien in D. \_\_\_\_\_ verbracht, Hütedienste seien situative Ausnahmen gewesen. Die Kinder seien erwachsen und hätten ihr eigenständiges Leben mit eigenen Kontakten, gleichwohl sei der Sohn der Region D. \_\_\_\_\_ verbunden und habe beispielsweise 2019 in der Umgebung Hochzeit gefeiert.

Es sei nicht nachvollziehbar, aus dem Beibehalten der angestammten (C. \_\_\_\_\_-) Wohnung den Nachweis zu schliessen, dass der Wohnsitz nicht verlegt worden sei. In der (C. \_\_\_\_\_-) Wohnung sei das Büro eingerichtet, von dem aus die Beschwerdeführerin die administrativen Arbeiten der Praxis erledigte; im Keller sei das Archiv der Praxis. Bei den an der Erwerbstätigkeit orientierten Aufenthalten in C. \_\_\_\_\_ hätten sie eine Unterkunft benötigt. Hätten sie die Wohnung zugunsten von Hotelübernachtungen oder einer kleineren Wohnung aufgegeben, hätten sie zusätzlichen Raum für die Administration besorgen müssen, was angesichts ihres Alters und des absehbaren Endes der Arbeitstätigkeit lebensfremd – und auch nicht wirtschaftlich – gewesen wäre. Die Meldung als Wochenaufenthalter in C. \_\_\_\_\_ (erst) per Februar 2017 sei aufgrund einer Erkundigung des Personenmeldeamtes erfolgt. In C. \_\_\_\_\_ habe man nach den Arbeitstagen nicht intensiv gekocht; vielmehr habe man auswärts gegessen respektive Lebensmittel von D. \_\_\_\_\_ mitgebracht, was das Ungleichgewicht der Einkäufe nach Wohnort erkläre. Die Bargeldbezüge seien in C. \_\_\_\_\_ erfolgt, weil die Hausbank in der Region D. \_\_\_\_\_ keine Filiale habe und man für Auslagen gerne über Bargeld verfügt habe. Belege habe man nicht wegen des Verfahrens gesammelt; für den Beschwerdeführer als Selbständigerwerbenden sei dies vielmehr eine Gewohnheit.

Der Beschwerdeführer hätte seine Praxis an sich per Eintritt des ordentlichen Pensionsalters im November 2010 in neue Hände übergeben wollen und habe dieses Anliegen mit einem spezialisierten Beratungsunternehmen ernsthaft verfolgt. Einzelne Interessenten seien nicht in Frage gekommen, andere vor den notwendigen Investitionen zurückgeschreckt; zudem habe der Praxispartner Mühe mit der anstehenden Änderung gehabt. Der Kaufvertrag sei schliesslich 2018 geschlossen worden, erste Kontakte mit dem Käufer seien 2014 erfolgt; die Finanzierung des Erwerbs und vor allem des Aus- und Umbaus sei umfassend zu klären gewesen. Bei Erreichen des Pensionsalters sei nicht realistisch gewesen, aus der Praxis auszusteigen; der Beschwerdeführer habe seine Patienten nicht ohne Nachfolgelösung zurücklassen wollen. Zudem sei die Praxis auch Teil der Altersvorsorge gewesen; allerdings sei ein möglichst hoher Verkaufserlös nicht das Ziel gewesen. Den – schon länger bestehende – Entschluss zur Pensenreduktion hätten sie im Sommer 2015 aufgrund der schnelleren Ermüdbarkeit der Augen des Beschwerdeführers nach dessen Operationen gefasst; damals in der Hoffnung auf einen baldigen Vertragsschluss. Der Entschluss, den Erstwohnsitz nach D.\_\_\_\_\_ zu verlegen, sei im Sommer 2015 schon festgestanden. Im Gleichschritt mit der Pensenreduktion habe sich der Praxisumsatz vermindert und habe der Beschwerdeführer 2015 sein Team auf einen kleineren Bestand an loyalen und selbständig arbeitenden Mitarbeiterinnen verschlankt, der nicht die dauernde Präsenz des Vorgesetzten erforderte.

Die berufliche Situation des Beschwerdeführers sei in Anbetracht der gesundheitlichen Lage, der Verkaufsbestrebungen, der Pensenreduktionen und Anpassungen im Team nicht mit einem jüngeren Selbständigerwerbenden zu vergleichen, der sein Unternehmen im Vollzeitengagement vorantreibe; der Bezug zum Arbeitsort sei weit weniger eng. Die Pensenreduktion habe die Möglichkeit eröffnet, den lange geplanten Wohnsitztausch zu vollziehen. Am 1. Oktober 2015 sei der Schwerpunkt der familiären, beruflichen und wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte in D.\_\_\_\_\_ gelegen.

**3.3** Die Vorinstanz verweist in ihrer Vernehmlassung grundsätzlich auf den angefochtenen Entscheid. Bezüglich die Beweislastverteilung führt sie aus, angesichts der Fragestellung einer Wohnsitzverlegung unter Beibehaltens der bestehenden Wohnung und Erwerbstätigkeit bestehe eine natürliche Vermutung, dass der bisherige steuerrechtliche Wohnsitz beibehalten werde; folglich hätten die Beschwerdeführenden den Gegenbeweis zu erbringen.

Entgegen der Beschwerde habe sie, die Vorinstanz, nicht auf den Effekt der Steuerersparnis abgestellt; Steueroptimierung als Motiv einer Wohnsitznahme habe sie ausdrücklich anerkannt; indessen sei auch in solchen Fällen die tatsächliche Verschiebung des Lebensmittelpunktes vorausgesetzt. Angesichts der nach der Verlegung des Steuerdomizils beibehaltenen Wohnung sowie Arbeits- und Geschäftstätigkeit erweise sich dies indes als künstlich und mit den objektiv feststellbaren Umständen nicht im Einklang. Von diesen lasse sich nicht auf eine innere Haltung schliessen, die auf eine Verlegung des Lebensmittelpunktes folgern lasse. Die gesundheitlichen Probleme hätten nur zu einer Pensenreduktion geführt und nicht zu einem Übergang in einen neuen Lebensabschnitt. Die Steuerersparnis als mögliches Motiv habe all dies indirekt bestätigt. Deren Berücksichtigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung sei zulässig.

Nicht mit dem bundesgerichtlichen Verständnis des Arbeitsortsprinzips einher gehe die beschwerdeführerische Auslegung, wonach D. \_\_\_\_\_ das Domizil sei, wohin sie regelmässig nach der Arbeit zurückkehren würden. Vielmehr sei dies die Wohnung in C. \_\_\_\_\_, von wo aus sich der Beschwerdeführer zur Arbeitsstätte begeben habe respektive wo die Arbeitsstätte der Beschwerdeführerin sei. Der Arbeitsort habe sich ausschliesslich in C. \_\_\_\_\_ befunden. Die Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung zu Steuerpflichtigen im Rentenalter sei erfolgt, weil die Beschwerdeführenden selbst mit einem Wohnsitzwechsel im Hinblick auf den Ruhestand argumentiert hätten.

Die Aufwertung der Wohnung in D. \_\_\_\_\_ sei im angefochtenen Entscheid insofern berücksichtigt, als beide Wohnungen für einen dauernden Aufenthalt geeignet bezeichnet worden seien. Die Wohnung in C. \_\_\_\_\_ sei unbestritten keine nur behelfsmässige Übernachtungsgelegenheit ohne Wohncharakter, sondern für die privaten und geschäftlichen Zwecke und Bedürfnisse der Beschwerdeführenden bestens geeignet, ungeachtet des weniger aktuellen Ausbaustandards. D. \_\_\_\_\_ erscheine von der Arbeitsstätte her gesehen (und auch innerhalb der *[Region von D. \_\_\_\_\_]*) als vergleichsweise abgelegen und infrastrukturarmer, so dass Einkäufe auch eher in der Region als im Ort selbst erfolgten. Die möglichen höheren Kosten bei einer Aufgabe der (C. \_\_\_\_\_-) Wohnung seien nicht entscheidend.

In der Beschwerde hätten die Beschwerdeführenden (gegenüber dem Verfahren vor Vorinstanz) die Darlegungen zu den sozialen Kontakten konkretisiert und immerhin in allgemeiner Weise konkretisiert, auch in C. \_\_\_\_\_

Freundschaften beibehalten und gepflegt zu haben. Dass die in D. \_\_\_\_\_ seit Jahren gepflegten Freundschaften im Jahr 2015 besonders intensiv gewesen seien oder in den Kanton Graubünden verlegt worden seien, sei nicht ersichtlich; insbesondere die Beziehung zur sehr gut befreundeten Familie bestehe seit Langem und sei früher noch intensiver gewesen. Ein Vergleich von Restaurantbesuchen sei nicht ausschlaggebend, zumal die beschwerdeführerische Statistik zu C. \_\_\_\_\_ Lücken aufweise und dort offenbar bevorzugt auch zu Hause gespeist worden sei. Die geographische Gewichtung der Lebensmitteleinkäufe sei zu relativieren, zumal in Graubünden eingekaufte Lebensmittel offenbar auch nach C. \_\_\_\_\_ verbraucht worden seien.

Insgesamt seien die Beschwerdeführenden im Jahr 2015 noch lange nicht in einen neuen Lebensabschnitt – den Ruhestand – eingetreten und sei D. \_\_\_\_\_ der Ferien- und Freizeitort geblieben.

#### **4.**

Das Bundesverwaltungsgericht erwägt in Würdigung der Akten und Ausführungen von Vorinstanz und Beschwerdeführende Folgendes:

**4.1** Unbestritten lag der Lebensmittelpunkt der Beschwerdeführenden bis und mit September 2015 in C. \_\_\_\_\_. Sie machen geltend, dieser habe sich im Oktober 2015 nach D. \_\_\_\_\_ verschoben. Die Beschwerdeführenden befanden sich bereits im ordentlichen Rentenalter, hatten ihre angestammten Tätigkeiten in C. \_\_\_\_\_ aber mit dem Eintritt ins Rentenalter vorerst unverändert fortgeführt. Ab Oktober 2015 reduzierten sie den Beschäftigungsgrad; vornehmlich geschah dies aus gesundheitlichen Gründen. Die Beschwerdeführenden pflegten also in der fraglichen Zeitspanne – und über diese hinaus – Kontakt zu mehreren Orten und machen eine Wohnsitzverlegung zwischen diesen geltend.

**4.2** Was das objektive Element des tatsächlichen Aufenthaltes angeht (E. 2.4.2), ist mit der Vorinstanz festzustellen, dass sich die Beschwerdeführenden im letzten Quartal 2015 sowohl in C. \_\_\_\_\_ wie auch in D. \_\_\_\_\_ aufhielten. An beiden Orten verfügten sie über Wohnungen, die ihren gemeinsamen, nach Ort unterschiedlichen, Bedürfnissen gerecht wurden. Die Beschwerdeführenden hatten die Wohnung in C. \_\_\_\_\_ seit 2007 als Familienwohnung und Arbeitsstätte genutzt und es erfolgte nach ihrer eigenen Darstellung kein eigentlicher Umzug im Oktober 2015 (da die Wohnung in D. \_\_\_\_\_ ohnehin eingerichtet war). Die Wohnung in

C.\_\_\_\_\_ erfüllte die angestammten Bedürfnisse also nach wie vor, uneingeschränkt und ohne qualitative Einbusse gegenüber dem Zustand vor dem Oktober 2015. Der unterschiedliche Ausbaustandard der Wohnungen und auch die im Hinblick auf vermehrten oder dauernden Aufenthalt in D.\_\_\_\_\_ erfolgte Aufwertung der dortigen Küche und der Kommunikationsinfrastruktur ändern daran nichts. Auch der Umstand, dass die Wohnung in C.\_\_\_\_\_ zumindest zum Teil aus ökonomischen Erwägungen oder solchen der Bequemlichkeit beibehalten worden sein könnte, macht diese nicht zur behelfsmässigen (Not-) Unterkunft. Schliesslich wurde die Wohnung auch tatsächlich regelmässig zur Übernachtung genutzt, um von dort aus zur Arbeitsstätte aufzubrechen respektive dort zu arbeiten, Mahlzeiten zuzubereiten und einzunehmen und den Feierabend zu verbringen. Die Beschwerdeführenden führten ihr Familienleben in der Zeit der Woche, die sie in C.\_\_\_\_\_ verbrachten, dort weiter – wenn auch sicherlich mit anderen Schwergewichten als in D.\_\_\_\_\_.

**4.3** Es bleibt somit das subjektive Element, die Absicht dauernden Verbleibens (E. 2.4.3 f. und E. 2.6), zu beurteilen.

**4.3.1** Hierzu ist einleitend daran zu erinnern, dass es auf den subjektiven Willen alleine und die polizeilichen Meldeverhältnisse nicht ankommt. Wesentlich ist eine Gesamtwürdigung der objektiven, äusseren Umstände, der Berufs-, Familien- und Lebensumstände (E. 2.4.3, 2.5).

**4.3.2** Vorwegzunehmen ist sodann, dass im Rahmen der Gesamtwürdigung das Alter der Beschwerdeführenden durchaus eine Rolle spielt. Dabei ist nicht direkt wesentlich, dass sie das Rentenalter bereits erreicht hatten, waren doch die Beschwerdeführenden im gegenständlichen Zeitraum nach wie vor erwerbstätig, der Beschwerdeführer gar in selbständiger Stellung und als Arbeitgeber. Die Annahme, der Lebensmittelpunkt älterer Menschen sei weniger mobil als jener der jüngeren Bevölkerung (vorne, E. 2.6.6), hat nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts unabhängig vom tatsächlichen Eintritt in den Ruhestand gleichwohl seine Berechtigung: Bei Menschen zu Beginn ihrer beruflichen Karriere, die möglicherweise noch Beschäftigungen an verschiedenen Orten und in verschiedenen Positionen vor sich haben (und möglicherweise im Rahmen der Ausbildung gerade erst hinter sich haben), ist eine Verlegung des Lebensmittelpunktes schneller anzunehmen, als bei älteren Personen, die auf eine langjährige, etablierte Tätigkeit und eine Familiengeschichte an einem Ort zurückblicken. Das trifft vorliegend zu: Die Beschwerdeführenden waren lange Jahre in C.\_\_\_\_\_ tätig und bauten dabei eine etablierte

F. \_\_\_\_\_-praxis mit einem Bestand an langjährigen und vertrauten Patienten auf. Sie waren dort auch als Familie wohnhaft und gesellschaftlich engagiert. Insgesamt ist von einer erheblichen wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Integration auszugehen. Bei einer solch starken Verwurzelung ist eine Verlegung des Lebensmittelpunktes nicht leichthin anzunehmen.

**4.3.3** Die Beschwerdeführenden gingen im letzten Quartal 2015 (und darüber hinaus) ihrer angestammten Tätigkeit in C. \_\_\_\_\_ nach, wo sie während den Arbeitstagen sowie an den daran angrenzenden Tage wohnten. Dort hielten sie sich jeweils gemeinsam auf; jedenfalls wird nicht geltend gemacht, dass teilweise oder mehrheitlich nur einer der Gatten nach C. \_\_\_\_\_ fuhr. Um diese Tage herum fand mithin auch das familiäre Zusammenleben in C. \_\_\_\_\_ statt – es kann nicht von einem Fall ausgegangen werden, in dem Familien- und Arbeitsort auseinanderfallen (vorne, E. 2.6.3). Gegenüber der Zeit bis zum September 2015 änderte sich daran nur (aber immerhin) der Anteil der Arbeitswoche, an dem dies so gehalten wurde. Davon abgesehen entsprach sich das Familienleben in C. \_\_\_\_\_ vor und nach dem Oktober 2015. Der Arbeitsort, also der Ort, von dem aus sie regelmässig zu ihrer Erwerbsarbeit aufbrachen, lag in der angestammten Wohnung in C. \_\_\_\_\_. Die Sicht der Beschwerdeführenden, sie seien in Tat und Wahrheit jeweils von D. \_\_\_\_\_ zur Arbeit aufgebrochen, verkennt den Gehalt der Rechtsprechung zur Frage des Arbeitsortes (vgl. Nachweise vorstehend, E. 2.6.3).

**4.3.4** Die Verhältnisse wiesen am Übergang vom dritten zum vierten Quartal 2015 – abgesehen vom Beschäftigungsgrad und der anteilmässigen Aufenthaltsdauer – somit eine erhebliche Kontinuität auf. Das bisherige Steuerdomizil erscheint damit auch nach dem September 2015 als sehr wahrscheinlich. Es gilt damit eine natürliche Vermutung für den Weiterbestand des bestehenden Steuerdomizils. Den Beschwerdeführenden steht der Gegenbeweis offen (vorne, E. 2.7.2). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden wird ihnen damit nicht der volle Beweis (des Gegenteils) auferlegt.

**4.4** Den Beschwerdeführenden gelingt der Gegenbeweis nicht. Im Grundsatz kann dazu, um nicht in unnötige Wiederholungen zu verfallen, auf die detaillierten Ausführungen und Aufstellungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden. Soweit die Ausführungen auf Beschwerdeebene dazu Anlass geben, ist Folgendes anzufügen:



**4.4.1** Es ist durchaus glaubhaft, dass die Beschwerdeführenden den Verkauf der Praxis bereits vor dem effektiven Abschluss ins Auge gefasst hatten. Jedoch erfolgte dieser erst lange nach der hier gegenständlichen Periode. Es mag sein, dass ein früherer Abschluss gewünscht gewesen wäre – jedoch werden keine objektiven Gesichtspunkte dafür geltend gemacht, dass im 3. Quartal 2015 mit einem unmittelbar bevorstehenden Abschluss gerechnet werden konnte. Die Beschwerdeführenden führten in jener Phase auch keineswegs das Leben von Personen im Ruhestand, die lediglich nebenbei noch die Erwerbsarbeit zum Abschluss brachten. Die Praxis wurde, zwar reduziert, weiter betrieben; erklärermassen auch, um den Patientenstamm zu erhalten. Nicht restlos klar ist dabei das geltend gemachte zusätzliche Motiv der Altersvorsorge (Beschwerde, Ziff. 5.2, S. 24), wenn gleichzeitig betont wird, der Verkaufserlös sei zweitrangig gewesen («und betrug letztlich denn auch nur einen Bruchteil eines reduzierten Jahresumsatzes», Beschwerde, Ziff. 5.6, S. 26). Die Verschlankung des Teams hatte den erklärten Zweck, die Organisation auf die Reduktion des Arbeitspensums vorab des Beschwerdeführers (aber wohl auch der Beschwerdeführerin) auszurichten, so dass die Präsenz des Beschwerdeführers als Praxisleiter nicht mehr in vollem Ausmass erforderlich war. Daran aber, dass die Leitung der Praxis dem Beschwerdeführer und deren Administration der Beschwerdeführerin weiterhin oblag, änderte sich jedenfalls von aussen nichts Erkennbares. Angesichts der Länge des Verkaufsprozesses (vom April 2010 bis zum Januar 2018; Beschwerde, Ziff. 5, S. 22 ff.), lässt sich aus dem Verkaufswillen (allein) nicht auf eine Verlagerung des Lebensmittelpunktes gerade ab Oktober 2015 schliessen.

**4.4.2** Die Beschwerdeführenden machen zwar geltend, der Entschluss zur Reduktion der Arbeitspensen sei schon länger festgestanden, aber erst angesichts der Einschränkungen der Sehkraft des Beschwerdeführers effektiv gefällt worden. Das muss so zu verstehen sein, dass diese Reduktion davor eben noch nicht beschlossen, sondern erst mit unbestimmtem Termin angedacht war. Der Beschluss fiel denn auch nicht aus dem intrinsischen Motiv, in den Ruhezustand überzugleiten, sondern extrinsisch motiviert durch die gesundheitliche Situation des Beschwerdeführers.

**4.4.3** Auch wenn es sich bei der Reduktion des Arbeitspensums um einen äusserlich wahrnehmbaren Einschnitt handelte, ist diesbezüglich festzuhalten, dass damit – soweit objektiv erkennbar – einer gesundheitlichen Situation begegnet und nicht der Ruhestand eingeleitet wurde. Dieser

stand im Oktober 2015 auch nicht unmittelbar bevor; die Beschwerdeführenden arbeiteten zwar mit verändertem Umfang, aber nicht mit von Dritten erkennbar geringerer Intensität weiter.

**4.4.4** Mit der Vorinstanz ist festzustellen, dass sich die Beschwerdeführenden im kantonalen und im Verfahren vor Vorinstanz zur Frage sozialer Kontakte nicht eingehend äusserten respektive sich weitgehend darauf beschränkten, Kontakte im Umfeld ihres Golfclubs anzuführen. Auf Beschwerdeebene detaillieren sie letztere und schildern, zu zwei in derselben Überbauung wohnhaften Familien nachbarschaftliche Kontakte zu unterhalten – man begegne sich regelmässig, helfe sich mit Parkplätzen und Briefkastenleerung aus und lade sich zum Kaffee ein. Diese Beziehung erscheint als freundlich-nachbarschaftlich, aber nicht als geradezu freundschaftlich. Darüber hinaus wird – neben den Kontakten im Golfclub – ein Netzwerk beschrieben, das weitgehend aus Zweitwohnungsbesitzenden besteht: aus E. \_\_\_\_\_-mitgliedern, die in der Region über Zweitwohnsitze verfügen und der Familie des besten Freundes des Beschwerdeführers. Es mag durchaus sein, dass Treffen in diesem Netzwerk in der Region der jeweiligen Zweitwohnsitze mit mehr Musse und Entspannung stattfinden können (Beschwerde, Ziff. 2.6, S. 16), finden sie doch im Regelfall in den Ferien oder zumindest in der Freizeit statt. Gleichwohl sind dies keine lokalen Kontakte, die für einen Lebensmittelpunkt in D. \_\_\_\_\_ sprechen, sondern letztlich solche aus dem (C. \_\_\_\_\_-) Netzwerk. Dabei spielt die Frage, ob die E. \_\_\_\_\_-mitglieder selber in der Stadt C. \_\_\_\_\_ wohnen (a.a.O.) keine Rolle: Es ist in einer Gesamtschau zu klären, wo sich der Lebensmittelpunkt der Beschwerdeführenden befand – und in diesem Rahmen liegt die E. \_\_\_\_\_ und das damit verbundene gesellschaftliche Leben in C. \_\_\_\_\_.

**4.4.5** Wie bereits angedeutet, ist eine unterschiedliche Funktion der beiden Wohnsitze offenkundig: Es liegt auf der Hand, dass die Beschwerdeführenden in der ab Oktober 2015 einsetzenden Phase in C. \_\_\_\_\_ schwergewichtig ihrer anspruchsvollen Erwerbstätigkeit nachgingen und in D. \_\_\_\_\_ vornehmlich freie Zeit genossen. Es ist denn auch wenig überraschend, dass Tätigkeiten ausserhalb des Erwerbs – Restaurantbesuche, aber auch der Einkauf – vermehrt in und um D. \_\_\_\_\_ erfolgten. Insofern kann eine rein rechnerische Gegenüberstellung der Ausgaben nicht von entscheidendem Gewicht sein, und es kann auch offen bleiben, wie die – durchaus im Sinne der Beschwerdeführenden erklärbaren – Bargeldbezüge zu bewerten sind.

**4.4.6** Die Beschwerdeführenden beschreiben – wohl in Erwiderung der vorinstanzlichen Ausführungen (angefochtener Entscheid, E. 3.7.2) – das Verhältnis zu ihren Kindern so, dass sie durchaus regelmässig Kontakt pflegten, diese aber ihr eigenständiges, unabhängiges Leben mit anspruchsvollen Berufen und eigener Familie führten. Insbesondere habe die Tochter die Kinderbetreuung unabhängig von den Grosseltern organisiert (Beschwerde, Ziff. 3.2 f., S. 18 f.). Mit diesen Ausführungen mögen die Bezugspunkte, die für den Lebensmittelpunkt C. \_\_\_\_\_ sprechen, an sich weniger stark wirken. Dabei übersehen die Beschwerdeführenden jedoch, dass für den Lebensmittelpunkt C. \_\_\_\_\_ bereits eine natürliche Vermutung spricht (vorne, E. 4.3.4). Dem Gegenbeweis, dass dieser vielmehr in D. \_\_\_\_\_ liegen solle, dienen die Ausführungen zu den familiären Beziehungen auch nicht zu. Insbesondere gilt dies für die Tochter, deren Familie in Österreich (der Heimat ihres Gatten) eine eigene Ferienwohnung besitzt. Der Sohn mag einen engeren Bezug zu D. \_\_\_\_\_ haben, aber gelegentliche Besuche dort, wie auch der Umstand, dass er in der vom Zweitwohnsitz der Eltern gut bekannten Gegend (im Jahr 2019) Hochzeit feierte, kann nicht auf einen intensiven, dort gelebten Kontakt geschlossen werden – zumal gleichzeitig eben betont wird, dass er sein eigenständiges Leben führt. Ohnehin ist die Beziehung zum respektive zwischen den Ehegatten (dazu auch vorne, E. 2.6.3 und E. 4.3.3) von ausschlaggebenderem Gewicht als jene zu erwachsenen, nicht mehr betreuungsbedürftigen Kindern (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.5.2) – gerade auch, wenn Enkelkinder eben nicht regelmässig betreut werden.

**4.4.7** Letztlich begründen die Beschwerdeführenden die Verlegung des Lebensmittelpunktes massgeblich mit ihrem Entscheid dazu. Indes kommt es – wie erwähnt (E. 4.3.1) – nicht auf den blossen Willen an. Eine Gesamtwürdigung der objektiv feststellbaren Sachverhaltselemente, insbesondere der Kontinuität bezüglich der Wohn- und Arbeitssituation der Ehegatten (E. 4.3.2 bis 4.3.4), vermag nicht in einem Mass für eine Verlegung des Lebensmittelpunkts nach D. \_\_\_\_\_ zu sprechen, welche geeignet wäre, die natürliche Vermutung für den Weiterbestand des bisherigen Steuerdomizils im Kanton Zürich zu Fall zu bringen.

## **5.**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und der angefochtene Entscheid zu bestätigen.

**6.**

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese werden in Anwendung der massgeblichen Grundsätze (vgl. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) auf Fr. 2'000.– festgesetzt und dem in derselben Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen. Eine Parteientschädigung steht den unterliegenden Beschwerdeführenden nicht zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden, die Beschwerdegegner und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Iris Widmer

Thomas Bischof

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: