



Abteilung I  
A-1348/2023

## Urteil vom 6. Februar 2025

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

1. **A.A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
2. **B.A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
beide vertreten durch  
lic. iur. Hans-Rudolf Wild, Rechtsanwalt,  
(...),  
Beschwerdeführende,

gegen

**1. Kantonales Steueramt Zürich,**

Dienstabteilung Recht,

Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**2. Steuerverwaltung des Kantons Zug,**

Bahnhofstrasse 26, Postfach 160, 6301 Zug,

Beschwerdegegner,

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**

Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,

Stempelabgaben,

Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Vorinstanz.

---

Gegenstand

Direkte Bundessteuer, Veranlagungsort (Steuerperioden 2017-2020).

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

**A.a** A.A. \_\_\_\_\_ (Jhg. [...]; nachfolgend: Steuerpflichtiger) und B.A. \_\_\_\_\_ (Jhg. [...]; nachfolgend Steuerpflichtige) sind seit (Jahr) verheiratet. Sie haben vier erwachsene (Kinder) und mehrere Enkelkinder. A.A. \_\_\_\_\_ ist Gründer der A. \_\_\_\_\_-Gruppe. Er ist Inhaber des (Jahr) gegründeten Einzelunternehmens A.x \_\_\_\_\_ sowie Präsident des Verwaltungsrats der A. \_\_\_\_\_ AG und der A.y \_\_\_\_\_ AG, alle mit Sitz in (Ort) (Kt. Zug). Er ist zudem Präsident des Verwaltungsrats der A.z \_\_\_\_\_ AG (ehemals [...]) mit Sitz in (Ort) (Kt. Zürich).

**A.b** Die Steuerpflichtigen sind Eigentümer eines Einfamilienhauses (an Adresse) in (Ort/ZH), wo sie lange Zeit ihren Wohnsitz hatten und ihre vier (Kinder) grosszogen. Mitte Oktober 2017 erwarben sie ein Einfamilienhaus (an Adresse) in (Ort/ZG). Nach eigenen Angaben haben die Steuerpflichtigen daraufhin Anfang November 2017 ihren Wohnsitz von Ort/ZH nach Ort/ZG verlegt. Am 12. Dezember 2017 erfolgte die Abmeldung in Ort/ZH und am 13. Dezember 2017 die Anmeldung in Ort/ZG. Das Einfamilienhaus (an Adresse) in Ort/ZH haben sie behalten. Sie nutzen es nach eigenen Angaben weiterhin, jedoch im Vergleich zum Grundstück in Ort/ZG in einem untergeordneten Verhältnis. Die Fahrdistanz zwischen den beiden Häusern beträgt ca. 13 km.

**B.**Verfahren im Kanton Zug

**B.a** Am 30. November 2018 reichten die Steuerpflichtigen ihre Steuererklärung für das Steuerjahr 2017 betreffend unbeschränkte Steuerpflicht in der Gemeinde Ort/ZG ein. Die Kantonale Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: KSTV/ZG) versandte die provisorischen Rechnungen für die direkte Bundessteuer am 11. Februar 2018 (Steuerperiode 2017), 10. Februar 2019 (Steuerperiode 2018), 16. Februar 2021 (Steuerperiode 2019) und am 14. März 2021 (Steuerperiode 2020).

**B.b** Mit Schreiben vom 28. Februar 2020 ersuchte das Steueramt des Kantons Zürich (nachfolgend: KSTA/ZH) die KSTV/ZG, für das Jahr 2017 und die Folgejahre keine Einschätzung betreffend die Steuerpflichtigen vorzunehmen, bis der Sachverhalt abgeklärt sei. Der effektive Wohnsitz und Steuerort liege weiterhin im Kanton Zürich. Daraufhin nahm die KSTV/ZG bis auf weiteres keine definitiven Veranlagungen vor.

**B.c** Mit Veranlagungsverfügungen vom 8. März 2022 (Steuerperioden 2017 und 2018) bzw. 15. März 2022 (Steuerperiode 2019) wurden die Steuerpflichtigen durch die KSTV/ZG definitiv veranlagt.

## **C.**

### Verfahren im Kanton Zürich

**C.a** Mit Schreiben vom 2. März 2020 forderte das KSTA/ZH von den Steuerpflichtigen weitere Unterlagen ein. Am 13. August 2020 und am 25. Oktober 2021 fanden Besprechungen zwischen dem KSTA/ZH und Vertretern der Steuerpflichtigen statt.

**C.b** Mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer und Einschätzungsentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2017, beide vom 26. November 2021, wurden die Steuerpflichtigen im Kanton Zürich für die Steuerperiode 2017 veranlagt.

**C.c** Mit Eingabe vom 28. Dezember 2021 erhoben die Steuerpflichtigen Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung und den Einschätzungsentscheid vom 26. November 2021 beim KSTA/ZH. Sie beantragten *betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2017* namentlich die Aufhebung des Einschätzungsentscheids und die Veranlagung basierend auf einer lediglich beschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich. Eventualiter sei das Verfahren zu sistieren, bis der Veranlagungskanton Zug im Verfahren nach Art. 108 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) für die direkte Bundessteuer bestätigt worden sei. Betreffend die *direkte Bundessteuer* beantragten sie namentlich, es sei festzustellen, dass der Kanton Zürich lediglich Spezialsteuerdomizil und damit nicht befugt sei, die direkte Bundessteuer zu erheben. Entsprechend sei die Veranlagungsverfügung vom 26. November 2017 betreffend die direkte Bundessteuer 2017 ersatzlos aufzuheben. Eventualiter sei das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer 2017 zu sistieren, bis der Veranlagungskanton Zug im Verfahren nach Art. 108 DBG für die direkte Bundessteuer bestätigt worden sei.

**C.d** Mit Einspracheentscheid vom 13. April 2022 wies das KSTA/ZH die Einsprache *betreffend Staats- und Gemeindesteuern* für die Steuerperiode 2017 ab. Das KSTA/ZH hielt fest, die tatsächliche Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes von Ort/ZH nach Ort/ZG sowie der dauerhafte Aufenthalt in Ort/ZG hätten nicht rechtsgenügend und substantiiert nachgewiesen werden können. Der Eventualantrag betreffend Sistierung des

Verfahrens betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2017 wurde abgewiesen. Das steuerbare Einkommen wurde auf (Betrag) und das steuerbare Vermögen auf (Betrag) festgesetzt.

**C.e** Die Steuerpflichtigen erhoben mit Eingabe vom 16. Mai 2022 Rekurs gegen den Einspracheentscheid des KSTA/ZH betreffend Staats- und Gemeindesteuern (Steuerperiode 2017) ans Steuerrekursgericht des Kantons Zürich.

**C.f** Das KSTA/ZH reichte am 16. Juni 2022 eine Rekursantwort ein.

**C.g** Die Steuerpflichtigen replizierten mit Eingabe vom 22. Juli 2022.

**C.h** Das KSTA/ZH duplizierte mit Eingabe vom 17. August 2022.

**C.i** Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich sistierte das Rekursverfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2017 mit Verfügung vom 25. April 2023 bis zum rechtskräftigen Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts über den Veranlagungsort bei der direkten Bundessteuer.

## **D.**

### Verfahren vor der ESTV

**D.a** Mit Schreiben vom 31. Januar 2022 beantragten die Steuerpflichtigen bei der Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die Feststellung des Veranlagungskantons für die direkte Bundessteuer ab dem Steuerjahr 2017. Sie beantragten, das KSTA/ZH sei anzuweisen, die Einsprache-/Veranlagungsverfahren direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2017 und für die fortfolgenden Steuerperioden aufzuheben (sowie vorderhand, bis zum rechtskräftigen Entscheid der ESTV, zu sistieren). Überdies sei das KSTA/ZH anzuweisen, die Einsprache-/Einschätzungsverfahren für die Kantons- und Gemeindesteuern in Ort/ZH bzw. im Kanton Zürich für die Steuerperiode 2017 und die fortfolgenden Steuerperioden vorderhand, bis zum rechtskräftigen Entscheid der ESTV, zu sistieren. Soweit möglich sei ihnen eine mündliche Besprechung mit der ESTV, im Beisein der Steuerbehörden der Kantone Zug und Zürich, zu gewähren.

**D.b** Mit Schreiben vom 16. März 2022 legte die ESTV den Verfahrensgegenstand auf die Steuerperioden 2017 und 2018 fest. Gleichzeitig ersuchte sie um Rückmeldungen zu allenfalls weiteren streitigen Steuerperioden. Sie ersuchte die Verfahrensparteien, zur Frage Stellung zu nehmen, wo sich der steuerrechtliche Wohnsitz bzw. der gemeinsame Ort der

Veranlagung der Steuerpflichtigen für die direkte Bundessteuer in den Steuerperioden 2017-2018 befand sowie diesbezügliche geeignete und rechtsgenügende Belege einzureichen. Gleichzeitig stellte die ESTV fest, dass gewisse Sachverhaltselemente noch weiter abzuklären seien. Sie ersuchte die Steuerpflichtigen, die folgenden Angaben bzw. Unterlagen einzureichen:

«Substanzierte weitere Nachweise der jeweils einzelnen und gemeinsamen Lebensinteressen und deren Schwerpunkt in den Jahren 2017 und 2018, u.a.:

- Angaben zur Wohnsituation in den Kantonen Zug und Zürich (z.B. Angaben, ob die Häuser in Ort/ZG und Ort/ZH jeweils alleine bzw. als Paar bewohnt wurden/werden und zur alleinigen Benutzung zur Verfügung stehend sind; Angaben zu den im Haus in Ort/ZG bewohnten Räumen; Angaben zur Einrichtung, etwa, ob die Räume - ab Einzug bzw. mittlerweile - mit eigenen Möbeln, mit Telefonfestnetz sowie Radio-/TV- und Internetanschluss ausgestattet sind; Orte der postalischen Zustelladressen inkl. allfällige Nachsendeaufträge/Umleitungen).
- Präzise Angaben bezüglich der Dauer des tatsächlichen Aufenthalts in Ort/ZG und in Ort/ZH, je zu beiden Ehepartnern, nach Tagen (inkl. Wochenende) in den Monaten November und Dezember 2017 sowie im Jahr 2018; Angaben, ob die betreffenden Aufenthalte auf den Tag beschränkt waren und/oder über Nacht erfolgten; massgebend ist dabei primär, an welchem Ort *übernachtet* wurde. *Belege (soweit nicht bereits vorgelegt)*: z.B. Kalenderauszüge beider Steuerpflichtiger, wobei nicht sachdienliche Einträge auch geschwärzt werden könnten, Abrechnungen über Strom- und Wasserverbrauch und über Heizungskosten; Abrechnungen für Einrichtung und Benutzung Telefon-Festnetzanschluss, über Nutzung der Radio-/TV-Anschlüsse sowie der Internetverbindungen, Nachweis postalischer Zustelladressen inkl. allfällige Nachsendeaufträge/Umleitungen;
- Orte der Einkäufe, der Geldbezüge, der Restaurantbesuche, der medizinischen Versorgung sowie der Registrierung und des Standorts der Privatfahrzeuge am Tag und in der Nacht; Belege: z.B. weitere Post- und Bankkontenauszüge, Kreditkartenabrechnungen, Adressen der konsultierten Ärzte, Zahnärzte und Spitäler, Arztrechnungen, Versicherungspolizen und Nachweis der Ummeldungen (Hausrat-, Privathaftpflicht-, Fahrzeug- und Krankenversicherungen), Fahrzeugausweise und Nachweis Ummeldung der Fahrzeuge in den Kanton Zug sowie Garagenrechnungen;
- Orte der Pflege der Partnerschaft, des Familienlebens, der sozialen Kontakte, des Freundeskreises und der Freizeitgestaltung (z.B. Gemeindewesen, Gesellschaftsleben, Vereinsleben, sportliche Tätigkeiten, Hobby), jeweils inkl. beweiskräftige Belege;
- Orte der Berufstätigkeit (Beschäftigungsgrad, Präsenzstunden, Angabe des Arbeitsortes [gleichbedeutend mit dem Ort, *von dem* aus die Arbeitsstätte aufgesucht wurde]); *Belege*: z.B. Arbeitsverträge, Lohnausweise, Nachweise über Fahrten zum Arbeitsort.
- Allenfalls zusätzliche Angaben zum subjektiven Element des Steuerdomizils bzw. zu den Gründen der Verlegung des Wohnsitzes und zur Absicht des dauernden Verbleibens am neuen Ort.»

**D.c** Mit Schreiben vom 13. April 2022 nahm die KSTV/ZG Stellung. Sie teilte mit, dass aus ihrer Sicht kein Zweifel bezüglich der unbeschränkten Steuerpflicht der Steuerpflichtigen im Kanton Zug ab der Steuerperiode 2017 bestehe. Überdies sei das Besteuerungsrecht durch den Kanton Zürich bezüglich einer (allfälligen) unbeschränkten Steuerpflicht der Steuerperiode 2017 verwirkt. Sie (die KSTV/ZG) beabsichtige, auch die Steuerperiode 2020 und folgende im Sinne einer unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zug zu veranlagern.

**D.d** Das KSTA/ZH beantragte mit Schreiben vom 14. April 2022, Ort/ZH sei als steuerlichen Wohnsitz der Steuerpflichtigen für die direkte Bundessteuer 2017 ff. festzulegen. Ergänzend liess es der ESTV mit E-Mail vom 5. Juli 2022 eine Kopie der ans Steuerrekursgericht des Kantons Zürich eingereichten Rekursantwort vom 16. Juni 2022 (vgl. Sachverhalt Bst. C.f) zukommen.

**D.e** Die Steuerpflichtigen nahmen mit Eingabe vom 18. Mai 2022 Stellung. Sie verwiesen im Wesentlichen auf die von ihnen im Rahmen der Einsprache vom 28. Dezember 2021 an das KSTA/ZH (Sachverhalt Bst. C.c) sowie des Rekurses ans Steuerrekursgericht des Kantons Zürich vom 16. Mai 2022 (Sachverhalt Bst. C.e) gemachten Angaben und die dazugehörigen Beilagen.

**D.f** Mit Verfügung vom 15. Juli 2022 liess die ESTV den Verfahrensbeteiligten die Stellungnahmen der jeweils anderen Parteien (inkl. Kopien der Beilagen) zukommen und räumte ihnen erneut die Gelegenheit zur Stellungnahme ein. Gleichzeitig erweiterte die ESTV das Verfahren auf die Steuerperioden 2019 und 2020 und ersuchte die Parteien, neu auch zum Veranlagungsort für diese beiden Steuerperioden Stellung zu nehmen (inkl. Hinweise zu allenfalls gegenüber den Jahren 2017 und 2018 veränderten Sachverhaltselementen) sowie die hierzu zweckdienlichen Beweismittel einzureichen.

**D.g** Mit Eingabe vom 23. August 2022 nahm das KSTA/ZH Stellung. Es hielt an seinem Antrag, es sei Ort/ZH als steuerlicher Wohnsitz für die direkte Bundessteuer 2017 ff. festzulegen, fest.

**D.h** Die KSTV/ZG teilte mit Schreiben vom 24. August 2022 mit, dass sie mit einer Ausdehnung des Verfahrens auf die Steuerperioden 2019 und 2020 einverstanden sei. Sie beantragte auch für diese Steuerperioden die

Zuweisung des Veranlagungsorts der direkten Bundessteuer an den Kanton Zug.

**D.i** Die Steuerpflichtigen (bzw. der nach einem Mandatswechsel neu beauftragte Vertreter derselben) nahmen mit Eingabe vom 24. August 2022 Stellung. Sie verwiesen auf die bereits eingereichten Unterlagen und ihre im Rekursverfahren vor dem Steuerrekursgericht des Kantons Zürich eingereichte Replik vom 22. Juli 2022 (Sachverhalt Bst. C.g). Die im vorliegenden Verfahren gemachten Ausführungen gälten «1:1 für die Steuerjahre 2019 und 2020».

**D.j** Mit Schreiben vom 30. November 2022 liess die ESTV den Verfahrensparteien die Eingaben der jeweils anderen Parteien zukommen und erklärte den Schriftenwechsel als geschlossen.

**D.k** Mit Verfügung vom 3. Februar 2023 wies die ESTV die Verwirkungseinrede der Steuerverwaltung des Kantons Zug ab (Dispositiv-Ziff. 1). Sie verfügte weiter, der Kanton Zürich sei für die Veranlagung der direkten Bundessteuer der Steuerpflichtigen betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2017-2020 zuständig (Dispositiv-Ziff. 2). Die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung des Kantons Zug zur direkten Bundessteuer der Steuerperioden 2017-2019 und die Veranlagungshandlungen zur direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2020 wurden aufgehoben (Dispositiv-Ziff. 3). Es wurden weder Verfahrenskosten verlegt noch Parteikosten zugesprochen (Dispositiv-Ziff. 4).

**D.l** Mit E-Mail vom 14. Februar 2023 beantragten die Steuerpflichtigen über ihren Rechtsvertreter Einsicht in die Verfahrensakten bei der ESTV. Mit Schreiben vom 16. Februar 2023 liess die ESTV den Steuerpflichtigen die kopierten Akten zukommen.

## **E.**

### Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht

**E.a** Mit Eingabe vom 8. März 2023 erheben die Steuerpflichtigen (nachfolgend: Beschwerdeführende) Beschwerde gegen die Verfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 3. Februar 2023 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen, die Ziff. 2 und 3 des Dispositivs des angefochtenen Entscheids der Vorinstanz seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Kanton Zug für die Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerperioden 2017 bis 2020 zuständig sei. Eventualiter seien die Ziffern 2 und 3 des Dispositivs des angefochtenen Entscheids



aufzuheben und es sei das Verfahren zur Ergänzung des Beweisverfahrens und zu neuer Entscheidung an die ESTV zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Zürich.

**E.b** Mit Zwischenverfügung vom 14. März 2023 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz auf, sich zum massgeblichen Zustellungszeitpunkt der angefochtenen Verfügung zu äussern. Nach Abschluss des diesbezüglichen (mehrfachen) Schriftenwechsels – wobei die Parteien unterschiedliche Auffassungen über den Zeitpunkt der Zustellung und damit die Rechtzeitigkeit der Beschwerde vertraten – trat das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 29. August 2023 – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – auf die Beschwerde ein.

**E.c** Mit Eingabe vom 3. November 2023 beantragt das KSTA/ZH, die Beschwerde gegen die Verfügung vom 3. Februar 2023 sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei; unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer.

**E.d** Mit Eingabe vom 13. November 2023 teilt die KSTV/ZG mit, dass auf die Abgabe einer weitergehenden Beschwerdeantwort verzichtet werde.

**E.e** Mit Vernehmlassung vom 11. Dezember 2023 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Gleichzeitig lässt sie dem Bundesverwaltungsgericht die vollständigen Verfahrensakten inkl. Aktenverzeichnis zukommen.

**E.f** Die Beschwerdeführenden replizieren mit Eingabe vom 26. Januar 2024. Sie halten im Wesentlichen an den in der Beschwerde gestellten Anträgen und deren Begründung fest.

## **F.**

Am 18. Dezember 2024 teilt das Bundesverwaltungsgericht einen Wechsel der Gerichtsschreiberin mit.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensparteien und die Beweismittel wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Als Vorinstanzen gelten die in Art. 33 VGG genannten Behörden. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Angefochten ist eine auf Ersuchen der Beschwerdeführenden erlassene Feststellungsverfügung der ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG. Solche Feststellungsverfügungen der ESTV unterliegen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (vgl. Art. 108 Abs. 1 DBG). Das Bundesverwaltungsgericht ist somit für die Behandlung der Beschwerde gegen die Feststellungsverfügung der ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG sachlich und funktionell zuständig (siehe bereits Zwischenverfügung des BVGer A-1348/2021 vom 29. August 2023 E. 1.1 m.H.).

**1.2** Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.3** Die Beschwerdeführenden sind als Adressaten der angefochtenen Verfügung formell und materiell beschwert und zur Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG; vgl. allgemein zur Beschwer ausführlich Urteil des BVGer A-4943/2020 vom 11. Januar 2023 E. 1.3). Die Beschwerde wurde zudem fristgerecht eingereicht (Zwischenverfügung des BVGer A-1348/2021 vom 29. August 2023 E. 3.5) und der eingeforderte Kostenvorschuss fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist mit Zwischenverfügung vom 29. August 2023 auf die Beschwerde eingetreten (vgl. Sachverhalt Bst. E.b).

### **1.4**

**1.4.1** Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibehöhen (BGE 142 I 155 E. 4.4.2; 136 II 457 E. 4.2; 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 1.3). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert

werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 1.2.1).

**1.4.2** Anfechtungsobjekt des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist die Verfügung der ESTV vom 3. Februar 2023. Der Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist hingegen auf die Dispositiv-Ziff. 2 und 3 der Verfügung beschränkt (vgl. Sachverhalt Bst. E.a). Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung (Abweisung der Verwirkungseinrede der KSTV/ZG vom 13. April 2022) ist mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen. Die KSTV/ZG hat nämlich ihrerseits keine Beschwerde gegen die Verfügung der ESTV vom 3. Februar 2023 vor dem Bundesverwaltungsgericht erhoben, wozu sie – wie die Beschwerdeführenden zu Recht anerkennen – alleine legitimiert gewesen wäre (vgl. BGE 147 I 325 E. 4.2.2).

**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: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 1146 ff.; PIERRE TSCHANEN/MARKUS MÜLLER/MARKUS KERN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2022, § 30 N 782). 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. 2.4).

**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 der richterlichen Entscheidung 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/KAYSER, 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 beweibelastet 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-4943/2020 vom 11. Januar 2023 E. 1.7).

## **1.8**

**1.8.1** Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Der Gehörsanspruch dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt er ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass einer Entscheidung dar, die in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Als Teilgehalt geht aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör namentlich das Recht auf Akteneinsicht hervor. Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich grundsätzlich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses

erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse an der Akteneinsicht geltend gemacht werden müsste und unabhängig davon, ob die fraglichen Akten aus Sicht der Behörde überhaupt entscheidend sind (BGE 146 IV 218 E. 3.1.1; 144 II 427 E. 3.1.1; 140 V 454 E. 4.1). Es findet seine Grenzen an überwiegenden öffentlichen Interessen des Staates oder an berechtigten Interessen Dritter (BGE 147 II 227 E. 5.4.5.2; 129 I 249 E. 3). Das direktsteuerliche Akteneinsichtsrecht (vorliegend: Art. 114 Abs. 1 DBG) geht über den Gehalt von Art. 29 Abs. 2 BV nicht hinaus (Urteile des BGer 9C\_545/2023 vom 19. Dezember 2023 E. 2.3.3; 9C\_634/2022 vom 19. April 2023 E. 4.1, je m.w.H.).

**1.8.2** Dem Akteneinsichtsrecht der rechtsunterworfenen Person steht die Aktenführungspflicht der Behörde gegenüber (BGE 142 I 86 E. 2.2; 138 V 218 E. 8.1.2; 124 V 372 E. 3b). Diese bildet eine Grundvoraussetzung für die Ausübung des Akteneinsichtsrechts (Urteil des BGer 9C\_545/2023 vom 19. Dezember 2023 E. 2.3.2 m.H.). Aufgrund der Aktenführungspflicht haben die Behörden alles im Dossier festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidend sein kann (BGE 138 V 218 E. 8.1.2; 124 V 372 E. 3b; 124 V 389 E. 3a).

**1.9** Fehlerhafte Verfügungen sind grundsätzlich anfechtbar und (abgesehen von Fällen einer gesetzlich vorgesehenen Nichtigkeitsfolge) nur ausnahmsweise nichtig. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist ex tunc sowie ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Nach der sog. Evidenztheorie ist eine Verfügung nur dann nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (statt vieler: BGE 150 II 244 E. 2.4.1; 148 II 564 E. 7.2; 147 III 226 E. 3.1.2). Die Nichtigkeit ist jederzeit und von sämtlichen staatlichen Instanzen von Amtes wegen zu beachten; sie kann auch im Rechtsmittelverfahren festgestellt werden (vgl. statt vieler BGE 138 II 501 E. 3.1 und E. 3.2; 133 II 366 E. 3.1; Urteile des BVerfG A-2082/2024 vom 5. August 2024 E. 1.4.2; A-5490/2022 vom 12. März 2024 E. 2.2.1; A-2117/2018 vom 5. März 2019 E. 1.3 m.w.H.).

## 2.

### 2.1

**2.1.1** 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). Der Stichtag ist der 31. Dezember oder jener Tag, an dem die Unterwerfung unter die Steuerpflicht (in der Schweiz) endet (Urteile des BVGer A-4943/2020 vom 11. Januar 2023 E. 2.2; A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.2).

**2.1.2** Kommen mehrere Kantone für die Veranlagung der direkten Bundessteuer infrage, bestimmt die ESTV den Veranlagungsort (Art. 108 Abs. 1 DBG). Nur die ESTV kann im interkantonalen Verhältnis einen verbindlichen Entscheid über die Veranlagungszuständigkeit fällen; den Kantonen fehlt für einen solchen Entscheid die Kompetenz (vgl. Urteil 2C\_806/2019 vom 8. Juni 2020 E. 5.1). Stellt eine kantonale Behörde ihre Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuer fest, obschon offensichtlich ist, dass ein anderer Kanton als Veranlagungsort infrage kommt, sind ihr Entscheid und ihn bestätigende Rechtsmittelentscheide *nichtig* (BGE 150 II 244 E. 4; Urteil des BGer 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.5). Ob ein Kanton hauptfrageweise (mit einer Steuerhoheitsverfügung) oder aber «nur» vorfrageweise (im Rahmen einer Veranlagungsverfügung) über den Ort der Veranlagung befindet, ohne hierfür überhaupt zuständig zu sein, führt zu keinen unterschiedlichen Rechtsfolgen. So oder anders bleibt die Verfügung des *unzuständigen* Kantons rechtlich unwirksam; sie ist nichtig (Urteil des BGer 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.5.3) (Hervorhebung durch das BVGer).

**2.2** Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Art. 3 Abs. 2 DBG präzisiert, dass eine Person einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibs aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht dort einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Obwohl Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht auf den zivilrechtlichen Wohnsitz verweisen, lehnt sich der steuerrechtliche Wohnsitz an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuches an (vgl. BGE 150 II 244 E. 5.1; 148 II 285 E. 3.2.1; 143 II 233 E. 2.5.1; 138 II 300 E. 3.3; STEFAN OESTERHELT/MORITZ SEILER, in: Martin

Zweifel/Michael Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022 [nachfolgend: DBG-Kommentar], N 12 zu Art. 3).

**2.3** Ein Aufenthalt mit der Absicht des dauernden Verbleibs i.S.v. Art. 3 Abs. 2 DBG beinhaltet zwei Komponenten, die kumulativ erfüllt sein müssen: einerseits eine objektive Komponente (physischer Aufenthalt) und andererseits eine subjektive Komponente (Absicht dauernden Verbleibens) (Urteil des BGer 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3; OESTERHELT/SEILER, DBG-Kommentar, N 13 zu Art. 3).

**2.3.1** Die erste Komponente ist also jene des Aufenthalts, die physische Präsenz der Person an einem bestimmten Ort (Urteile des BVGer A-4943/202 vom 11. Januar 2023 E. 2.4.2; 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.).

**2.3.2** Das (subjektive) Kriterium der Absicht des dauernden Verbleibens ist nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung 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 150 II 244 E. 5.2; 148 II 285 E. 3.2.2; 138 II 300 E. 3.2). Der Wohnsitz liegt demnach dort, wo sich im Lichte dieser Tatsachen objektiv betrachtet der Mittelpunkt der Lebensinteressen – der Lebensmittelpunkt – der betroffenen Person befindet. Ob sich die relevanten äusseren Tatsachen verwirklicht haben, ist eine Tatfrage; die Bestimmung des Lebensmittelpunkts und damit des Wohnsitzes auf Basis der festgestellten Tatsachen ist hingegen eine Rechtsfrage (BGE 150 II 244 E. 5.2; 148 II 285 E. 3.2.2; 136 II 405 E. 4.3).

**2.3.3** Pflegt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 150 II 244 E. 5.3; 148 II 285 E. 3.2.3; 138 II 300 E. 3.2; Urteil des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.4.1). Ausgangspunkt ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der betroffenen Person. Allerdings können die persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen einer Person sie 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 des Steuerpflichtigen 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 gegeneinander abzuwägen, um den steuerrechtlichen Wohnsitz zu bestimmen. Die tatsächlichen Verhältnisse zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt sind zwar nicht unmittelbar relevant, können aber als Indizien berücksichtigt werden (BGE 150 II 244 E. 5.3; 148 II 285 E. 3.2.3; Urteil des BGer 2C\_415/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 5.4).

**2.3.4** 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 148 II 285 E. 3.3.1; 132 I 29 E. 4.2 f. m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_806/2019 vom 8. Juni 2020 E. 2.4).

Allerdings ist auch bei verheirateten Steuerpflichtigen und Steuerpflichtigen in eingetragener Partnerschaft der Wohnsitz für jeden Ehegatten bzw. Partner gesondert zu ermitteln (BGE 150 II 244 E. 5.5; 148 II 285 E. 3.3.2; 121 I 14 E. 5b; Urteile 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.2.3; 2C\_935/2018 vom 18. Juni 2019 E. 4.3). Ausnahmsweise können Ehegatten und eingetragene Partner daher trotz intakter Ehe bzw. Partnerschaft ihre Wohnsitze an unterschiedlichen Orten haben. So können bei



unselbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen, die eine leitende Stellung bekleiden und nur an den Wochenenden und an den freien Tagen an den Aufenthaltsort des Ehegatten bzw. Partners zurückkehren, die zum Arbeitsort bestehenden Beziehungen diejenigen zum Familienort an Stärke überwiegen. Diesfalls befindet sich ihr Wohnsitz nicht am Familienort, sondern am Arbeitsort (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.3.2; 132 I 29 E. 4.2; 125 I 54 E. 2b/aa; Urteile des BGer 2C\_303/2020 vom 6. Juli 2020 E. 4.2.2; 2C\_301/2017 vom 13. November 2017 E. 4.2 und 4.3). Praxisgemäss ist von einer leitenden Stellung eines Steuerpflichtigen nur dann auszugehen, wenn die berufliche Tätigkeit diesen so stark beansprucht, dass die familiären und sozialen Beziehungen in den Hintergrund treten. Dies kommt nur dann infrage, wenn die steuerpflichtige Person a) eine leitende Stellung in einem wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen bekleidet, was voraussetzt, dass sie b) eine besondere Verantwortung trägt und c) zahlreichem Personal vorsteht (BGE 148 II 285 E. 3.3.2; 132 I 29 E. 4.3; 125 I 458 E. 2d).

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 148 II 285 E. 3.3.4; 121 I 14 E. 4c; Urteil des BGer 2C\_398/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.3.4).

**2.3.5** 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).

**2.3.6** 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 9C\_25/2023 vom 5. Juni 2023 E. 3.2; 2C\_510/2016 vom 29. August 2016 E. 2.6.3; je 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; Urteile des BGer 9C\_25/2023 vom 5. Juni 2023 E. 3.2; 2C\_510/2016 vom 29. August 2016 E. 2.2; ferner OESTERHELT/SEILER, DBG-Kommentar, N 15, 21 zu Art. 3).

## **2.4**

**2.4.1** 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. 1.7). 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; BGE 148 II 285 E. 3.1.1; Urteile des BVGer A-4943/2020 vom 11. Januar 2023 E. 2.7.1; A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 3.4; A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 1.3.3). Dazu gehört auch die Darstellung der tatsächlichen Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.4 [betreffend Wohnsitzverlegung ins Ausland]; im interkantonalen Verhältnis statt vieler: Urteile des BGer 9C\_548/2023 vom 12. August 2024 E. 3.2.3; 9C\_25/2023 vom 5. Juni 2023 E. 3.3; 2C\_170/2019 vom 19. September 2019 E. 5.1.4). Verletzt die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 m.w.H.). Da es sich beim steuerrechtlichen Wohnsitz um eine steuerbegründende Tatsache handelt, trägt die Steuerbehörde dafür die Beweislast (etwa BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 138 II 300 E. 3.4; Urteil des BGer 9C\_548/2023 vom 12. August 2024 E. 3.2.3).

**2.4.2** 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 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210), 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: Urteile des BGer 9C\_668/2022 vom 13. November 2023 E. 6.4; 2C\_323/2021 vom 8. März 2022 E. 2.4.1; 2C\_533/2018 vom 30. Oktober 2019 E. 2.5, 2.5.1; 2C\_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 2.3 m.w.H.). Wenn also die steuerpflichtige Person einen Kanton verlässt, in welchem ihre unbeschränkte Steuerpflicht «sehr wahrscheinlich» war, gilt eine natürliche Vermutung, dass das bisherige Steuerdomizil beibehalten wurde (vgl. Urteile des BGer 9C\_668/2022 vom 13. November 2023 E. 6.4; 2C\_881/2020 vom 3. Juni 2021 E. 3.4; 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-4943/2020 vom 11. Januar 2023 E. 2.7.2; A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5; A-2106/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.6).

### **3.**

**3.1** Vorliegend rügen die Beschwerdeführenden in formeller Hinsicht eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs. Da die Verfahrensakten nicht nummeriert seien und kein Aktenverzeichnis der Akten der ESTV vorliege, seien Verweise auf die Vorakten im Rahmen der Beschwerde nur begrenzt möglich gewesen (Beschwerde, Rn. 9).

**3.2** Die Beschwerdeführenden beantragten mit E-Mail vom 14. Februar 2023 (d.h. nach Erlass der angefochtenen Verfügung vom 3. Februar 2023) Akteneinsicht bei der ESTV. Die kopierten Akten wurden ihnen umgehend zugestellt (vgl. Sachverhalt Bst. D.l). Die Akten sind, den einzelnen Eingaben bzw. Auflagen im Verfahren vor der ESTV folgend, in Register eingeteilt, entsprechend gekennzeichnet und in Ordnern abgelegt (insgesamt 17 Register in fünf Ordnern). Zu den einzelnen Registern gehören diverse und teils sehr umfassende Anlagen und Beilagen, welche jeweils von den Verfahrensparteien zusammen mit den Stellungnahmen an die ESTV eingereicht worden waren (etwa die kantonalen Steuereinstellungen). Die einzelnen Register, d.h. die im Verfahren vor der ESTV eingereichten Stellungnahmen der anderen Verfahrensparteien (inkl. Anlagen und Beilagen; teils mit Akten- bzw. Beilagenverzeichnis), waren den Beschwerdeführenden bereits zuvor in Kopie zugestellt worden (zusammen mit den Schreiben der ESTV vom 15. Juli 2022 bzw. 30. November 2022; Sachverhalt Bst. D.f und D.j). Ein vollständiges Aktenverzeichnis der ESTV wurde am 11. Dezember 2023 zusammen mit der Vernehmlassung dem Bundesverwaltungsgericht eingereicht (Sachverhalt Bst. E.e). Dieses wurde den Beschwerdeführenden mit Zwischenverfügung vom 13. Dezember 2023 durch das Bundesverwaltungsgericht zugestellt.

**3.3** Unter diesen Umständen war es den Beschwerdeführenden möglich, rechtzeitig und umfassend Einsicht in die Verfahrensakten zu nehmen (E. 1.8.1). Die Beschwerdeführenden erhielten sowohl sämtliche Eingaben der anderen Verfahrensparteien fortlaufend als auch eine Kopie aller Verfahrensakten auf entsprechendes Gesuch hin. Eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs liegt demnach nicht vor. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden besteht gestützt auf Art. 29 Abs. 2 BV kein Anspruch auf Paginierung und zusammenfassende Darstellung sämtlicher Beilagen in einem separaten Verzeichnis (Urteil des BGer 9C\_545/2023 vom 19. Dezember 2023 E. 2.3.5, mit Verweis auf BGE 144 II 427 E. 3.2.3). Entscheidend ist, dass die Beschwerdeführenden die Möglichkeit hatten, die Akten zu sichten. Dies war in Anbetracht der klaren und sauberen Aktenführung der Vorinstanz ohne Weiteres der Fall.

#### **4.**

Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob sich der Ort der Veranlagung für die direkte Bundessteuer der Beschwerdeführenden in den Steuerperioden 2017-2020 im Kanton Zürich oder aber im Kanton Zug befand. Genauer ist umstritten, ob die Beschwerdeführenden im November 2017 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz von Ort/ZH nach Ort/ZG verlegt haben.

**4.1** Die Vorinstanz ist zusammengefasst der Auffassung, es greife vorliegend die natürliche Vermutung, dass die Beschwerdeführenden nach November 2017 ihren bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitz in Ort/ZH behalten hätten. Sie hätten sich in Ort/ZH ihr grosszügiges und nach wie vor vollständig eingerichtetes Einfamilienhaus dauerhaft zur eigenen Verfügung gehalten. Zudem hätten sich die messbaren Verbrauchswerte in Ort/ZH nicht entscheidend reduziert und das Einkaufsverhalten der Beschwerdeführenden sei im Wesentlichen unverändert geblieben. Ausserdem seien die Beschwerdeführenden ihrer Mitwirkungspflicht nur selektiv nachgekommen, was ebenfalls als Indiz für die Beibehaltung des bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitzes zu werten sei. Den Beschwerdeführenden gelänge es sodann nicht, im Rahmen eines Gegenbeweises darzulegen, dass sich ihr gemeinsamer Veranlagungsort ab der Steuerperiode 2017 neu im Kanton Zug befunden habe. Die Gesamtwürdigung der objektiv feststellbaren Sachverhaltselemente und deren überwiegende Kontinuität vermöchten nicht in einem Masse für die Verlegung des Lebensmittelpunkts nach Ort/ZG zu sprechen, welche geeignet wäre, die natürliche Vermutung für den Weiterbestand des bisherigen Steuerdomizils im Kanton Zürich zu Fall zu bringen. Insbesondere sei die objektive Voraussetzung des tatsächlichen physischen Aufenthalts in Ort/ZG nicht rechtsgenügend erstellt.

**4.2** Die Beschwerdeführenden machen dagegen geltend, sie hätten umfangreiche Indizien präsentiert, die darauf schliessen lassen, dass sie ihren Wohnsitz Ende 2017 nach Ort/ZG verlegt hätten. Die Vorinstanz habe sämtliche Sachverhaltselemente ausschliesslich zu ihren Lasten gewürdigt.

**4.3** Den Akten lassen sich die folgenden Sachverhaltselemente entnehmen:

**4.3.1** *Zu den Wohnverhältnissen:*

Die Beschwerdeführenden verfügen über mehrere Liegenschaften in verschiedenen Kantonen und in Italien. Die Liegenschaft in Ort/ZH war nach dem geltend gemachten Umzug im November 2017 unvermietet und stand den Beschwerdeführenden jederzeit zur Verfügung. Sie wurde im Jahr (...) erbaut und verfügt nach Angaben der Steuerpflichtigen über eine bewohnbare Fläche von 221 m<sup>2</sup> und einen Swimmingpool mit einer Fläche von 26 m<sup>2</sup>. Die Grundstückfläche beträgt rund 3'000 m<sup>2</sup>. Der Steuerwert der Liegenschaft beträgt Fr. 1'107'000.-; der Verkehrswert liegt gemäss

Schätzung der Beschwerdeführenden bei ca. Fr. 3 Mio (act. Reg. 6 Anlage E Rn. 77 f.). Die Steuerpflichtigen waren seit (Jahr) ohne Unterbruch dort wohnhaft (Reg. 1, Beilage A, Rn. 55; Reg. 5, Stellungnahme KSTA/ZH vom 14. April 2022, Ziff. 2).

Die Liegenschaft in Ort/ZG verfügt über eine Wohnfläche von insg. 249 m<sup>2</sup>, wobei sie in eine separate 3-Zimmerwohnung im Untergeschoss und eine 7-Zimmerwohnung im Erdgeschoss, Obergeschoss und Dachgeschoss aufgeteilt ist (vgl. Grundrisspläne, act. Reg. 1 Beilage Nr. 11). Die Liegenschaft verfügt über einen Swimmingpool mit einer Fläche von 47 m<sup>2</sup>. Die Steuerpflichtigen haben die Liegenschaft im Oktober 2017 – nach eigenen Angaben weitgehend und hochwertig möbliert – für einen Kaufpreis von Fr. 6.35 Mio erworben.

In beiden Liegenschaften wurden fortlaufend Unterhaltsarbeiten (u.a. Gartenunterhalt, Reparaturen) vorgenommen; wobei diese in Ort/ZG wesentlich umfangreicher waren. Grössere Renovationen in Ort/ZG waren insbesondere der Umbau der Hauptküche Anfang 2018 (Kosten: rund Fr. 70'000.–) sowie die Überdachung des Schwimmbads, ebenfalls im Jahr 2018 (Kosten: Fr. 35'525.–). Im Juni 2020 wurde gemäss den in den Akten befindlichen Rechnungen eine Erdsonden-Wärmepumpe eingebaut. Insgesamt fielen die Unterhaltsarbeiten wie folgt ins Gewicht (exkl. Kosten für Überdachung des Schwimmbads):

Zeitraum	Ort/ZG	Ort/ZH/
2017	Fr. 1'520.– (Nov. – Dez.)	Fr. 11'560.–
2018	Fr. 85'448.–	Fr. 17'112.–
2019	Fr. 41'629.70	Fr. 16'303.–
2020	Fr. 129'839.–	Fr. 28'336.–

**4.3.2** Zur *Einrichtung* der beiden Häuser kann Folgendes festgehalten werden:

Eine eigentliche Verlegung des Hausrats von Ort/ZH nach Ort/ZG fand nicht statt. Das Haus in Ort/ZG war nach Angaben der

Beschwerdeführenden wie erwähnt bereits hochwertig möbliert. Am 21. November 2017 wurden mit einem kleinen Möbelwagen (Arbeitsaufwand: 2.75h für einen Chauffeur und zwei Beihilfen) einzelne Möbelstücke vom Haus in Ort/ZH bzw. vom Wohnort der Tochter C.A. \_\_\_\_\_ in (Ort 4/ZH) nach Ort/ZG gebracht (vom Haus in Ort/ZH: ein Bett, ein Sofa, ein Sessel, ein Schrank und ein Glastisch; vom Haus der Tochter: drei Sessel und zwei Schuhschränke). Dabei dürfte aber ein Teil dieser Möbel an der Adresse der Tochter D.A. \_\_\_\_\_ in Ort/ZG abgeladen worden sein (vgl. Anmerkung auf dem Lieferschein der [...] vom 21. November 2017; act. Reg. 5 Beilage Nr. 26.114 f.). Die Beschwerdeführenden tätigten überdies Neuanschaffungen von Möbeln im Wert von Fr. 6'400.– für das Haus in Ort/ZG (Sofa, Sessel, zehn Gartenstühle, ein Gartentisch, ein Boxspringbett, eine Kommode, sechs Esszimmerstühle, ein Esszimmertisch; vgl. act. Reg. 5 Beilagen Nr. 26.109 ff.). Die übrigen Zügelwaren (wie etwa Kleider, Geschirr) haben die Steuerpflichtigen nach eigenen Angaben selbst mit einem Privatwagen bzw. Geschäftslieferwagen transportiert.

Der Telefon-Festnetzanschluss für die Liegenschaft in Ort/ZH wurde nach dem geltend gemachten Wegzug im November 2017 beibehalten, nach Angaben der Beschwerdeführenden für die Aufrechterhaltung der Videoüberwachung (über WLAN) und die Überwachung der Haustechnik (Replik zum Rekurs vom 22. Juli 2022, act. Reg. 13 Beilage Nr. 1 Rn. 36). Im Haus in Ort/ZG existiert kein Festnetzanschluss; die Beschwerdeführenden benutzen nach eigenen Angaben ihre Mobiltelefone.

In der Hausrats- und Gebäudeversicherung der (Versicherung) (Vertragsbeginn 24. November 2017, Vertragsablauf 31. Januar 2028) beträgt die Versicherungssumme für den Hausrat des Einfamilienhauses in Ort/ZH Fr. 170'000.–, wobei gemäss handschriftlicher Notiz eine mechanische Versuchswerkstatt im Wert von Fr. 80'000.– miteingeschlossen ist. Die Versicherungssumme für den Hausrat des Einfamilienhauses in Ort/ZG beträgt Fr. 80'000.– (act. Reg. 11, Beilage Nr. 2). Auf der Police ist betreffend das Haus in Ort/ZH «Standortmerkmal: zu Hause», betreffend das Haus in Ort/ZG «Nicht dauernd bewohnt» vermerkt (act. Reg. 11 Beilage Nr. 2). Dabei handelt es sich jedoch gemäss Bestätigung der (Versicherung) vom 20. Juli 2022 um einen Fehler der Versicherung; korrekterweise hätte das Haus in Ort/ZG als «zu Hause» und jenes in Ort/ZH als «nicht dauerhaft bewohnt» erfasst werden sollen (act. Reg. 11 Beilage Nr. 3).

#### **4.3.3 Nutzung der Liegenschaften bzw. tatsächlicher Aufenthalt:**

Die Steuerpflichtigen machen geltend, sie würden den «Hauptteil des Jahres» in Ort/ZG leben und den Rest der Zeit, abgesehen von Geschäftsreisen, an den anderen Orten mit Liegenschaftsbesitz (ZH, TI, GR und Italien) verbringen (act. Reg. 6 Anlage E Rn. 74). Genauere Angaben dazu lassen sich (nur) dem Gesprächsprotokoll einer Besprechung zwischen den früheren Vertretern der Beschwerdeführenden und dem KSTA/ZH entnehmen, wo von sechs Monaten in Zug (Ort/ZG) und zwei Monaten in Ort/ZH die Rede war (act. Reg. 5 Beilagen Nr. 14.1-14.2; auch Replik vom 26. Januar 2024). In der Replik vom 26. Januar 2024 beziffern die Beschwerdeführenden ihre Anwesenheiten mit «zu 50% in Ort/ZG und zu 20% in Ort/ZH» (Replik, Rn. 17). Die Beschwerdeführenden führen zudem aus, sie hätten bereits Weihnachten und Silvester 2017 mit der gesamten Familie und Bekannten im neuen Haus in Ort/ZG gefeiert. Sie reichten zehn Fotos betreffend die Zeit vom 19. November bis 31. Dezember 2017 (Zeitstempel) ein, auf denen Familienmitglieder in den Räumlichkeiten (an Adresse) in Ort/ZG zu erkennen seien. Überdies sei auf den Fotos erkennbar, dass die Beschwerdeführenden diverse Kunstobjekte bzw. persönliche Einrichtungsgegenstände nach Ort/ZG gezügelt hätten. Die Beschwerdeführenden reichten weiter drei Fotos aus dem Jahr 2020 ein, welche aufzeigten, dass die Beschwerdeführerin ihr Atelier in Ort/ZG eingerichtet habe. Die Fotos seien bereits für den Stand der Einrichtung Ende 2017 repräsentativ (act. Reg. 6 Anlage E Rn. 64).

Der *Wasserverbrauch* im Haus in Ort/ZG betrug zwischen dem 1. November 2017 und dem 31. Dezember 2017 83 m<sup>3</sup>, zwischen dem 1. Januar 2018 und dem 31. Dezember 2018 359 m<sup>3</sup>. Der Wasserverbrauch in Ort/ZH betrug in der Zeit vom 19. Oktober 2016 bis 31. Oktober 2017 154 m<sup>3</sup>, in der Zeit vom 31. Oktober 2017 bis 31. Oktober 2018 175 m<sup>3</sup> (Beschwerdebeilage Nr. 11). Daraus ergibt sich, dass der monatliche Wasserverbrauch in Ort/ZG in der Zeit von November 2017 bis Oktober 2018 rund doppelt so hoch war als in Ort/ZH (durchschnittlich ca. 31 m<sup>3</sup> pro Monat vs. durchschnittlich 14.5 m<sup>3</sup> pro Monat); der Wasserverbrauch in Ort/ZH in der Zeit vor und nach dem angeblichen Wegzug aber nicht sank, sondern leicht zunahm (+13%).

Der *Stromverbrauch* war im hier interessierenden Zeitraum im Haus in Ort/ZH bedeutend höher als im Haus in Ort/ZG (Ort/ZG: 518 kWh [1.11.2017-31.12.2017], 6'067 kWh [1.1.2018-31.12.2018], 6'881 kWh [1.1.2019-31.12.2019]; Ort/ZH: 24'077 kWh [1.2.2017-5.3.2018], 20'054 kWh [6.3.2018-27.2.2019], 20'470 kWh [28.2.2019-20.2.2020]) (Beschwerdebeilage Nr. 12; act. Reg. 5 Beilage Nr. 26.131 ff.). Die Werte sind



aber – wie die Beschwerdeführerin in nachvollziehbarer Weise ausführt – nicht direkt vergleichbar, da das Haus in Ort/ZH über eine Wärmepumpe und jenes in Ort/ZG (zumindest bis Mitte 2020) über eine Ölheizung geheizt wurde. Der Stromverbrauch in Ort/ZH ist in der Periode vom 6.3.2018-27.2.2019 gegenüber dem Vorjahr (1.2.2017-5.3.2018) um 16.7% zurückgegangen; im Jahr 2018 blieb er ungefähr auf diesem Niveau. Für das Jahr 2020 liegen keine Nachweise vor. Im Juni 2020 wurde – wie oben erwähnt – im Haus in Ort/ZG eine Erdsonden-Wärmepumpe eingebaut.

#### 4.3.4 Berufsumstände:

Der Beschwerdeführer ist Gründer der A.\_\_\_\_\_ -Gruppe (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Die A.x\_\_\_\_\_ mit Sitz in Ort/ZG (Einzelunternehmen) wurde (Jahr) gegründet und bezweckt (Zweck). Die A.y\_\_\_\_\_ AG (ebenfalls mit Sitz in Ort/ZG) fungiert nach Angaben der Beschwerdeführenden als Obergesellschaft der A.\_\_\_\_\_ -Gruppe. Weiter zur Gruppe gehören die A.\_\_\_\_\_ AG (ebenfalls mit Sitz in Ort/ZG), welche (Zweck) bezweckt sowie die (...) AG (heute: A.z\_\_\_\_\_ AG; bis [Datum] mit Sitz in [Ort 2]/ZH, ab 21. Dezember 2018 Sitz in [Ort 3]/ZH) (vgl. Einsprache vom 28. Dezember 2021, act. Reg.1 Bst. A Rn. 62, Auszüge aus dem Handelsregister der Kantone Zürich bzw. Zug). Die A.\_\_\_\_\_ -Gruppe verfügt nach Angaben der Beschwerdeführenden über mehr als (Zahl) Mitarbeitende in der Schweiz und mehr als (Zahl) Mitarbeitende weltweit. Der Beschwerdeführer ist Präsident des Verwaltungsrats sämtlicher Gesellschaften und Inhaber des Einzelunternehmens. Die Beschwerdeführerin ist Vizepräsidentin des Verwaltungsrats der A.y\_\_\_\_\_ AG und der A.\_\_\_\_\_ AG.

Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe im Januar 2015 (Bekanntgabe der Schweizerischen Nationalbank, den EUR/CHF-Kurs nicht mehr zu stützen), keine andere Möglichkeit gesehen, als ins Tagesgeschäft der A.y\_\_\_\_\_ AG zurückzukehren. Der Beschluss, den Lebensmittelpunkt nach Ort/ZG zu verlegen, sei vor diesem Hintergrund zu sehen. Er halte sich an Werktagen täglich im Geschäft in Ort/ZG auf. Er treffe sich auch regelmässig mit seiner Tochter E.A.\_\_\_\_\_, welche die Tochtergesellschaft (...) AG (heute: A.z\_\_\_\_\_ AG) führe, am Sitz der (...) AG in (Ort 3/ZH) (Einsprache vom 28. Dezember 2021, act. Reg. 1 Bst. A Rn. 58 sowie Beilage Nr. 12). Die berufliche Verbundenheit des Beschwerdeführers mit dem Kanton Zug wird auch von der Vorinstanz nicht bestritten. Die Liegenschaft (an Adresse) in Ort/ZG befindet sich in Gehdistanz (knapp 2 km Entfernung) zum Sitz der A.\_\_\_\_\_ AG und der A.y\_\_\_\_\_ AG.

Die Beschwerdeführerin ist ausgebildete (Beruf) und künstlerisch tätig. Sie hat sich nach eigenen Angaben bereits im November 2017 ihr Atelier (an Adresse) in Ort/ZG eingerichtet. Sie hüte überdies sämtliche Enkelkinder sporadisch.

#### **4.3.5 Familiensituation und Freizeit, Kontakte:**

Die Beschwerdeführenden haben vier erwachsene (Kinder). Tochter E.A. \_\_\_\_\_ wohnte im streitbetroffenen Zeitraum mit ihrer Familie (drei kleine Kinder) in Ort/ZH. D.A. \_\_\_\_\_ wohnte mit ihrer Familie (zwei kleine Kinder) in Ort/ZG. C.A. \_\_\_\_\_ war in (Ort 4/ZH) (gelegen zwischen Ort/ZH und Ort/ZG) wohnhaft. F.A. \_\_\_\_\_ (eine kleine Tochter) war zunächst noch in Ort/ZH, dann in der Stadt (Ort 5/ZH) wohnhaft (act. Reg. 6 Anlage E Rn. 66; Beschwerdebeilage Nr. 8).

Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe sich bereits vor dem Erwerb der Liegenschaft in Ort/ZG täglich am Sitz der A.y \_\_\_\_\_ AG aufgehalten. Er sei regelmässig im öffentlichen Hallenbad in Ort/ZG schwimmen gegangen. Seit dem Erwerb der Liegenschaft (an Adresse) und der Überdachung des Swimmingpools im Jahr 2018 erübrige sich dies nun.

Ihren Hausarzt haben die Beschwerdeführenden nach eigenen Angaben in Ort/ZH; es handle sich um eine langjährige Beziehung, die angesichts der kurzen Distanz von Ort/ZG nach Ort/ZH beibehalten worden sei (act. Reg. 13 Beilage Nr. 1, Rn. 37). Zudem ist der Beschwerdeführer in fachärztlicher Behandlung bei Spezialisten in Ort 2/ZG und Ort/SZ.

Nach Angaben der Beschwerdeführenden wurde nach dem Umzug bzw. spätestens ab 2018 die überwiegende Korrespondenz der Banken, Versicherungen und anderer Dienstleister an die Adresse in Ort/ZG versandt. Dies ist nur teilweise zutreffend. Auf der Korrespondenz mit der AHV/IV und mit Banken ist jeweils die Adresse in Ort/ZG aufgeführt (Namen der Banken). Auf der Hausrats- und Gebäudeversicherungspolice vom 25. November 2017 ist als Adresse des Versicherungsnehmers die Adresse in Ort/ZH eingetragen (act. Reg. 11, Beilage Nr. 2). Gegenüber der Gebäudeversicherung für das Ferienhaus im Tessin wurde die neue Adresse in Ort/ZG offenbar nicht mitgeteilt (Prämienrechnung vom 20. November 2019 der [Versicherung]). In den Akten befinden sich auch rund 30 Rechnungen für den Zeitraum von 2018-2020 (insb. Handwerkerrechnungen), die von den Beschwerdeführenden zum Nachweis des Liegenschaftsunterhalts (Liegenschaften in Ort/ZH, Ort/ZG, Kanton Tessin) zusammen mit den

Steuererklärungen 2018-2020 eingereicht worden waren und die an die (alte) Adresse in Ort/ZH adressiert waren (vgl. Stellungnahme des KSTA/ZH vom 14. April 2022 Ziff. 21 und Beilagen). Betreffend den Einbau einer Erdsonden-Wärmepumpe im Haus in Ort/ZG im Sommer 2020 wurde etwa auf einer Rechnung vom 9. Juli 2020 als «Bauobjekt» «[Adresse] Ort/ZG» und als «Bauherrschaft» «Herr und Frau A.A.\_\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_\_, (Adresse), (Ort/ZH)» vermerkt und die diesbezüglichen Rechnungen waren durchwegs an die Adresse in Ort/ZH adressiert (act. Reg. 5, Beilage Nr. 48.38 ff.). Dies, obwohl die Arbeiten durch Unternehmen mit Sitz in Ort/ZG an der Liegenschaft in Ort/ZG durchgeführt wurden. Die Schreiben der A.y.\_\_\_\_\_ AG betreffend Bruttodividenden 2018 und 2019 waren ebenfalls an die Adresse in Ort/ZH adressiert.

Die Beschwerdeführenden haben diverse schriftliche Bestätigungen von Nachbarn bzw. Bekannten und Familienangehörigen zu den Akten gereicht. In identisch formulierten Schreiben vom April 2022 bestätigen sieben Personen aus der Nachbarschaft in Ort/ZH, dass sie wahrgenommen hätten, dass die Beschwerdeführenden im November 2017 weggezogen seien. In wiederum identisch formulierten Schreiben vom April/Mai 2022 bestätigen zehn Personen aus der Nachbarschaft in Ort/ZG, dass sie wahrgenommen hätten, dass die Beschwerdeführenden im November 2017 nach Ort/ZG gezogen seien. Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht haben die Beschwerdeführenden zudem Schreiben der vier (Kinder), jeweils datierend vom Februar 2023, zu den Akten gereicht. Darin bestätigen diese, dass ihre Eltern schon seit längerer Zeit den Wunsch gehegt hätten, in den Kanton Zug umzuziehen, wo sich auch der Sitz der A.\_\_\_\_\_ AG befinde und wo sie auch schon früher gelebt hätten. Sie hätten sich gut eingelebt und der Sohn der in Ort/ZG lebenden Tochter (D.A.\_\_\_\_\_) habe bereits ab November 2017 viel Zeit dort verbracht.

#### **4.3.6 Einkaufsverhalten:**

Den in den Akten befindlichen Kontoauszügen des Privatkontos des Beschwerdeführers bei der (Bank) für den Zeitraum vom 1. November 2017 bis 31. Dezember 2018 ist Folgendes zu entnehmen (act. Reg. 1 Nr. 12):

Mit der dazugehörenden Maestro-Karte wurden regelmässig – insgesamt 46 mal – Einkäufe im Coop in (Ort 6/ZH) getätigt (Einkäufe vom 4.11.2017, 11.11.2017, 17.11.2017, 1.12.2017, 1.12.2017, 9.12.2017, 21.12.2017, 30.12.2017, 4.1.2018, 12.1.2018, 20.1.2018, 20.1.2018, 9.2.2018,

3.3.2018, 10.3.2018, 19.3.2018, 31.3.2018, 7.4.2018, 21.4.2018, 30.4.2018, 5.5.2018, 11.5.2018, 19.5.2018, 2.6.2018, 7.6.2018, 23.6.2018, 25.6.2018, 30.6.2018, 5.7.2018, 7.7.2018, 10.7.2018, 14.7.2018, 21.7.2018, 28.7.2018, 28.7.2018, 30.7.2018, 3.8.2018, 4.8.2018, 4.8.2018, 11.8.2018, 18.8.2018, 25.8.2018, 6.10.2018, 3.11.2018, 10.11.2018, 15.12.2018). Der Coop in (Ort 6/ZH) befindet sich westlich in knapp 5 km Entfernung vom Haus der Beschwerdeführenden in Ort/ZH (Fahrzeit ca. 8 Minuten) und in einer Entfernung von rund 13 km vom Haus in Ort/ZG (Fahrzeit ca. 20 Minuten). 13 Einkäufe wurden bei verschiedenen weiteren Geschäften in (Ort 6/ZH) (Namen der Geschäfte) getätigt (Einkäufe am 2.2.18, 20.3.2018, 21.3.2018, 31.5.2018, 12.6.2018, 18.8.2018, 25.8.2018, 6.10.2018, 18.10.2018, 20.10.2018, 10.11.2018, 24.11.2018).

Überdies wurden 33 Einkäufe beim Denner in (Ort 7/ZH) getätigt (Einkäufe vom 16.11.2017, 17.11.2017, 14.12.2017, 15.12.2017, 20.12.2017, 29.12.2017, 4.1.2018, 6.1.2018, 12.3.2018, 16.3.2018, 31.3.2018, 4.4.2018, 17.4.2018, 6.6.2018, 11.6.2018, 11.6.2018, 15.6.2018, 22.6.2018, 2.7.2018, 5.7.2018, 13.7.2018, 27.7.2018, 6.8.2018, 14.8.2018, 15.10.2018, 16.10.2018, 19.10.2018, 10.11.2018, 15.11.2018, 20.11.2018, 22.11.2018, 17.12.2018, 22.12.2018). Der Denner in Ort 7/ZH befindet sich südlich in 7 km Entfernung vom Haus in Ort/ZH auf dem Weg von Ort/ZH nach Ort/ZG (rund 6 km Entfernung vom Haus in Ort/ZG).

Es wurden insgesamt auch 10 Einkäufe bei Geschäften (Namen der Geschäfte) in Ort/ZG (je zwei Einkäufe am 16.12.2017, 18.12.2017, 22.12.2017; Einkäufe vom 3.2.2018, 4.7.2018, 3.8.2018, 8.11.2018) getätigt. Vereinzelte Einkäufe bei weiter weg liegenden Geschäften (nähere Angaben zu den Geschäften) sind vorliegend nicht von Belang.

Den Kontoauszügen ist weiter zu entnehmen, dass regelmässig (insgesamt 28 Bezüge) Bargeld bezogen wurde (jeweils Fr. 1'000.-). 22 dieser Bargeldbezüge erfolgten bei der (Bank)-Filiale in Ort/ZH (Bezüge vom 15.11.2017, 27.11.2017, 7.12.2017, 21.12.2017, 9.1.2018, 1.2.2018, 14.2.2018, 22.2.2018, 20.3.2018, 29.3.2018, 18.4.2018, 9.5.2018, 25.5.2018, 26.6.2018, 20.7.2018, 14.8.2018, 20.9.2018, 17.10.2018, 5.11.2018, 21.11.2018, 4.12.2018, 18.12.2018). Sechs weitere Bezüge erfolgten beim Coop in (Ort 6/ZH) (21.12.2017, 2.2.2018, 21.4.2018, 23.6.2018, 15.9.2018, 27.10.2018).

Kreditkartenrechnungen oder Auszüge zu allfälligen weiteren Konten der Beschwerdeführenden wurden nicht eingereicht.

## **5.**

Die Steuerpflichtigen verfügen seit November 2017 sowohl in Ort/ZH wie auch in Ort/ZG über repräsentative Liegenschaften und damit über Wohn- bzw. Übernachtungsgelegenheiten zur freien Benützung. Die Vorinstanz bestreitet nicht, dass beide Liegenschaften effektiv genutzt wurden. Umstritten und vorliegend zu beurteilen ist, wo sich im Lichte der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführenden befand bzw. zu welchem der zwei Orte die stärkeren Beziehungen bestanden (E. 2.3.2, 2.3.3).

**5.1** Die Beschwerdeführenden waren vor 2017 unbestrittenermassen in Ort/ZH subjektiv steuerpflichtig. Mit der Vorinstanz kann daher davon ausgegangen werden, dass vorliegend die natürliche Vermutung des Fortbestands des bisherigen Hauptsteuerdomizils greift (E. 2.4.2).

**5.2** Auch die folgenden Elemente sprechen rechtsprechungsgemäss dafür, dass der bisherige Wohnsitz im November 2017 nicht aufgegeben wurde:

**5.2.1** Die Beschwerdeführenden lebten während knapp vierzig Jahren in ihrem persönlich eingerichteten und für ihre Bedürfnisse (inkl. Versuchswerkstatt) ausgestatteten, grosszügigen Einfamilienhaus in Ort/ZH und hatten dort ihr Steuerdomizil. Das Haus in Ort/ZH erweist sich mit Bezug auf die Grösse und Ausstattung (mehr als 200 m<sup>2</sup> Wohnfläche, grosser Garten, Schwimmbad) als vergleichbar mit der Liegenschaft in Ort/ZG. Die Beschwerdeführenden hielten sich das Haus in Ort/ZH auch nach dem Erwerb der Liegenschaft in Ort/ZG im November 2017 zu ihrer ständigen Verfügung. Dies kann als Indiz gewertet werden, dass der bisherige Wohnsitz nicht definitiv aufgegeben wurde (vgl. E. 2.3.5; vgl. Urteile des BGer 9C\_229/2023 vom 20. Juli 2023 E. 3.5.1; 2C\_596/2020 vom 10. März 2021 E. 3.2.1; 2C\_565/2016 21. Dezember 2016 E. 3.1). Zudem ist zu beachten, dass die Beschwerdeführenden zum Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft in Ort/ZG bereits 74 bzw. 66 Jahre alt und somit im Rentenalter waren. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann – zumindest mangels anderweitiger, konkreter Angaben zu deren Mobilität – davon ausgegangen werden, dass der Lebensmittelpunkt älterer Personen tendenziell weniger mobil ist als jener der jüngeren Bevölkerung (vgl. E. 2.3.5; vgl. Urteil des BGer 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 5.3).

**5.2.2** Die Tatsache, dass nur wenige Möbel vom Haus in Ort/ZH nach Ort/ZG gezügelt wurden, spricht weiter gegen eine Verlegung des Wohnsitzes. Es ist zwar davon auszugehen, dass die Beschwerdeführenden

tatsächlich zusätzlich zu den gezügelten bzw. eingekauften Einzelstücken gewisse persönliche Gegenstände selbst mit einem Personen- oder Geschäftslieferwagen nach Ort/ZG brachten. Ein eigentlicher Umzug des Hausrats fand jedoch nicht statt, steht dieser doch weiterhin im Haus in Ort/ZH zur Verfügung. Die Versicherungssumme für den Hausrat in Ort/ZH ist mehr als doppelt so hoch wie diejenige für das Haus in Ort/ZG (E. 4.3.2). Auch wenn das Haus in Ort/ZG bereits über eine hochwertige Einrichtung verfügte, spricht der Verbleib der Mehrheit der über die Jahre angesammelten persönlichen Einrichtungsgegenstände in Ort/ZH für eine weiterhin intensive Beziehung zu diesem Ort. Dies ist als starkes Indiz gegen die Verlegung des Wohnsitzes zu werten (vgl. Urteil des BGer 9C\_25/2023 vom 5. Juni 2023 E. 5.3.1). Auch verfügen die Beschwerdeführenden weiterhin über einen Festnetzanschluss in Ort/ZH und sind unter dessen Angabe im Telefonbuch (<https://search.ch>; besucht am 3. Januar 2025) auffindbar. Es trifft zu, dass Festnetzanschlüsse immer seltener gebraucht werden. Ist jedoch ein Festnetzanschluss auf eine bestimmte Person angemeldet, kann dies dennoch als Hinweis dafür gewertet werden, dass diese Person auch effektiv unter dieser Nummer erreichbar ist. Dies spricht für einen mehr als sporadischen Aufenthalt in Ort/ZH. Überdies wäre es den Beschwerdeführenden möglich gewesen, mittels Verbindungsnachweisen für den Festnetzanschluss (selbst mit Schwärzungen) nachzuweisen, dass dieser nicht oder nur sporadisch genutzt wurde. Dass sie dies trotz entsprechender Aufforderung (Schreiben der ESTV vom 16. März 2022; Sachverhalt Bst. D.b) unterlassen haben, ist zu ihren Ungunsten zu berücksichtigen (vgl. E. 2.4; vgl. Urteil des BGer 2C\_483/2016, 2C\_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.3).

**5.2.3** Für einen Fortbestand des Wohnsitzes in Ort/ZH spricht überdies auch das Einkaufsverhalten, welches in den eingereichten Kontoauszügen zum Ausdruck kommt: So wurden auch in der Zeit nach dem Erwerb der Liegenschaft in Ort/ZG (November 2017 bis Dezember 2018) die Einkäufe regelmässig und überwiegend in dem dem Haus in Ort/ZH nächstgelegenen Einkaufszentrum (Coop in Ort 6/ZH) getätigt. Sämtliche Barbezüge wurde dort oder in Ort/ZH getätigt. Alleine aufgrund der ausgewiesenen Buchungen / Bezüge ist eine Anwesenheit zumindest eines Ehepartners in Ort/ZH oder Ort 6/ZH im Zeitraum vom 1. November 2017 bis 31. Dezember 2018 an 72 verschiedenen Tagen dokumentiert. Überdies ist eine Anwesenheit in Ort 7/ZH, welches sich auf direktem Weg von Ort/ZH nach Ort/ZG befindet, an weiteren 25 Tagen dokumentiert. Einkäufe in Ort/ZG sind dagegen im gleichen Zeitraum nur an sieben Tagen dokumentiert. Dies ist als starkes Indiz zu werten, dass sich die Beschwerdeführenden

weiterhin überwiegend in Ort/ZH aufgehalten haben dürften. Denn bei den besuchten Geschäften handelt es sich fast ausschliesslich um Alltagsgeschäfte (Coop, Denner), die ohne Weiteres auch in Ort/ZG hätten aufgesucht werden können. Dass dies offenbar nicht erfolgte, spricht für einen Fortbestand des Lebensmittelpunkts in Ort/ZH. Dass die Ehepartner im fraglichen Zeitraum ihren Wohnsitz an unterschiedlichen Orten gehabt haben könnten (etwa die Ehefrau in Ort/ZH und der Ehemann in Ort/ZG) wird nicht geltend gemacht und ist für das Bundesverwaltungsgericht auch nicht erkennbar.

**5.2.4** Mit Bezug auf das Einkaufsverhalten wenden die Beschwerdeführenden ein, die in den Akten befindlichen Kontoauszüge für das Jahr 2017 bis 2018 seien nicht ausschlaggebend, da sie viele Einkäufe mit Bargeld erledigt hätten. Dies vermag nicht zu überzeugen. Es mag sein, dass die Beschwerdeführenden einen Grossteil ihrer Einkäufe mit Bargeld tätigten. Den Bankauszügen ist jedoch zu entnehmen, dass sowohl Einkäufe wie Barbezüge grossmehrheitlich in der Gegend um Ort/ZH getätigt wurden, während nur ganz vereinzelt Einkäufe in Ort/ZG erfolgten. Weshalb die Einkäufe in Ort/ZG mit Bargeld, diejenigen in Ort 6/ZH / Ort 7/ZH aber mit der Maestro-Karte getätigt worden sein sollen, wird von den Beschwerdeführenden nicht erläutert und ist auch nicht nachvollziehbar. Schliesslich ist zu Ungunsten der Beschwerdeführenden zu gewichten, dass diese unbestrittenermassen auch über zwei private und eine geschäftliche Kreditkarte verfügten, es aber trotz Aufforderung unterliessen, entsprechende Abrechnungen zu den Akten zu reichen (vgl. Angaben des Beschwerdeführers im Schreiben vom 13. Juli 2022, act. Reg. 13 Nr. 40; Schreiben der ESTV vom 16. März 2022). Auch Kontoauszüge für die Zeit nach 2018 liegen nicht vor. Dies kann als Indiz gewertet werden, dass diese Auszüge bzw. Abrechnungen tendenziell eher gegen eine Verlagerung des Wohnorts nach Ort/ZG sprechen würden (E. 2.4.1).

Ebenfalls nicht zu überzeugen vermag die Erklärung, der Beschwerdeführer habe seine Tochter E.A. \_\_\_\_\_ häufig am Sitz der A.z. \_\_\_\_\_ AG getroffen und auf dem Rückweg nach Ort/ZG Einkäufe/Barbezüge an ihm bekannten Orten getätigt. Zum einen unterlässt es der Beschwerdeführer, irgendetwelche näheren Angaben oder Beweismittel (etwa Auszüge aus seinem Geschäftskalender) einzureichen, mittels welcher die Einkäufe plausibilisiert werden könnten. Zum anderen hatte die A.z. \_\_\_\_\_ AG ihren Sitz bis Ende Dezember 2018 in (Ort 2/ZH) und erst danach in (Ort 3/ZH). Angesichts der auch in (Ort 2/ZH) oder (Ort/ZG) verfügbaren gleichen Einkaufs- und Bezugsmöglichkeiten scheint ein Umweg über Ort/ZH, Ort 7/ZH

oder Ort 6/ZH ungewöhnlich. Schliesslich ist zu beachten, dass der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben – anders als im zitierten Urteil des BGer 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 – eben gerade nicht zum Arbeitsort pendelte, sondern in Gehdistanz zum Arbeitsort wohnte. Dass die dokumentierten Einkäufe dennoch ganz überwiegend nicht am geltend gemachten Wohn- und Arbeitsort getätigt wurden, kann sehr wohl als starkes Indiz für eine Beibehaltung des Wohnsitzes in Ort/ZH gewertet werden.

**5.3** Was die Beschwerdeführenden dagegen vorbringen, ist nicht geeignet, Zweifel am Fortbestand des Wohnsitzes in Ort/ZH zu begründen:

**5.3.1** Die Beschwerdeführenden haben unbestrittenermassen umfangreiche Investitionen in das Anwesen in Ort/ZG getätigt. Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, ist dies für sich genommen jedoch nicht ausreichend, um eine tatsächliche Anwesenheit der Beschwerdeführenden bzw. die Verlagerung ihres Lebensmittelpunkts dahin nachzuweisen.

**5.3.2** Hintergrund der beabsichtigten Verlagerung des Wohnsitzes nach Ort/ZG war nach Angaben der Beschwerdeführenden die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers. Das Haus (an Adresse) in Ort/ZG liegt in Gehdistanz zum Hauptsitz der A.y\_\_\_\_\_ AG. Der Beschwerdeführer verfügt als Gründer der A.\_\_\_\_\_-Gruppe und Verwaltungsrat der verschiedenen Gesellschaften unbestrittenermassen über einen engen beruflichen Bezug zu Ort/ZG. Nach eigenen Angaben war der Beschwerdeführer im streitbetroffenen Zeitraum «im Tagesgeschäft» der A.y\_\_\_\_\_ AG tätig. Die ESTV forderte die Beschwerdeführenden mit Schreiben vom 16. März 2022 u.a. dazu auf, hierzu nähere Angaben zu machen und Dokumente einzureichen («Orte der Berufstätigkeit [Beschäftigungsgrad, Präsenzstunden, Angabe des Arbeitsortes {gleichbedeutend mit dem Ort, von dem aus die Arbeitsstätte aufgesucht wurde}]») (Sachverhalt Bst. D.b). In ihrer Stellungnahme vom 18. Mai 2022 an die ESTV machen die Beschwerdeführenden hierzu keine Angaben. Auch den Eingaben im kantonalen Verfahren, auf welche sie verweisen, ist lediglich zu entnehmen, der Beschwerdeführer halte «sich an Werktagen täglich im Geschäft in Ort/ZG» auf. Der Stellungnahme vom 24. August 2022 ist immerhin zu entnehmen, der Beschwerdeführer sei an Arbeitstagen «für gewöhnlich bereits um 8:30 Uhr im Büro» (act. Reg. 13 Rn. 31). Der Beschwerdeführer unterlässt es jedoch auch im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, konkrete Angaben zu seinen Tätigkeiten zu machen und Unterlagen (wie etwa Auszüge aus seinem Geschäftskalender) zu den Akten zu reichen. Solche Angaben und Unterlagen wären einerseits geeignet, Aufschluss darüber zu geben, wie



stark das berufliche Element im streitbetroffenen Zeitraum im Vergleich zu anderen Aspekten zu gewichten ist. Dies vor dem Hintergrund, dass der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft bereits 74 Jahre alt war und offenbar vor Januar 2015 bei gleicher Funktion eben nicht aktiv «im Tagesgeschäft» des von ihm gegründeten Unternehmens tätig war (vgl. Beschwerde, Rn. 79). Andererseits wären solche Unterlagen auch nützlich, um aufzuzeigen, inwieweit sich der Tagesablauf des Beschwerdeführers infolge des geltend gemachten Umzugs nach Ort/ZG verändert hat und damit möglicherweise für eine Verlagerung des Wohnsitzes von Ort/ZH nach Ort/ZG spricht.

Auch zum gewöhnlichen Tagesablauf der Beschwerdeführerin werden keine detaillierten Angaben gemacht. Anlässlich der Besprechung vom 13. August 2020 zwischen der (damaligen) Vertretung der Beschwerdeführenden, einem Vertreter der A.y.\_\_\_\_\_ AG und Vertretern des KSTA/ZH war geltend gemacht worden, die Beschwerdeführerin verfüge über eine starke emotionale Verbindung zur Liegenschaft in (Ort/ZH) und betreue die Enkelkinder regelmässig auch weiterhin dort (act. Reg. 5 Beilage Nr. 9.1-9.2). Im Beschwerdeverfahren machen die Beschwerdeführenden geltend, die Enkelkinder würden am Wohnsitz der (Kinder) (und nicht bei den Beschwerdeführenden zuhause) gehütet (Beschwerde, Rn. 65, 83). Den Erklärungen der (Kinder) (dazu nachfolgend E. 4.3.5) ist wiederum zu entnehmen, die Beschwerdeführerin habe die (Enkelkinder) im neuen Haus in Ort/ZG (Erklärung von D.A. \_\_\_\_\_) bzw. infolge des Wegzugs gar nicht mehr gehütet (Erklärung F.A. \_\_\_\_\_). Es ist durchaus möglich und auch nachvollziehbar, dass die Kinderbetreuung durch die Beschwerdeführerin an verschiedenen Orten stattgefunden haben kann. Um nachzuweisen, dass die Beschwerdeführenden ihren Lebensmittelpunkt tatsächlich nach Ort/ZG verlegt haben, wären aber ungefähre Angaben zur Häufigkeit und zu den Einsatzorten hilfreich gewesen.

**5.3.3** Auch zu ihren sozialen Beziehungen in Ort/ZG machen die Beschwerdeführenden nur spärliche Angaben. Sie machen geltend, der Beschwerdeführer sei in seiner Unternehmung stark beschäftigt gewesen und habe keine Zeit für eine Mitgliedschaft in sozialen Vereinen gehabt; auch ein umfangreiches und vertieftes soziales Netz habe nicht bestanden (Beschwerde, Rn. 98). Zu den sozialen Kontakten der Beschwerdeführerin werden – abgesehen von den familiären Kontakten – keinerlei Angaben gemacht. Das Bestehen eines vertieften sozialen Netzes (in Ort/ZG) sei aber auch nicht entscheidend, da sie (die Beschwerdeführenden) ihren Wohnsitz nur um 12 km verlegt hätten. Beziehungen zu Nachbarn und

anderen Bekannten in Ort/ZH könnten auch über eine Distanz von 12 km ganz einfach weiter gepflegt werden (Beschwerde, Rn. 98 ff.). Dies mag zutreffen. Um zu beurteilen, ob der Lebensmittelpunkt der Beschwerdeführenden eher in Ort/ZH oder in Ort/ZG lag, wären aber auch hier konkretere Angaben, etwa zu den Orten, wo bestehende Freundschaftsbeziehungen oder allfällige anderweitige Kontakte gelebt wurden, erforderlich gewesen. Wurden vorbestehenden Beziehungen in Ort/ZH weiter gepflegt, spricht dies gegen eine Verlagerung des Lebensmittelpunkts nach Ort/ZG.

**5.3.4** Generell fällt auf, dass die Beschwerdeführenden auch nach wiederholten Aufforderungen keine präzisen Angaben zu ihren tatsächlichen Aufenthalten in Ort/ZG bzw. Ort/ZH gemacht haben. Sie beschränken sich darauf, festzuhalten, sie hätten ca. sechs Monate pro Jahr in Ort/ZG und ca. zwei bzw. zweieinhalb Monate (20%) pro Jahr in Ort/ZH verbracht, ohne auszuführen, wie sie konkret ihre Zeit zwischen den beiden nicht weit voneinander entfernten Liegenschaften aufteilten (z.B. Differenzierung nach Wochentagen/Wochenenden, Jahreszeiten, Ferien, sozialen Anlässen, gemeinsamer oder getrennter Aufenthalt etc.). Solche konkreten Angaben hätten durch verschiedene Beweismittel untermauert und damit überprüft werden können (z.B. Konto- und Kreditkartenabrechnungen, Kalenderauszüge, Fotos, Bestätigungen, Verbindungsnachweise Festnetz und Mobiltelefonie). Mit Bezug auf die pauschalen Angaben der Beschwerdeführenden ist eine solche Plausibilisierung nicht möglich. Dass die Beschwerdeführenden nach eigenen Angaben keine Veranlassung hatten, Nachweise für ihren effektiven Aufenthalt im Haus in Ort/ZG bzw. für die Verlagerung ihres Lebensmittelpunkts zu produzieren, kann sich nicht zu ihren Gunsten auswirken. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts muss eine steuerpflichtige Person, die es unterlässt, ihre Absicht dauernden Verbleibens an einem neuen Ort nach aussen erkennbar zu machen, damit rechnen, dass es steuerrechtlich beim alten Wohnsitz bleibt (vgl. E. 2.4.1; vgl. Urteil des BGer 9C\_229/2023 vom 20. Juli 2023 E. 3.5.3).

**5.3.5** Zu Gunsten der Beschwerdeführenden ist zu berücksichtigen, dass der Stromverbrauch für die Liegenschaft in Ort/ZH/ZH im einschlägigen Zeitraum nachweislich zurückgegangen ist (E. 4.3.3). Es ist demnach wahrscheinlich, dass die Beschwerdeführenden die Liegenschaft in Ort/ZH nach dem Erwerb der Liegenschaft in Ort/ZG tatsächlich weniger genutzt haben. Der Rückgang um 16.7% liegt jedoch beträchtlich unterhalb dessen, was bei einer Reduktion der Aufenthaltszeit von vorher acht Monaten auf lediglich zwei oder zweieinhalb Monate pro Jahr zu erwarten gewesen wäre (bei gleichbleibender Anwesenheit von 4 Monaten in den

Feriedomizilen in GR und TI). Ausserdem sind die Verbrauchswerte für die Liegenschaft in Ort/ZH mit rund 20'000 kWh pro Jahr (2018/2019) immer noch vergleichsweise hoch (der durchschnittliche Stromverbrauch eines Haushalts ohne Wärmepumpe beträgt ca. 5'000 kWh pro Jahr [vgl. die Zahlen von energieschweiz; [www.energieschweiz.ch](http://www.energieschweiz.ch) > Haushalt > Stromverbrauch eines typischen Haushalts {August 2021}; abgerufen am 13. Januar 2025]; der durchschnittliche Stromverbrauch einer Wärmepumpe zwischen ca. 2'000-10'000 kWh pro Jahr [vgl. EKZ, Wie viel Strom braucht eine Wärmepumpe?, abrufbar über [www.ekz.ch](http://www.ekz.ch) > Energiewissen [abgerufen am 13. Januar 2025]). Bei einem nur während zwei Monaten pro Jahr bewohnten Haus wäre – selbst bei ständiger Heizung – von einem beträchtlich geringeren Stromverbrauch auszugehen. Überdies nahm der Wasserverbrauch im gleichen Zeitraum leicht zu. Die Beschwerdeführenden machten vor dem Steuerrekursgericht des Kantons Zürich geltend, Wasser- und Stromverbrauch seien «nicht aussagekräftig», da sie sich beide Häuser stets einsatzbereit gehalten hätten und in ihren Häusern jeweils in der Nacht meist die Lichter zur präventiven Abwehr von Einbrechern hätten brennen lassen (act. Reg. 6 Anlage E Rn. 177). Aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichts sprechen die Strom- und Wasserwerte der beiden Liegenschaften, soweit sie überhaupt aussagekräftig sind, für eine Anwesenheit von mehr als zwei bis drei Monaten pro Jahr in Ort/ZH.

**5.3.6** Ebenfalls zu Gunsten der Beschwerdeführenden ist zu werten, dass sie die schriftliche Korrespondenz mit Banken und Versicherungen mehrheitlich an ihre neue Adresse in Ort/ZG zugestellt erhielten (E. 4.3.5). Dabei ist jedoch auch zu beachten, dass die Beschwerdeführenden – entgegen der Aufforderung der ESTV – keine Angaben dazu machten, ob allenfalls Nachsendeaufträge eingerichtet wurden. Bei einem nur noch sporadischen Aufenthalt in (Ort/ZH) wäre dies zu erwarten gewesen. Dies, zumal doch einige der (zusammen mit den Steuererklärungen) eingereichten Rechnungen betreffend den Liegenschaftsunterhalt auch nach November 2017 noch an die alte Adresse versandt wurden und andernfalls das Risiko bestanden hätte, dass diese nicht rechtzeitig beglichen werden. Dass gewisse Rechnungen betreffend den Liegenschaftsunterhalt am Haus in Ort/ZG auch im Sommer 2020 noch ausdrücklich an die alte Adresse in Ort/ZH adressiert waren, wirft zudem Fragen auf (E. 4.3.5).

**5.3.7** Schliesslich ist auf die Bestätigungen von Nachbarn in Ort/ZH bzw. Ort/ZG einzugehen (E. 4.3.5). Dazu hat die Vorinstanz zu Recht ausgeführt, dass die – von der Beschwerdeführenden vorverfassten und inhaltlich gleich lautenden – Schreiben knapp und sehr allgemein gehalten sind.

Die betroffenen Nachbarn beschreiben keine persönlichen Beobachtungen oder Treffen mit den Beschwerdeführenden, sondern bestätigen lediglich, deren Wegzug «wahrgenommen» zu haben. Es kann aber immerhin zu Gunsten der Beschwerdeführenden angenommen werden, dass die Nachbarn nach November 2017 gesamthaft eine Veränderung im Leben der Beschwerdeführenden festgestellt haben (Rückgang der Anwesenheit in Ort/ZH bzw. neue Anwesenheit in Ort/ZG). Auch zu berücksichtigen ist aber, dass der Alltag, den die Beschwerdeführenden gemäss ihren eigenen Schilderungen gelebt haben, für Aussenstehende nur bedingt Rückschlüsse auf ihren effektiven Lebensmittelpunkt zulässt. So waren sie unbestrittenermassen auch nach ihrem «Wegzug» im November 2017 weiterhin zumindest sporadisch im Haus in Ort/ZH anwesend, das Haus war weiterhin voll eingerichtet, regelmässig unterhalten und wirkte (selbst in der Nacht) bewohnt. Schliesslich verrichteten die Beschwerdeführenden auch unbestrittenermassen Alltagseinkäufe weiterhin in der Gegend (E. 5.2.3). Dies schmälert den Beweiswert der Bestätigungen der Nachbarn mit Bezug auf die Frage des Wohnsitzes der Beschwerdeführenden, was sich diese jedoch selbst zuzuschreiben haben.

**5.3.8** Mehr Gewicht kommt den Schreiben der (Kinder) zu, die in eigenen Worten bestätigen, dass sich der Lebensmittelpunkt ihrer Eltern seit November 2017 in Ort/ZG befinde. Diese Schreiben sind ungeachtet der Tatsache, dass es sich bei den Töchtern um den Beschwerdeführenden nahestehende Personen handelt, als Indizien für eine Verlagerung des Wohnsitzes nach Ort/ZG zu werten (vgl. Urteile des BGer 9C\_790/2023 vom 12. April 2024 E. 3.2; 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.6). Dies gilt insbesondere für die Erklärungen der Töchter D.A\_\_\_\_\_, E.A\_\_\_\_\_ und C.A\_\_\_\_\_, die aufgrund des Wohnsitzes in der Nähe des Hauses (an Adresse) in Ort/ZG (D.A\_\_\_\_\_) bzw. aufgrund ihrer Arbeitstätigkeit wesentliche Einblicke in das Alltagsleben ihrer Eltern gehabt haben dürften.

**5.3.9** Bei objektiver Gesamtbetrachtung sind jedoch weder die Bestätigungen der Töchter noch diejenigen der Nachbarn der Beschwerdeführenden geeignet, ernsthafte Zweifel am Fortbestand des Wohnsitzes in Ort/ZH zu begründen. Zwar erschweren vorliegend die besonderen Umstände des Einzelfalls (geographische Nähe der zwei Häuser, finanzielle Mittel der Beschwerdeführenden, welche die Aufrechterhaltung zweier Haushalte ermöglichen) die Bestimmung des Lebensmittelpunkts. Die aktenkundigen objektiven Tatsachen (Beibehaltung des Hauses inkl. Hausrat in Ort/ZH, Verbrauchswerte, Einkaufsverhalten bzw. Bankkontoauszüge, erfolgreiche Zustellung von Rechnungen an die alte Adresse) sprechen jedoch klar für

eine mehr als sporadische Anwesenheit der Beschwerdeführenden in Ort/ZH. Eine tiefe Verwurzelung in Ort/ZH entspricht bei den im November 2017 66 bzw. 74 Jahre alt gewesenen Beschwerdeführenden, die den Grossteil ihres Lebens dort verbracht haben, auch der allgemeinen Lebenserfahrung. Elemente, die möglicherweise für eine Verlegung des Wohnsitzes nach Ort/ZG sprechen könnten (Berufstätigkeit, gelebte soziale und familiäre Kontakte, Einkaufsverhalten, effektiver Aufenthalt) werden von den Beschwerdeführenden nur generell und ohne jegliche Details geltend gemacht (Aufenthalt von sechs Monaten, Rückkehr «ins Tagesgeschäft»). Überdies unterlassen es die Beschwerdeführenden – entgegen ihrer diesbezüglichen Mitwirkungspflicht – weitgehend, hierzu irgendwelche Nachweise wie etwa Kreditkartenauszüge, private oder geschäftliche Kalender, Nachweise eines allfälligen Nachsendeauftrags der Post, Nachweise zur Registrierung von Fahrzeugen, Festnetz- und Mobilfunkdaten oder Fotos (abgesehen von den Fotos betreffend Weihnachten und Silvester 2017) einzureichen. Unter diesen Umständen ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass den Beschwerdeführenden der Gegenbeweis (vgl. E. 2.4.2) für eine Verlagerung des Wohnsitzes nach Ort/ZG nicht gelingt. Bei objektiver Gesamtbetrachtung sprechen die verfügbaren Beweise klar für einen Fortbestand des Lebensmittelpunkts in Ort/ZH.

**5.3.10** Bei diesem Ausgang kann in antizipierter Beweiswürdigung darauf verzichtet werden, die Nachbarn und (Kinder) der Beschwerdeführenden als Zeugen zu befragen (vgl. Urteil des BGer 2C\_55/2021 vom 28. Dezember 2021 m.w.H.). Es kann zugunsten der Beschwerdeführenden davon ausgegangen werden, dass sämtliche zu befragenden Personen ihre bereits schriftlich gemachten Erklärungen bestätigen würden. Diese Erklärungen wurden im Rahmen der Gesamtwürdigung zu Gunsten der Beschwerdeführenden gewichtet, erwiesen sich jedoch nicht als ausschlaggebend. Eine mündliche Anhörung wäre nicht geeignet, etwas an diesem Ergebnis zu ändern.

**5.4** Zusammengefasst hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass der Kanton Zürich für die Veranlagung der direkten Bundessteuer der Beschwerdeführenden betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2017-2020 zuständig ist. Die Dispositiv-Ziff. 2 des angefochtenen Einspracheentscheids ist zu bestätigen.

## **6.**

**6.1** Stellt eine kantonale Behörde ihre Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuer fest, obschon offensichtlich ist, dass ein anderer

Kanton als Veranlagungsort infrage kommt, ist ihr Entscheid nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung *nichtig* (BGE 150 II 244 E. 4.3). Die Nichtigkeitsfolge greift auch dann, wenn ein Kanton *vorfrageweise* über die Steuerhoheit entscheidet (E. 2.1.2; Urteil des BGer 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.5.3).

**6.2** Vorliegend erliess die KSTV/ZG im März 2022 Veranlagungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer der Beschwerdeführenden für die Steuerjahre 2017-2019 (Sachverhalt Bst. B.c). Dies im Wissen, dass auch der Kanton Zürich als Veranlagungsort in Frage kam, zumal das KSTA/ZH dem KSTV/ZG bereits am 28. Februar 2020 eine entsprechende Mitteilung gemacht hatte (Sachverhalt Bst. B.b). Der Kanton Zug war überdies örtlich unzuständig für die Veranlagungsverfügung (vgl. E. 5.4). Die Veranlagungsverfügungen des KSTV/ZG erweisen sich demnach als nichtig. Dies steht auch im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach die strengen Anforderungen für die Annahme der Nichtigkeit im Zusammenhang mit der Veranlagung der direkten Bundessteuer zu relativieren sind (das Bundesgericht schliesst vom Umstand, dass ein Kanton zur Veranlagung der direkten Bundessteuer unzuständig ist, zumeist unmittelbar auf die Nichtigkeit) (vgl. Urteil des BGer 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 E. 3.4.2, E. 3.5). Die Dispositiv-Ziff. 3 des Einspracheentscheids, mit welcher die Vorinstanz die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung des Kantons Zug zur direkten Bundessteuer der Steuerperioden 2017 bis 2019 und die Veranlagungshandlungen zur direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2020 aufhob, ist von Amtes wegen zu korrigieren (E. 1.9).

### **6.3**

**6.3.1** Das KSTA/ZH hat die Veranlagungsverfügung am 26. November 2021 ebenfalls ohne vorgängige Anrufung der ESTV und im Wissen, dass auch der Kanton Zug als Veranlagungsort in Frage kommt, erlassen (Sachverhalt Bst. C.b). Infolge Anfechtung ist die Veranlagungsverfügung noch nicht in Rechtskraft erwachsen.

**6.3.2** Im Urteil des BGer 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 (zur Publikation vorgesehen) zugrunde liegenden Sachverhalt hatten ebenfalls die Kantone Zug und Zürich Veranlagungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer für die gleiche Steuerperiode (und die gleiche Steuerpflichtige) erlassen. Die Veranlagungsverfügung des (letztlich örtlich zuständigen) Kantons Zürich war – wie vorliegend – zum Urteilszeitpunkt noch nicht rechtskräftig (Urteil des BGer 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 Sachverhalt Bst. A.d, B.a; E. 3.4.1). Das Bundesgericht hielt in jenem Fall fest, die

Verfügung des *unzuständigen* Kantons sei nichtig. In Folge wurde die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung des (nicht zuständigen) Kantons Zug, nicht aber derjenigen des Kantons Zürich festgestellt (Urteil des BGer 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 E. 3.1, 3.5.2 f., 3.8). Das (zur Publikation vorgesehene) Urteil des BGer wird vorliegend so verstanden, dass bei einer vorfrageweisen Feststellung des Ortes der Zuständigkeit im Rahmen einer Veranlagung diese «rechtlich unwirksam» bzw. nichtig ist, sofern der betroffene Kanton für die Veranlagung örtlich unzuständig ist (vgl. auch die E. 3.5.2 f. des Urteils BGer 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 mit einer Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach die Nichtigkeitsfolge in früheren Entscheiden des BGer mit der *örtlichen* Unzuständigkeit des veranlagenden Kantons begründet wurde). Im Gegenzug erweist sich eine Veranlagungsverfügung, mit welcher ein Kanton (zu Unrecht bzw. in Verletzung von Art. 108 Abs. 1 DBG) vorfrageweise über seine Zuständigkeit befand, dann nicht als nichtig, wenn der Kanton örtlich für die Veranlagung zuständig war. Der Kanton Zürich ist vorliegend – wie bereits ausgeführt – örtlich für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständig.

## 7.

Zusammengefasst ist die Beschwerde abzuweisen. Die Dispositiv-Ziff. 2 und 4 der angefochtenen Verfügung der ESTV vom 3. Februar 2023 sind zu bestätigen. Der Kanton Zürich ist für die Veranlagung der direkten Bundessteuer von A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2017-2020 zuständig. Die Dispositiv-Ziff. 3 ist aufzuheben und durch folgenden Wortlaut zu ersetzen: Es wird festgestellt, dass die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung des Kantons Zug zur direkten Bundessteuer der Steuerperioden 2017-2019 nichtig sind.

## 8.

**8.1** Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten – einschliesslich der Kosten für die Zwischenverfügung vom 29. August 2023 (vgl. Sachverhalt E.b) – sind auf Fr. 3'500.– festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Dem örtlich unzuständigen Kanton Zug sind bei diesem Ausgang (Unterliegen der Beschwerdeführenden) keine

Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Urteile des BVGer A-4943/2020 vom 11. Januar 2023 E. 6; A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 7).

**8.2** 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.**

Der Kanton Zürich ist für die Veranlagung der direkten Bundessteuer von A.A.\_\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_\_ betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2017-2020 zuständig.

**3.**

Die Dispositiv-Ziff. 3 der Verfügung der ESTV vom 3. Februar 2023 wird aufgehoben und durch folgenden Wortlaut ersetzt: Es wird festgestellt, dass die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung des Kantons Zug zur direkten Bundessteuer der Steuerperioden 2017-2019 nichtig sind.

**4.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'500.– werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**5.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**6.**

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

### **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:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Beschwerdegegner (Gerichtsurkunden)
- die Vorinstanz (Ref-Nr.]; Gerichtsurkunde)