

WBE.2023.291 / nw / we

(3-RV.2022.19)

Art. 44

Urteil vom 2. Juli 2024

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichter Kiener

Verwaltungsrichter Plüss

Gerichtsschreiberin Waldmeier

Beschwerde-
führer

A._____

vertreten durch PrimeTax AG, Hansmatt 32, 6370 Stans

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat Q._____

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Feststellung der Steuerpflicht 2019

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 22. Juni 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

Die Steuerkommission Q._____ erkannte mit Feststellungsverfügung vom 6. April 2021, dass A._____ seinen steuerrechtlichen Wohnsitz ab 1. Januar 2019 in Q._____ habe.

B.

1.

Gegen die Verfügung vom 6. April 2021 erhob A._____ am 6. Mai 2021 Einsprache und beantragte deren Aufhebung.

2.

Mit Entscheid vom 30. November 2021 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

C.

Am 13. Januar 2022 liess A._____, nunmehr anwaltlich vertreten, Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erheben, welches am 22. Juni 2023 entschied:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 840.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 25. August 2023 gelangte A._____ an das Verwaltungsgericht und liess folgende Anträge stellen:

1.

Der Entscheid vom 22. Juni 2023 betreffend Feststellung der Steuerpflicht ab 2019 sei vollumfänglich aufzuheben.

2.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Beschwerdegegners.

2.

In seiner Eingabe vom 29. August 2023 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Der Gemeinderat Q._____ verzichtete mit Schreiben vom 6. Oktober 2023 auf

eine Beschwerdeantwort. Das Kantonale Steueramt beantragte in ihrer Beschwerdeantwort vom 13. November 2023 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 2. Juli 2024 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

Mit Feststellungsverfügung vom 6. April 2021 beanspruchte die Steuerkommission Q._____ die unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers ab dem 1. Januar 2019. Festzustellen ist allerdings nicht der Zeitpunkt, ab welchem die Steuerhoheit beansprucht wird, sondern für welche Periode sie beansprucht wird. Dazu ist entscheidend, wo die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat (§ 20 Abs. 2 StG und Art. 4b Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14]). Vorliegend sind demnach die Verhältnisse am 31. Dezember 2019 massgebend für die Feststellung der Steuerpflicht in der Steuerperiode 2019.

2.

Streitgegenstand bildet die Frage, ob der Beschwerdeführer per 31. Dezember 2019 in der Gemeinde Q._____, wo er als Wochenaufhalter gemeldet ist, steuerrechtlichen Wohnsitz hatte und somit kraft persönlicher

Zugehörigkeit steuerpflichtig war (§§ 16 Abs. 1 und 20 Abs. 1 und 2 StG). Die darauffolgenden Steuerperioden bilden nicht Gegenstand der vorliegenden Beurteilung, weshalb im Folgenden einzig die Verhältnisse im Jahr 2019 analysiert werden.

3.

3.1

Die Vorinstanz hat erwogen, dass die stärkste persönliche Beziehung des Beschwerdeführers zu seiner langjährigen Lebenspartnerin, B.____, bestehe. Das gemeinsam gemietete Einfamilienhaus in Q.____ bzw. die Gemeinde Q.____ seien daher als Familienort zu qualifizieren. Die unregelmässige Rückkehr an seinen Familienort stehe im Zusammenhang mit der Arbeit des Beschwerdeführers und vermöge den Lebensmittelpunkt am Familienort Q.____ nicht aufzuheben. Die Wohnverhältnisse sprächen eindeutig für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q.____. Aus den Privatkontoauszügen könne kein Lebensmittelpunkt in R.____ abgeleitet werden. Gesamthaft betrachtet befinde sich der Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers in Q.____.

3.2

Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, dass sein zivilrechtlicher Hauptwohnsitz nach wie vor in der Gemeinde R.____ im Kanton Zürich sei. Es habe nie die Absicht des dauernden Verbleibs in Q.____ bestanden. In der Gemeinde R.____ bestehe seit fast 30 Jahren ohne Unterbruch ein Mietverhältnis zur Untermiete (für Geschäfts- und Wohnzwecke); das Haus in Q.____ sei für ihn ein Ferienhaus. Nebst seiner Lebenspartnerin habe er einen nicht ortsgebundenen Freundeskreis. Die Bankauszüge bzw. das daraus erstellte Bewegungsprofil würden deutlich aufzeigen, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers im Kanton Zürich befinde. Aus den Transaktionsdetails sei ersichtlich, dass er sich mit den notwendigen Gütern für den täglichen Lebensbedarf fast ausschliesslich im Raum Zürich eingedeckt habe. Die essenziellen ärztlichen Behandlungen hätten in der streitbetroffenen Periode zudem alle in Zürich stattgefunden. Schliesslich nehme der Beschwerdeführer aktiv am Vereinsleben des G.____ in S.____ ZH teil.

4.

4.1

Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine natürliche Person namentlich, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (§ 16 Abs. 1 und Abs. 2 StG, welcher mit Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG übereinstimmt) bzw. wo sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGE 132 I 29, Erw. 4.2.; 125 I 54, Erw. 2). Die Feststellung des faktischen Lebensmittelpunkts zielt darauf ab, aufgrund von objektiven, äusseren Umständen auf innere Tatsachen zu schliessen. Dabei kann gemeinhin kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien

eine Gewichtung vorzunehmen. Hierzu ist eine sorgfältige Berücksichtigung und Abwägung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände notwendig (Urteile des Bundesgerichts 2C_403/2015 vom 1. April 2016, Erw. 2.2; 2C_397/2010 vom 6. Dezember 2010, Erw. 2.4.2). Auf die bloss geäusserten Wünsche der steuerpflichtigen Person oder die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar, als es jedenfalls nicht nur auf den deklarierten, sondern auf den gelebten Willen ankommt. Gleichermassen spielt der zivilrechtliche Wohnsitz, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, keine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (Urteil des Bundesgerichts 2C_533/2018 vom 30. Oktober 2019, Erw. 2.2.2 mit Hinweis auf BGE 132 I 29, Erw. 4.1). Einen steuerrechtlichen Wohnsitz vermag auch zu begründen, wer sich bloss vorübergehend an einem Ort aufhält, sofern dieser Aufenthalt auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt tatsächlich dorthin verlegt wird. Üblicherweise wird eine Dauer von mindestens einem Jahr vorausgesetzt; dies gilt auch im interkantonalen Verhältnis (Urteil des Bundesgerichts 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020, Erw. 2.2.2 mit Hinweisen; STEFAN OESTERHELT / MORITZ SEILER, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl. 2022, N. 40 f. zu Art. 3).

4.2

Hält sich eine Person abwechselungsweise an zwei Orten auf, liegt der steuerrechtliche Wohnsitz am Ort, zu welchem sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen liegen diese in der Regel dort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen (sog. Arbeitsort). Bei der Beurteilung, zu welchem der Aufenthaltsorte der Steuerpflichtige die stärkeren Beziehungen unterhält, ist die Gesamtheit der Umstände zu würdigen (Urteil des Bundesgerichts 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016, Erw. 2.2).

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 werden verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich in der politischen Gemeinde besteuert, in der sich ihre Familie aufhält (Urteil des Bundesgerichts 2C_536/2014, 2C_537/2014 vom 6. Februar 2015 Erw. 2.2; BGE 132 I 29, Erw. 4.2 f., mit Hinweisen).

Dieselbe Regelung gilt für Konkubinatspartner, wenn ein regelmässiger, ungefähr jede Woche wiederkehrender Aufenthalt nachgewiesen ist und nicht stärkere Beziehungen zum Arbeitsort (d. h. bei leitender Stellung) in Frage kommen (KURT LOCHER/PETER LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Band 2, Stand 2023, § 3, I B, 2a Nr. 6; Urteil des Bundesgerichts 2C_398/2021 vom 23. Dezember 2021, Erw. 3.3.1. f.).

Die dargestellten Grundsätze wurden vom Bundesgericht vor allem im Hinblick auf die Steuerpflicht von unselbständig erwerbenden Personen aufgestellt. Sie können aber weitgehend auch bei der Bestimmung des Steuerdomizils bzw. des Wohnsitzes Selbständigerwerbender angewendet werden. Wie beim unselbständig Erwerbstätigen befindet sich auch beim verheirateten oder im Konkubinat lebenden Selbständigerwerbenden das Hauptsteuerdomizil bzw. der Wohnsitz am Aufenthaltsort der Familie (Ehegatte bzw. Konkubinatspartner und Kinder), 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 (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_398/2021 vom 23. Dezember 2021, Erw. 3.3.4; BGE 121 I 14, Erw. 4c).

5.

5.1

Die Steuer- bzw. Steuerjustizbehörden ermitteln die für die Bestimmung des Steuerwohnsitzes konstituierenden Sachverhaltselemente, unter Beachtung der Vorbringen der Parteien, von Amtes wegen (sog. Untersuchungsmaxime) und würdigen das Ergebnis der Untersuchung frei (§ 17 Abs. 1 und 2 VRPG; § 179 StG). Insofern tragen die Steuerbehörden für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungslast, welcher jedoch die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüberstehen (vgl. § 180 ff. StG). Entgegen der Ansicht des Vertreters ist der Steuerpflichtige praxisgemäss auch dann zu einer gewissen Mitwirkung verpflichtet, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerdomizilentscheid trifft. Ohne Mitwirkung durch den Steuerpflichtigen wäre es den Steuerbehörden mangels entscheidrelevanter Informationen, die sich im Machtbereich der Steuerpflichtigen befinden und welche die Steuerbehörden nicht von sich aus beschaffen können, gar nicht möglich, einen Steuerdomizilentscheid zu treffen. Der Streitgegenstand ist jedoch vorläufig auf die Frage der Veranlagungszuständigkeit beschränkt. Folglich muss der Steuerpflichtige auch nur in Bezug auf die dafür relevanten Tatsachen und Indizien Auskünfte erteilen und kann von ihm in diesem Verfahrensstadium nicht erwartet werden, dass er eine Steuererklärung ausfüllt oder anderweitig über seine

Steuerfaktoren Rechenschaft ablegt (vgl. BGE 148 II 285, Erw. 3.1.1, mit Hinweisen).

5.2

Im Rahmen der Beweiswürdigung ist es zulässig und oft notwendig, dass sich die Steuer- bzw. Steuerjustizbehörde auch auf Indizien stützt und aus letzteren Schlüsse auf relevante Tatsachen zieht (sog. natürliche Vermutungen; Urteil des Bundesgerichts 9C_251/2023 vom 26. Mai 2023, Erw. 3.2.4). Kann eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt festgestellt werden, lassen ein oder mehrere Indizien aber mit hinreichender Gewissheit vermuten, dass sie sich verwirklicht hat, kann der Steuerpflichtige diese natürliche Vermutung entkräften, indem er durch das Widerlegen der Indizien, der relevanten Tatsache oder des diese verbindenden Erfahrungssatzes den sogenannten Gegenbeweis antritt. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285, Erw. 3.1.2, mit Hinweisen).

5.3

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Steuerbehörde beweislos bleibt, stellt sich die Frage der objektiven Beweislast bzw. der Beweislastverteilung. Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB; SR 210] analog). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285, Erw. 3.1.3).

6.

Aus den Akten ergibt sich, dass der Beschwerdeführer (Jahrgang 1959) seit dem 1. Oktober 2014 in Q._____ als Wochenaufenthalter gemeldet ist. Seine Lebenspartnerin B._____ ist seit dem 1. Juli 2009 Mieterin eines 4.5-Zimmer-Einfamilienhauses in Q._____. Der Beschwerdeführer ist im fraglichen Mietvertrag als Solidarpartner aufgeführt.

Gemäss Untermietvertrag vom 2. Juni 2001 ist der Beschwerdeführer seit dem 1. Juli 2001 Untermieter von zwei Zimmern und einem Bastelraum im Keller als Büro (inkl. Mitbenützung von Küche, Bad, Wohnzimmer, Estrich / Keller und Waschküche) in einer 5.5-Zimmer-Wohnung an der T-Strasse 36 in R._____. Dem Handelsregister ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer das Einzelunternehmen C._____, mit Sitz an der T-Strasse 36 in R._____ betreibt. Als Zweck ist eingetragen: "Organisation

und Beratung von und für Foto-, Film-, Videoarbeiten, Events. Übersetzungen."

Nach Angaben des Beschwerdeführers ist die Anmeldung als Wochenaufenthalter in Q._____ nicht proaktiv erfolgt, er habe sich gegen die Erfassung als Wochenaufenthalter immer gewehrt. Dies ist insofern nachvollziehbar, als das Institut des Wochenaufenthalts für jene Personen gedacht ist, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten, jedoch regelmässig für die Freitage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren (vgl. Art. 9 der Verordnung des DFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 2023 [Berufskostenverordnung; SR 642.118.1]). Der Beschwerdeführer arbeitet jedoch unbestrittenermassen nicht in Q._____, sondern von seinem Geschäftssitz in R._____ aus. Folglich hält er sich an den Arbeitstagen gerade nicht in Q._____ auf, womit eine Anmeldung als Wochenaufenthalter in Q._____ wenig Sinn ergibt.

7.

7.1

Es ist unbestritten, dass die in Q._____ wohnhafte B._____ die langjährige Lebenspartnerin des Beschwerdeführers ist. Der Beschwerdeführer hat B._____ gemäss eigenen Aussagen im Jahr 2008 kennengelernt. Im Jahr 2009 hat er den Mietvertrag des 4.5-Zimmer-Einfamilienhauses in Q._____ als Solidarpartner unterzeichnet. Es ist daher davon auszugehen, dass in der massgebenden Steuerperiode 2019 eine mindestens zehnjährige, gefestigte Beziehung bestand, weshalb die für verheiratete Personen massgebenden Kriterien zur Bestimmung des Hauptsteuerdomizils sinngemäss anwendbar sind (siehe vorne Erw. II/4.2). Folglich besteht nach der Rechtsprechung für den vorliegenden Fall die Vermutung, dass sich das Steuerdomizil des Beschwerdeführers grundsätzlich am Aufenthaltsort der Familie bzw. seiner Lebenspartnerin befindet, *sofern* er täglich oder an den Wochenenden regelmässig an diesen Ort zurückkehrt. Findet keine regelmässige Rückkehr an den Familienort statt, gilt die Vermutung, dass sich das Hauptsteuerdomizil an dem Ort befindet, von dem aus der Beschwerdeführer der täglichen Erwerbstätigkeit nachgeht.

7.2

Das Erfordernis der wöchentlichen Rückkehr ist keine absolut starre Regel. Es genügt, wenn die steuerpflichtige Person die ihr zustehende freie Zeit am Familienort verbringt. So ist ausreichend, wenn eine Person zwar nicht allwöchentlich an den Familienort zurückkehrt, dies aber den Grund in den Arbeitsbedingungen und nicht im freien Willen des Betreffenden hat. Es muss sich nicht notwendigerweise um einen Aufenthalt über das Wochenende handeln, es genügt auch ein regelmässiger Aufenthalt an einem anderen Wochentag, sofern es sich dabei um einen regelmässig jede Woche wiederkehrenden Aufenthalt handelt. Bei unregelmässiger Rückkehr an

den Familienort, welche auf dem freien Willen des Steuerpflichtigen und nicht auf den Erfordernissen des Arbeitsverhältnisses beruht, befindet sich das Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort. Keine regelmässige Rückkehr liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person ihre arbeitsfreien Tage freiwillig zusammennimmt, um sie besser ausnützen zu können oder Fahrtkosten zu sparen (zum Ganzen MARTIN ZWEIFEL / SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel / Beusch / de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, N. 46 ff. zu § 6; ERNST HÖHN / PETER MÄUSLI, Interkantonaes Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, N. 57 und 60 ff. zu § 7; KURT LOCHER / PETER LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Band 2, Stand 2023, § 3, I B, 2b, Nr. 5 und 9).

7.3

Auf dem "Fragebogen für Nebenwohnsitz" der Gemeinde Q._____ hat der Beschwerdeführer am 24. Juni 2020 angegeben, dass er während der Woche durchschnittlich 1–2 Tage und die Wochenenden ca. 1–2 Mal pro Monat in Q._____ verbringe. Daneben hat er handschriftlich ergänzt "jobbedingt; sehr unregelmässig". Insgesamt halte er sich, auf ein Jahr bezogen, ca. 42 Tage in Q._____ auf. Im Begleitschreiben führt er aus, dass das Haus in Q._____ für ihn so etwas wie ein Ferienhaus sei, in dem er einen Teil seiner freien Tage geniesse. Er sei auf der Suche nach einem eigenen Haus im In- und Ausland.

In der Einsprache vom 6. Mai 2021 gab der Beschwerdeführer an, im Jahr 2019 etwa 30 bis maximal 40 Tage in Q._____ gewesen zu sein: eine Woche im April, einzelne Tage von April bis Oktober (zusammen ca. 7 Tage), eine Woche im November und ca. eine Woche im Dezember.

Im Rekursverfahren reichte der Vertreter ein "Bewegungsprofil" ein, das auf den Debitkartentransaktionen des Beschwerdeführers beruht und wonach dieser im Jahr 2019 an 17 Tagen im Kanton Aargau Transaktionen getätigt hat. Im Beschwerdeverfahren beruft sich der Vertreter abermals auf das Bewegungsprofil und hält daran fest, dass es sich beim Mietobjekt in Q._____ für den Beschwerdeführer bloss um ein Ferienhaus handle.

7.4

Detaillierte Belege über Debitkarten- und Kreditkartenbezüge sind dazu geeignet, den Aufenthaltsort des Karteninhabers zu dokumentieren und Rückschlüsse daraus zu ziehen, wo sich jemand in einer bestimmten Zeitspanne hauptsächlich aufgehalten hat. Gemäss den glaubhaften Aussagen des Beschwerdeführers tätigte der Beschwerdeführer im relevanten Zeitraum 2019 sämtliche privaten Ausgaben über das Privatkonto bei der UBS, dessen Debit- und Kreditkartenauszüge dem Gericht allesamt eingereicht wurden. Bargeldbezüge hat der Beschwerdeführer in der massgeblichen Zeitperiode nur selten getätigt, weshalb davon auszugehen ist, dass die

eingereichten Kontoauszüge praktisch sämtliche privaten Lebenshaltungskosten lückenlos abbilden. Aus den Debitkarten- und Kreditkartenauszügen geht hervor, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2019 an 124 Tagen Transaktionen im Kanton Zürich und lediglich an 20 Tagen Transaktionen im Kanton Aargau (gemäss Debitkartenauszügen an 17 Tagen und gemäss Kreditkartenauszügen an zusätzlichen drei Tagen) getätigt hat. Weitere Transaktionen entfielen vor allem auf den Kanton Graubünden, wo der Beschwerdeführer im Frühjahr 2019 eine Herzoperation mit anschliessender Reha durchgeführt hat, sowie auf den Kanton Bern. Abgesehen davon, dass das eingereichte Bewegungsprofil des Beschwerdeführers einzig auf den Auszügen der Debitkarte und nicht auch auf den nachgereichten Auszügen der Kreditkarten beruht, ist von der Richtigkeit des Bewegungsprofils auszugehen.

7.5

Als Selbstständigerwerbender in der Filmbranche ist es naheliegend, dass der Beschwerdeführer viel unterwegs ist und nicht wie die meisten Unselbstständigerwerbenden am Wochenende frei hat. Es ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass gemäss Aktenlage eine eindeutige Beurteilung einer regelmässigen bzw. unregelmässigen Rückkehr des Beschwerdeführers an seinen Familienort in Q._____ nur eingeschränkt möglich ist. Nicht gefolgt werden kann jedoch der Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach mit der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers die eher unregelmässige Rückkehr an seinen Familienort erklärt sei und dass objektive Gründe, welche im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen und die regelmässige Rückkehr an den Familienort verunmöglichen bzw. erschweren, den Lebensmittelpunkt am Familienort Q._____ entsprechend nicht aufzuheben vermögen. Dazu hätte die Vorinstanz darlegen müssen, dass der Beschwerdeführer nahezu sämtliche seiner arbeitsfreien Tage in Q._____ verbringt und ihn *einzig* seine berufliche Tätigkeit und nicht auch andere Gründe, die in seinem freien Willen liegen, daran hindern, sich öfters in Q._____ aufzuhalten. Eine solche Schlussfolgerung ergibt sich weder aus den obigen Angaben des Beschwerdeführers noch aus den Kontoauszügen oder den weiteren vorhandenen Unterlagen (siehe hinten Erw. II/10 und 11). An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass dem Beschwerdeführer nicht vorgeworfen werden kann, er sei seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen.

7.6

Nach dem Ausgeführten gilt mangels nachgewiesener regelmässiger Rückkehr nach Q._____ die Vermutung, dass sich das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers am Arbeitsort in R._____ befindet.

8.

Im Folgenden gilt es zu prüfen, ob es relevante Anhaltspunkte gibt, die gegen ein Hauptsteuerdomizil in R._____ sprechen und die Vermutung umzustossen vermögen.

9.

Die persönlich stärkste Beziehung des Beschwerdeführers besteht unbestrittenermassen zu seiner Lebenspartnerin B._____ in Q._____. Aktenkundig ist sodann die langjährige Freundschaft zur Mitbewohnerin und Untervermieterin D._____ in R._____. Im Übrigen gehen aus den Unterlagen keine Anhaltspunkte für (starke) persönliche Beziehungen im Kanton Aargau oder im Kanton Zürich hervor. In der Einsprache und im Rekurs führte der Beschwerdeführer aus, dass seine sozialen Kontakte fast ausschliesslich in Zürich stattfänden. Da der Beschwerdeführer mehrere Jahrzehnte im Raum Zürich gelebt und von dort aus gearbeitet hat, ist naheliegend, dass dort ein Freundes- bzw. Bekanntenkreis besteht. In der Beschwerde führte er sodann aus, dass er einen ortsungebundenen Freundschaftskreis habe, was angesichts seiner beruflichen Tätigkeit und den damit verbundenen Reisen plausibel erscheint. In Q._____ bestehe zudem eine Freundschaft zu einem dort lebenden Künstlerpaar.

10.

10.1

Im Mietvertrag für das 4.5-Zimmer-Einfamilienhaus in Q._____ vom 26. Juni 2009 (Antritt per 1. Juli 2009) ist B._____ als Mieterin und der Beschwerdeführer als Solidarpartner aufgeführt. Als Nutzung wurde "Privatwohnung" und als Personenzahl "2 Personen" angegeben. Der Bruttomietzins beträgt Fr. 1'980.00. Der Mietvertrag enthält sodann die Vereinbarung, dass der Solidarpartner für alle aus dem Mietverhältnis entstandenen Kosten haftet.

Gemäss Untermietvertrag vom 2. Juni 2001 ist der Beschwerdeführer seit dem 1. Juli 2001 Untermieter von zwei Zimmern (inkl. Mitbenützung von Küche, Bad, Wohnzimmer, Estrich/Keller und Waschküche) in einer 5.5-Zimmer-Wohnung in R._____, wobei ihm zudem ein Bastelraum im Keller als Büro dient. Die Hauptmieterin D._____ hat die Wohnung seit 1992 gemietet. Für die Untermiete ist ein Mietzins von Fr. 872.00 vereinbart (inkl. Heizkosten, Elektrizität und Radio/TV-Abgaben). Der Untermietvertrag wurde auf unbestimmte Mietdauer abgeschlossen.

10.2

10.2.1

Zunächst ist klarzustellen, dass – entgegen den Ausführungen der Vorinstanz – der Beschwerdeführer im Mietvertrag für das Einfamilienhaus in Q._____ nicht als Mieter, sondern als Solidarpartner aufgeführt ist. Als Mieterin wird einzig B._____ genannt. Der Beschwerdeführer führt dazu aus,

dass die Vermieterschaft aufgrund der schwierigen finanziellen Situation von B._____ darauf bestanden habe, ihn im Mietvertrag als Solidarpartner zu erfassen.

10.2.2

Aus den eingereichten Privatkontoauszügen geht hervor, dass der Beschwerdeführer B._____ im Jahr 2019 jeden Monat Fr. 900.00 überwiesen hat. Gleichzeitig hat B._____ dem Beschwerdeführer monatlich Fr. 595.00 überwiesen. Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass es sich bei den Fr. 900.00 um den Mietanteil des Beschwerdeführers an der Wohnung in Q._____ (Mietzins Fr. 1'980.00) und bei der Zahlung von B._____ an den Beschwerdeführer um ihren Anteil an den gemeinsamen Lebenshaltungskosten handle (Erw. 6.5.2.3). Diese Argumentation ist wenig überzeugend, zumal aus den eingereichten Kontoauszügen keine Hinweise dafür zu entnehmen sind, dass der Beschwerdeführer beispielsweise regelmässig die Wasser- oder Abwassergebühren oder die Heizkosten in Q._____ bezahlt hat (die Heiz- und Betriebskosten gehen gemäss Mietvertrag zu Lasten des Mieters und sind im Mietzins von Fr. 1'980.00 nicht enthalten) oder dass er öfters grössere Einkäufe in Lebensmittelgeschäften getätigt hat, die pro Monat eine Rückzahlung von Fr. 595.00 für Lebenshaltungskosten rechtfertigen würden. Gemäss den Kontoauszügen tätigte der Beschwerdeführer im Jahr 2019 weder im Kanton Aargau noch im Kanton Zürich grössere Einkäufe, zudem hat der Beschwerdeführer im Kanton Aargau viel seltener Einkäufe getätigt als im Kanton Zürich.

Die Erklärungen des Beschwerdeführers passen besser ins Bild. Er führt aus, dass er das Haus in Q._____ als Ferienhaus genutzt habe und entsprechend bereit gewesen sei, für die geringe Nutzung einen Anteil des Mietzinses zu bezahlen. Da B._____ in der Vergangenheit die hohen Mietausgaben nicht allein habe stemmen können, habe er mit der monatlich per Dauerauftrag ausgeführten Überweisung von Fr. 900.00 die Begleichung der Mietzinszahlungen an den Vermieter sichergestellt. Zwischenzeitlich habe sich die finanzielle Situation von B._____ verbessert, der alte Dauerauftrag sei jedoch belassen worden. Im Gegenzug tätige sie eine Rücküberweisung von Mietkosten, damit im Endeffekt eine effektive Miete für den Beschwerdeführer von Fr. 345.00 (richtig: Fr. 305.00) resultiere.

10.3

10.3.1

Der Beschwerdeführer benützt die Wohnung in R._____ gemäss eigenen Angaben sowohl privat als auch geschäftlich und hat im Rekursverfahren ein Schreiben von D._____ vom 2. Januar 2022 eingereicht (Rekursbeilage 4), worin diese ihm bestätigt, dass er ihre Räumlichkeiten an der T-Strasse auch weiterhin als Untermiete für seinen Wohn- und Geschäftssitz nutzen könne, wie er dies seit dem 2. Juni 2001 ohne Unterbruch getan

habe. Ihr Vertrag laufe genau so weiter nach den Konditionen, die sie damals ausgehandelt hätten.

10.3.2

Gemäss den Kontoauszügen der Raiffeisenbank (Kontoinhaber C._____) hat der Beschwerdeführer für den geschäftlich genutzten Teil im Jahr 2019 jeden Monat einen Betrag von Fr. 400.00 an D._____ überwiesen (total Fr. 4'800.00 pro Jahr). Daraus ist zu schliessen, dass für den privat genutzten Teil ein monatlicher Mietzins von Fr. 472.00 bzw. ein jährlicher Mietzins von Fr. 5'664.00 geschuldet ist. Aus dem Kontoauszug des Privatkontos bei der UBS gehen folgende Zahlungen des Beschwerdeführers an D._____ im Jahr 2019 hervor: Fr. 2'620 am 4. März 2019, Fr. 538.40 am 28. Juni 2019, Fr. 1'619.00 am 7. August 2019 und Fr. 290.50 am 21. Oktober 2019. Die Zahlungen belaufen sich insgesamt auf Fr. 5'067.90, was ca. 90 % des gemäss Mietvertrag jährlich geschuldeten Mietzinses von Fr. 5'664.00 entspricht.

10.3.3

Im Schreiben vom 4. September 2020 an das Regionale Steueramt U._____ führte der Beschwerdeführer auf Nachfrage aus, dass es keinen neueren Mietvertrag als denjenigen im Jahr 2001 gebe und dass er sämtliche Änderungen der Situation oder Zahlungen mündlich mit seiner Mitbewohnerin/Untervermieterin abgesprochen habe. Den Privatanteil und die schwankenden allgemeinen Kosten, die er mit seiner Untervermieterin teile, begleiche er jeweils bar oder sie würden die Kosten, Mieten und Dienstleistungen unkompliziert gegenseitig verrechnen. In der Eingabe vom 29. Mai 2021 an das Regionale Steueramt U._____ führte der Beschwerdeführer aus, dass er keine Quittungen für den privaten Mietanteil und die Verrechnungen mit D._____ habe.

10.3.4

Der Vorinstanz ist bei ihrer Feststellung, wonach die Überweisungen an D._____ für den privaten Anteil unregelmässig und unterschiedlich hoch sind, zuzustimmen. Allerdings sind die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach er und D._____ die gemeinsam in der Wohnung angefallenen Kosten unkompliziert verrechnen und daher die Zahlungen an D._____ schwanken würden, nachvollziehbar. Untermauert werden diese Ausführungen durch die Tatsache, dass im Untermietvertrag betreffend die Zahlungsmodalität des Mietzinses festgehalten ist, dass die "Verrechnung intern zwischen D._____ und A._____" erfolgt. Beim Leben in einer Wohngemeinschaft ist es üblich, dass eine Partei eine Rechnung bezahlt, die beide Parteien betrifft, und dies später untereinander unkompliziert wieder ausgeglichen wird, vor allem wenn die Parteien wie vorliegend schon seit längerem zusammenwohnen und ein Vertrauensverhältnis besteht. Es kann kaum erwartet werden, dass die entsprechenden Quittungen für die einzelnen Ausgaben aufbewahrt werden. Folglich erscheinen die

schwankenden Zahlungen an D._____ für den privaten Wohnanteil nicht als abwegig, insbesondere da der im Jahr 2019 an D._____ geleistete Betrag gemäss Kontoauszug in etwa dem jährlich geschuldeten Mietzins entspricht für den privat genutzten Teil der Wohnung. Schliesslich spricht auch das Schreiben von D._____ dafür, dass der Beschwerdeführer die Wohnung für private Wohnzwecke genutzt und ihr dafür einen entsprechenden Mietzins entrichtet hat.

10.4

Die Vorinstanz schliesst aus den beiden beschriebenen Mietverträgen, dass die grosszügigen Wohnverhältnisse für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q._____ sprächen (Erw. 6.4.1). Dem kann nicht gefolgt werden, stehen dem Beschwerdeführer in R._____ gemäss Untermietvertrag kurzum die Hälfte der 5.5-Zimmer-Wohnung (zwei Zimmer ausschliessliche Nutzung, Wohnzimmer zur Mitbenutzung) zur privaten Nutzung, plus das Büro im Keller zur geschäftlichen Nutzung zur Verfügung, wohingegen das Einfamilienhaus in Q._____ "nur" über 4.5 Zimmer verfügt, welche ebenfalls von zwei Personen geteilt werden müssten. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang zudem der vom Beschwerdeführer eingereichte Lohnausweis von B._____, woraus hervorgeht, dass diese ausschliesslich im Homeoffice arbeitet und daher davon auszugehen ist, dass sie auf ein ausgeschiedenes Arbeitszimmer in Q._____ angewiesen ist. Über die Grösse der Wohnfläche (Anzahl Quadratmeter) der beiden Mietobjekte liegen keine Informationen vor.

10.5

10.5.1

Das Regionale Steueramt U._____ hat den Beschwerdeführer am 4. August 2020 aufgefordert, u. a. die Strom- und Wasserrechnungen der Wohnungen in R._____ und Q._____ einzureichen. Am 4. September 2020 hat er die Stromabrechnung für das Einfamilienhaus in Q._____ im Jahr 2019 eingereicht, woraus hervorgeht, dass der Verbrauch 10'591 kWh betrug. Betreffend die Abrechnung in R._____ hat er ausgeführt, dass der Untermietzins in R._____ inklusive Nebenkosten sei und er deshalb die entsprechenden Abrechnungen nicht habe und seine Mitbewohnerin diese nicht aufbewahrt habe. Die Vorinstanz legte diesen Umstand zu Lasten des Beschwerdeführers aus und begründete dies damit, dass eine Kopie der Abrechnungen ohne grösseren Aufwand hätte eingefordert werden können.

Weder im Vorfeld zum Erlass der Feststellungsverfügung noch im Einsprache- oder im Rekursverfahren wurde der Beschwerdeführer nochmals aufgefordert, die Nebenkostenabrechnung in R._____ einzureichen. Davon abgesehen ist der Beschwerdeführer durch den ganzen Instanzenzug stets seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen. Vor diesem Hintergrund kann dem Beschwerdeführer die Nichteinreichung der Nebenkostenabrechnung in R._____ nicht zu seinen Lasten ausgelegt werden.

10.5.2

Betreffend den aktienkundigen Stromverbrauch in Q. _____ führte die Vorinstanz aus, dass gemäss dem vom Bundesamt für Energie publizierten Faktenblatt vom August 2021 "Stromverbrauch eines typischen Haushalts" der Stromverbrauch eines Einpersonenhaushaltes (Einfamilienhaus, ohne Elektroheizung und ohne elektrische Wassererwärmung) in der Schweiz ca. 2'300 kWh betrage. Ein Stromverbrauch von 10'591 kWh spreche daher mindestens für einen Zweipersonenhaushalt.

Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, dass dieser Vergleich nicht tauglich ist, zumal gemäss dem fraglichen Faktenblatt bei einem Stromverbrauch von 10'591 kWh ca. 15 Personen im Einfamilienhaus in Q. _____ gewohnt haben müssten. Insofern ist das Faktenblatt nicht als taugliches Vergleichsmittel geeignet. Dies liegt wohl darin begründet, dass dem Faktenblatt zufolge in die Berechnung des Stromverbrauchs eines "typischen Haushalts" der Stromverbrauch für eine Elektroheizung oder elektrische Wassererwärmung nicht einberechnet werden, ferner eine hohe Effizienzklasse der Geräte mit einem Alter von sechs Jahren angenommen wird und Geräte, die eher selten in typischen Haushalten vorkommen wie beispielsweise ein Luftentfeuchter, nicht berücksichtigt werden. Nach den Ausführungen des Beschwerdeführers wurde im Jahr 2015 eine Wärmepumpe installiert, zudem sei das Haus in Q. _____ bis vor kurzem mit sehr alten stromfressenden Geräten bestückt gewesen. Schliesslich befinde sich im Keller ein Entfeuchter. Es kann offen gelassen werden, wie es sich im Einzelnen mit diesen Angaben verhält, da es sich beim Einfamilienhaus in Q. _____ in Bezug auf den Stromverbrauch offensichtlich nicht um einen typischen Haushalt im Sinne des Faktenblatts vom Bundesamt für Energie handelt. Mangels tauglicher Vergleichswerte kann aus dem Stromverbrauch in Q. _____ keine Aussage über die Anwesenheit des Beschwerdeführers in Q. _____ getroffen werden.

11.

11.1

Der Beschwerdeführer gibt an, sich aktiv am Vereinsleben des G. _____ in S. _____ ZH zu beteiligen. Dazu hat er im Rekursverfahren zwei Rechnungen im Betrag von je Fr. 62.50 eingereicht mit dem Betreff "W. _____ -Ausweis-Jahresgebühr" für den Zeitraum vom 1. Oktober 2019 bis 30. September 2021. Die Vorinstanz schloss daraus, dass damit lediglich die Mitgliedschaft, nicht jedoch eine regelmässige Teilnahme am Vereinsleben belegt sei. Im Beschwerdeverfahren hat der Beschwerdeführer eine Rechnung vom 29. November 2018 in Höhe von Fr. 1'140.00 eingereicht mit der Bezeichnung "Kursgebühr Light Jahr Erwachsene, WT/E, 1Lekt/Wo, Schülerstufen 1-2". Entsprechend ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2019, sofern es die Gesundheit zuliesse, grundsätzlich wöchentlich Unterrichtsstunden im G. _____ in S. _____ ZH besucht und damit

regelmässig am Vereinsleben teilgenommen hat. Weitere Mitgliedschaften in Vereinen sind nicht ausgewiesen.

Aus der Debitkartenabrechnung geht sodann hervor, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2019 gelegentlich ein Schwimmbad in X._____ ZH besucht hat. Weitere sportliche Aktivitäten sind weder im Kanton Zürich noch im Kanton Aargau ersichtlich.

11.2

Es ist erstellt und unbestritten, dass sich der Hausarzt und der Zahnarzt des Beschwerdeführers in der Stadt Zürich befinden und dass er diese im Jahr 2019 sporadisch konsultiert hat. Ebenso ist erstellt, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2019 einen Optiker in Zürich aufgesucht hat und die Servicearbeiten seines Autos in einer Garage in V._____ ZH hat durchführen lassen (Rechnungen siehe allesamt Beschwerdebeilage 9 bzw. Rekursbeilage 5). Nachweise für ärztliche Konsultationen in der Nähe von Q._____ liegen keine vor. Der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass diese Kontakte aufgrund ihrer Unregelmässigkeit nicht zu belegen vermögen, dass sich das gesamte soziale Leben des Beschwerdeführers in Zürich abgepielt hat, zumal er sich zu Arbeitszwecken eine erhebliche Zeit in Zürich aufhält. Allerdings können diese Kontakte im Gesamtkontext durchaus einen Hinweis dafür sein, dass sich der Alltag des Beschwerdeführers eher im Kanton Zürich als im Kanton Aargau abspielt.

11.3

Wie bereits in Erwägung II/7.4 dargelegt, geht aus den eingereichten Kontoauszügen hervor, dass der Beschwerdeführer die meisten Transaktionen im Raum Zürich getätigt hat. Lediglich an 20 Tagen konnten im Jahr 2019 Transaktionen im Kanton Aargau ausgemacht werden. Bei genauerer Betrachtung der Kontoauszüge wird ersichtlich, dass der Grossteil der Einkäufe auf Lebensmittelgeschäfte fällt, daneben tätigte der Beschwerdeführer häufig Einkäufe in Apotheken sowie vereinzelte Einkäufe in einem Tierbedarfsladen, in Mode- und Möbelgeschäften. Die Uhrzeit der verschiedenen Einkäufe erlaubt es nicht, eine Art "Gewohnheitsprofil" zu erstellen, was angesichts des Berufs des Beschwerdeführers nicht weiter überraschend ist. Viele Lebensmitteleinkäufe erfolgten um die Mittagszeit, wobei auch zahlreiche Lebensmitteleinkäufe am Morgen oder gegen den Abend auszumachen sind. Einkäufe in Lebensmittelgeschäften überstiegen selten Fr. 100.00, sodass sich nicht einschätzen lässt, was ein "Wocheneinkauf" für den Beschwerdeführer bedeutet oder ob er überhaupt solche tätigt. Betrachtet man das Jahr 2019, so tätigte der Beschwerdeführer weder im Kanton Aargau noch im Kanton Zürich grössere Einkäufe. Die Höhe der Einkäufe im Kanton Aargau unterscheiden sich nicht signifikant von den Einkäufen im Kanton Zürich.

Von den 16 Restaurantbesuchen, die aus der Debitkartenabrechnung hervorgehen (ausgenommen sind kleinere Beträge unter Fr. 15.00), fanden 15 Besuche in Zürich statt, wobei 13 Besuche am Abend und 2 Besuche am Mittag oder Nachmittag erfolgten. Im Kanton Aargau erfolgte nur ein Besuch. Aus den nachgereichten Kreditkartenabrechnungen gehen die Uhrzeiten der Restaurantbesuche nicht hervor.

Sodann geht aus den Bankauszügen hervor, dass der Beschwerdeführer sein Auto im Jahr 2019 einmal im Kanton Aargau, einmal im Kanton Graubünden und siebenmal in der Region R._____ getankt hat.

Die Vorinstanz erklärt die grössere Anzahl an Transaktionen im Kanton Zürich damit, dass der Beschwerdeführer seine Mahlzeiten während seinen Arbeitstagen in der Region um R._____ einnehme bzw. einkaufe. Der überwiegende Teil der Transaktionen im Kanton Zürich stehe im Zusammenhang mit kleineren Einkäufen von Lebensmitteln. Regelmässig grössere Wocheneinkäufe (z. B. für sich und seine Mitbewohnerin D._____) seien nicht ersichtlich. Folglich sei schlüssig, dass das vom Beschwerdeführer erstellte Bewegungsprofil eine regere Bewegung im Kanton Zürich aufzeige; aus den eingereichten Privatkontoauszügen und dem daraus abgeleiteten Bewegungsprofil gehe kein Lebensmittelpunkt in R._____ hervor. Diese Begründung der Vorinstanz greift angesichts der spärlichen Transaktionen im Kanton Aargau im Jahr 2019 und der Tatsache, dass weder im Kanton Aargau noch im Kanton Zürich grössere Einkäufe auszumachen sind, zu kurz. Im Gegenteil deutet die umfassende Dokumentation der getätigten Privatausgaben darauf, dass sich der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers im fraglichen Jahr in R._____ befand.

12.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die stärkste persönliche Beziehung des Beschwerdeführers zu der in Q._____ wohnhaften B._____ besteht. Mangels nachgewiesener regelmässiger Rückkehr nach Q._____ besteht jedoch die Vermutung, dass sich das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers in R._____ befindet, also an demjenigen Ort, von welchem aus er seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht. Diese Vermutung vermochte die Steuerkommission Q._____ nicht zu entkräften, zumal aus den Mietverträgen, den Wohnverhältnissen, den Mietzinszahlungen sowie aus dem Stromverbrauch kein steuerrechtlicher Wohnsitz in Q._____ abgeleitet werden kann. Im Gegenteil sprechen die Ausgestaltung des Mietvertrages in Q._____ (Beschwerdeführer ist als Solidarpartner und nicht als Mieter aufgeführt), der vom Beschwerdeführer dafür entrichtete niedrige Mietzins von Fr. 305.00 sowie das Schreiben von D._____ eher für einen Lebensmittelpunkt in R._____. Ferner deuten insbesondere die Informationen aus den Privatkontoauszügen, wonach sich der Beschwerdeführer überwiegend im Raum Zürich aufgehalten hat, sowie die Vereinstätigkeit in

S. _____ ZH auf einen Lebensmittelpunkt in R. _____ hin. Weitere Sachverhaltsabklärungen drängen sich nicht auf.

Bei einer Gesamtwürdigung dieser objektiven Umstände ist der Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers in R. _____ zu verorten. Folglich ist die Beschwerde gutzuheissen und das vorinstanzliche Urteil aufzuheben.

III.

1.

1.1

Im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Den Behörden werden Verfahrenskosten nur auferlegt, wenn sie schwerwiegende Verfahrensmängel begangen oder willkürlich entschieden haben (§ 31 Abs. 2 VRPG). Da der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren vollumfänglich obsiegt und die Behörden weder schwerwiegende Verfahrensmängel begangen noch willkürlich entschieden haben, sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen.

1.2

Die Parteikosten werden in der Regel ebenfalls nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 32 Abs. 2 VRPG; § 189 Abs. 2 StG). Dementsprechend hat das Kantonale Steueramt dem Beschwerdeführer antragsgemäss die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren entstandenen Parteikosten zu ersetzen.

Der Beschwerdeführer ist von einem Treuhandunternehmen vertreten, womit die Bestimmungen des Anwaltstarifs analog herangezogen werden. Bei der Feststellung der Steuerpflicht ist von einem Streitwert von unter Fr. 20'000.00 auszugehen. Diesfalls beträgt die anwaltliche Entschädigung im Beschwerdeverfahren Fr. 600.00 bis Fr. 4'000.00 (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 des Dekrets über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 [AnwT; SAR 291.150]). Innerhalb der vorgesehenen Rahmenbeträge richtet sich die Entschädigung nach dem mutmasslichen Aufwand des Vertreters, nach der Bedeutung und der Schwierigkeit des Falles (§ 8a Abs. 2 AnwT). Im konkreten Fall sind die Bedeutung der Streitsache und die Schwierigkeit des Falls als durchschnittlich einzustufen. Betreffend den mutmasslichen Aufwand des Vertreters ist im Verfahren vor Verwaltungsgericht von einem durchschnittlichen Fall auszugehen, weil der Beschwerdeführer bereits im Rekursverfahren durch die PrimeTax AG vertreten war, was den Aufwand im nachfolgenden Beschwerdeverfahren reduziert hat. Unter diesen Umständen erscheint eine Entschädigung in Höhe von Fr. 2'500.00 (inkl. Auslagen und MWST) für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht als angemessen, welche dem Beschwerdeführer durch das Kantonale Steueramt zu ersetzen sind.

2.

2.1

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind zudem die vorinstanzlichen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 840.00 neu zu verlegen, was ebenfalls nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens erfolgt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Folglich sind die vorinstanzlichen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 840.00 auf die Staatskasse zu nehmen.

2.2

Der Beschwerdeführer hat entsprechend dem Verfahrensausgang auch im vorinstanzlichen Rekursverfahren Anspruch auf eine Parteientschädigung. Für das Rekursverfahren erscheint aufgrund des höheren Aufwands eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.00 (inkl. Auslagen und MWST) als angemessen (vgl. vorne Erw. III/1.2; § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 22. Juni 2023 aufgehoben und festgestellt, dass der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2019 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz nicht in Q._____ hatte.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten und die Kosten des Rekursverfahrens gehen zu Lasten des Staates.

3.

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer die vor Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 3'000.00 und die vor Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 2'500.00 (insgesamt Fr. 5'500.00; inkl. Auslagen und MWST) zu ersetzen.

Zustellung an:
den Beschwerdeführer (Vertreter)
das Kantonale Steueramt
den Gemeinderat Q. _____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 2. Juli 2024

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Waldmeier