

3-RV.2023.24

P 146

Urteil vom 19. September 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Schorno Gerichtsschreiber Ceni
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch Dr. Walter Frei, Rechtsanwalt,
MME Tax AG, Zollstrasse 62, Postfach, 8031 Zürich

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 9. Dezember 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 15. Dezember 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 162'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 162'700.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 57'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 60'000.00) veranlagt. Dabei wurde kein getrennter Wohnsitz der Ehegatten angenommen.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 15. Dezember 2021 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 14. Januar 2022 Einsprache erheben. Sie liessen beantragen, dass sie getrennt an ihren jeweiligen Hauptsteuerdomizilen – B._____ in Q._____ und A._____ in R._____ – zu besteuern seien.

3.

Am 7. November 2022 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 9. Dezember 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2022 (Zustellung am 22. Dezember 2022) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 19. Januar 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie liessen folgende Anträge stellen:

"Die Veranlagungsverfügungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020 sowie der direkten Bundessteuer 2020 vom 15. Dezember 2021 seien aufzuheben und die Rekurrenten seien getrennt an ihren jeweiligen Hauptsteuerdomizilen zu besteuern bzw. im Kanton Aargau sei lediglich die Rekurrentin mit der Hälfte der Faktoren zu besteuern;

unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin."

Auf die Begründung wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

6.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

Die Rekurrenten liessen auf eine Replik verzichten.

8.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2023 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht A._____ und B._____ um weitere Unterlagen. Aufforderungsgemäss liessen A._____ und B._____ mit Schreiben 7. Juni 2023 die verlangten Unterlagen einreichen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q._____ und bei den Einwohnerdiensten Q._____ vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Der Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2022 betrifft ausschliesslich die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Die direkte Bundessteuer 2020 ist nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides. Soweit sich der Rekurs auf die direkte Bundessteuer bezieht, kann darauf nicht eingetreten werden.

3.

Unbestrittenermassen waren die Rekurrenten per 31. Dezember 2019 in Q._____ unbeschränkt steuerpflichtig. Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2020 erwarben die Rekurrenten eine Liegenschaft in R._____. Per tt.mm. 2020 meldete sich der Rekurrent von S._____ (Gemeinde Q._____) nach R._____ ab. In der Folge veranlagte die Steuerkommission Q._____ die Rekurrenten gemeinsam aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht in S._____. Die Rekurrenten machten hingegen eine getrennte Steuerpflicht geltend. Der Rekurrent hat seine Steuererklärung 2020 entsprechend im Kanton X._____ eingereicht. Mit Verfügung vom 1. Dezember 2021 nahm der Kanton X._____ eine Veranlagung vor. Damit besteht die Gefahr einer aktuellen Doppelbesteuerung.

4.

4.1.

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung; Urteil des Bundesgerichts vom 21. Dezember 2016 [2C_565/2016] = StR 2017 S. 324).

Das Bundesgericht hat für interkantonale Verhältnisse mit Blick auf doppelbesteuerungsrechtlich erhebliche Sachverhalte in gesetzesvertretender Rechtsprechung aus dem Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV einen "Anspruch des Bürgers auf Vorausbeurteilung der Steuerhoheitsfrage" abgeleitet und hierfür gleichsam eine gesetzliche Grundlage geschaffen, dies ausdrücklich "ohne Rücksicht darauf, ob das kantonale

Recht ein solches Vorverfahren kenne oder nicht". Es hat diesen Anspruch auf einen Vorentscheid damit begründet, dass wer der Steuerhoheit eines Kantons gemäss dem Doppelbesteuerungsrecht nicht unterliege, in diesem Kanton weder mit einer Steuer belegt noch auch nur in ein Steuerveranlagungsverfahren einbezogen werden dürfe. Dem zur Veranlagung Herangezogenen müsse daher ein Anspruch auf einen Vorentscheid darüber zustehen, ob er einer bestimmten Steuerhoheit überhaupt unterliege (vgl. StE 2006 B 11.1 Nr. 19; mit Hinweisen).

4.2.

Nach § 17 Abs. 1 lit. b StG sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben. Der Grundstücksbegriff knüpft dabei an die zivilrechtlichen Bestimmungen an (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 17 StG N 10). Die Steuerpflicht beginnt mit dem Tag, an dem die steuerpflichtige Person im Kanton steuerbare Werte erwirbt (§ 20 Abs. 1 StG).

4.3.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten während des ganzen Jahres 2020 – und damit insbesondere auch am Stichtag 31. Dezember 2020 – in S._____ Eigentümer einer Liegenschaft waren. Damit unterlagen die Rekurrenten im Jahr 2020 mindestens zufolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit in S._____ für das Liegenschaftseinkommen und -vermögen der Steuerhoheit des Kantons Aargau. Damit war die Steuerkommission Q._____ befugt, die Rekurrenten in der Steuerperiode 2020 zu besteuern und direkt eine Veranlagungsverfügung – ohne vorgängige Feststellungsverfügung – zu erlassen.

5.

5.1.

5.1.1.

Natürliche Personen sind im Kanton Aargau aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (§ 16 Abs. 1 StG). Der steuerrechtliche Wohnsitz ist damit eigenständig auszulegen, wenn auch in Anlehnung an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 16 StG N 4 ff.; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 7 N 11). Nach § 16 Abs. 2 StG (vgl. auch Art. 3 Abs. 1 StHG) hat eine Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Aargau, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. SGE vom 24. November 2016 [3-RV.2016.39]).

5.1.2.

Der Steuerwohnsitz einer natürlichen Person umfasst zwei kumulativ erforderliche Begriffselemente: Den Aufenthalt an einem Ort sowie die Absicht des dauernden Verbleibens. Der Aufenthalt im Sinne einer nur vorübergehenden faktischen Präsenz an einem Ort genügt deshalb nicht. Zwar spielt die Dauer des Aufenthalts keine Rolle, erforderlich ist aber ein Verweilen, welches auf wesentliche Zwecke angelegt ist. Nur dann kann das Erfordernis der Absicht, an diesem Ort dauernd zu verbleiben, erfüllt sein. Dabei wird ein "dauerndes" Verbleiben nicht nur dann bejaht, wenn eine Person die Absicht hat, bis zum Lebensende an einem Ort zu bleiben; es genügt ein Verweilen auf unbestimmte Zeit. Selbst ein Verweilen während der (längeren) Dauer bestimmter Verhältnisse kann ausreichen, indem der Aufenthaltsort bis auf weiteres zum Mittelpunkt der Lebensinteressen gemacht und ihm dadurch eine gewisse Stabilität verlieht wird. Es genügt auch, wenn mit der Möglichkeit des Wechsels aus bestimmten Gründen zu rechnen ist oder feststeht, dass der Aufenthalt nach einiger Zeit wieder aufhört. Nicht geeignet ist indessen ein bloss vorübergehender Aufenthalt mit fort-dauerndem Willen, den bisherigen Wohnort als Mittelpunkt der Lebensinteressen aufrechtzuerhalten. Die Absicht dauernden Verbleibens lässt sich nicht mit blossen Willensäusserungen nachweisen. Sie muss vielmehr für Dritte erkennbar aus äusseren Umständen hervorgehen. Die Person muss mit ihrem Verhalten zeigen, dass sie an einem bestimmten Ort den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen, d.h. den räumlichen Mittelpunkt ihrer persönlichen, und allenfalls geschäftlichen, Interessen begründet hat. Formelle Momente, wie der Rückzug der Schriften, die militärische Abmeldung, die Wohnsitzbescheinigung des neuen Ortes usw. bilden nur Indizien für den Steuerwohnsitz, die nicht ausreichen, wenn nicht auch das übrige Verhalten des Steuerpflichtigen dafür spricht (zum Ganzen vgl. BGE 138 II 300, 125 I 54; StR 2014 S. 714; StE 2005 A 24.21 Nr. 16; Bundesgerichtsurteile vom 5. August 2021 [2C_41/2021], vom 18. Januar 2011 [2C_472/2010], vom 29. April 2008 [2C_769/2007] und vom 1. März 2007 [2P.203/2006]; VGE vom 4. September 2002 [BE.2001.00397], mit Hinweisen).

5.2.

5.2.1.

Bei einer Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz ist zu beachten, dass im interkantonalen Verhältnis – anders als bei internationalen Sachverhalten – Art. 24 Abs. 1 ZGB nicht greift, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt. Hat die steuerpflichtige Person die Verbindungen zu ihrem bisherigen Wohnsitz gelöst, so ist sie dort nicht mehr steuerpflichtig. Der Wille zur Wohnsitzverlegung muss indes in die Tat umgesetzt worden sein, das heisst die steuerpflichtige Person muss für die betreffende Zeit den Mittelpunkt ihrer Lebensführung schon an den neuen Ort verlegt haben (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 2. Mai 2014 [2C_794/2013], mit Hinweis auf BGE 108 Ia 252; StE 2009 A 24.22 Nr. 6).

5.2.2.

5.2.2.1.

Bestehen Beziehungen zu mehreren Orten, so gilt im interkantonalen Verhältnis als Steuerwohnsitz derjenige Ort, zu dem der Steuerpflichtige die stärkeren Beziehungen hat. Dabei werden die sich aus den familiären Banden ergebenden persönlichen und familiären Beziehungen im Allgemeinen als stärker erachtet als diejenigen, die sich aus der beruflichen Tätigkeit ergeben. Der Lebensmittelpunkt bestimmt sich dabei aus der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände, aus denen sich die Lebensinteressen erkennen lassen, nicht nach bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Bei unselbstständig Erwerbenden ist der Steuerwohnsitz gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur. Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 132 I 29; Bundesgerichtsurteil vom 27. August 2008 [2C_230/2008]; VGE vom 7. Februar 2007 [WBE.2006.306]; VGE vom 4. September 2002 [BE.2001.00397], je mit Hinweisen; E. Höhn/P. Mäusli, a.a.O., § 7 N 39 ff., 71 ff.).

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 unselbstständig 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 (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 6. Februar 2015 [2C_536/2014 und 2C_537/2014], Erw. 2.2; BGE 132 I 29, Erw. 4.2 f., mit Hinweisen).

5.2.2.2.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz, wonach auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abzustellen ist, macht die Rechtsprechung dann, wenn die steuerpflichtige Person am Arbeitsort eine leitende Stellung versieht, so dass die Stelle einen stärkeren Zusammenhang zum Ort der Berufsausübung schafft und die ganze Persönlichkeit in intensiverer Weise erfasst als bei anderen Dienstpflichtigen. Die Bedeutung der persönlichen Beziehungen tritt somit gegenüber jenen zum Arbeitsort in den Hintergrund. Dies ist dann zu vermuten, wenn die steuerpflichtige Person eine besondere Verantwortung trägt und einem bedeutenden Unternehmen mit zahlreichem Personal vorsteht (vgl. BGE 125 I 458, Erw. 2d; BGE 104 V 264, Erw. 3c; Bundesgerichtsurteil vom 11. September 2007 [2C_112/2007], Erw. 3.1.). Das Bundesgericht hat eine leitende Stellung bejaht beim Direktor einer Maschinenfabrik sowie beim Stellvertreter des Chefsingenieurs ei-

ner Kohlemine, beim Geschäftsführer eines Bergwerks, dem zeitweise 400 Personen unterstanden und beim technischen Direktor einer Aktiengesellschaft mit 130 bis 140 unterstellten Personen. Dagegen verneinte das Bundesgericht die Annahme einer leitenden Funktion beim Leiter einer Kollektivgesellschaft mit 6 bis 8 Arbeitern sowie beim Hauptaktionär, Präsidenten und Delegierten des Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft mit 40 Angestellten, (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 17. Oktober 2005 [2P.100/2005]; ASA 73 S. 425).

5.2.2.3.

Ehepaare, welche in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe leben, können steuerlich getrennte Wohnsitze haben. Befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Ehepaare nach Gesamtheit der objektiven Umständen an unterschiedlichen Orten, begründet jeder Ehepartner an seinem Wohnsitz einen selbständigen steuerlichen Wohnsitz. Dabei werden das Erwerbseinkommen sowie das bewegliche Vermögen und dessen Ertrag in der Regel je zur Hälfte zwischen beiden Domizilen aufgeteilt (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 16 StG N 12; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich/Colombier 2021, § 27 N 12).

5.2.3.

Darüber, wo faktisch der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt, kann kein klarer Beweis geführt werden. Von objektiven, äusseren Umständen ist auf innere Tatsachen zu schliessen. Es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Die Prüfung darf sich nicht auf eine schematische oder isolierte Betrachtung einzelner Merkmale beschränken, sondern es ist eine sorgfältige Berücksichtigung und Gewichtung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände notwendig (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. Mai 2008 [2C_646/2007]; StE 2013 B 11.1 Nr. 25, mit Hinweisen).

5.3.

5.3.1.

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). 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.

5.3.2.

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 vom 26. Mai 2023 [9C_251/2023], 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 (vgl. VGE vom 2. Juli 2024 [WBE.2023.291]. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (vgl. BGE 148 II 285, Erw. 3.1.2, mit Hinweisen).

5.3.3.

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.

Die Rekurrenten gingen im Jahr 2020 beide in U._____ einer unselbständigen Erwerbstätigkeit als [...] bzw. [...] nach. Sie waren Eigentümer der Liegenschaft an der V-Strasse 11 in Q._____. Im Oktober 2020 erwarben sie zudem eine Liegenschaft in R._____ (vgl. Kaufvertrag vom tt.mm. 2020).

7.

7.1.

Mit ihrer Steuererklärung 2020 machten die Rekurrenten geltend, dass sie neu getrennte Wohnsitze hätten, aber weiterhin eine rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe führen. Der Rekurrent habe sich am tt.mm. 2020 in R._____ angemeldet und sei seither dort wohnhaft.

7.2.

Mit Veranlagungsverfügung vom 15. Dezember 2022 wurden die Rekurrenten von der Steuerkommission Q._____ gemeinsam veranlagt. Die

Rekurrenten seien 2020 beide in der Region arbeitstätig gewesen und hätten in der Region ein Eigenheim besessen. Zudem hätten die gemeinsamen Kinder in der Region gelebt. Bei der Liegenschaft im X._____ handle es sich bloss um ein Ferienhaus.

8.

8.1.

Mit Einsprache liessen die Rekurrenten ausführen, dass der Rekurrent seit seiner Anmeldung am tt.mm. 2020 in R._____ wohne. Auch wenn der Rekurrent in leitender Funktion tätig sei, könne er einen Grossteil seiner Vertrauensarbeitszeit im Home-Office ausüben. Im Aargau habe er lediglich eine geringe Präsenzpflicht. Dies ermögliche es ihm ca. 70 % seiner Zeit in R._____ zu verbringen. Auch die Wochenenden verbringe der Rekurrent überwiegend im Kanton X._____.

Beide Ehegatten seien erwerbstätig. Jeder Ehegatte bestreite den Unterhalt aus seinem Einkommen und Vermögen. Entsprechend sei das Einkommen und das Vermögen des Rekurrenten im Kanton X._____ deklariert und veranlagt worden. Dort seien die Steuerfaktoren der Rekurrentin korrekterweise nur satzbestimmend berücksichtigt worden. Da der Kanton Aargau die gesamten ehelichen Einkünfte und das Vermögen für sich beansprucht habe, sei eine Doppelbesteuerung gegeben. Zwecks Beseitigung dieser verbotenen interkantonalen Doppelbesteuerung habe der Kanton Aargau eine analoge Veranlagung zum Kanton X._____ vorzunehmen und dabei die steuerbaren Faktoren des Rekurrenten dem Kanton X._____ zuzuweisen und diese im Kanton Aargau bloss satzbestimmend zu berücksichtigen.

8.2.

Anlässlich der Einspracheverhandlung vom 7. November 2022 führte die Rekurrentin aus, dass der Aufenthalt des Rekurrenten im X._____, wo er einen Garten mit 900 Quadratmeter Fläche zu pflegen habe, für ihn sehr gesundheitsfördernd sei. Bei der Liegenschaft im X._____ handle es sich um ein altes Bauernhaus mit 7.5 Zimmern und einem nicht ausgebautem Stall. Da die berufliche Belastung zu gross gewesen sei bzw. er zu gering wertgeschätzt worden sei, habe der Rekurrent das Arbeitsverhältnis per Ende Januar 2023 gekündigt. Er sei mit einem Pensum von 65 % angestellt gewesen. Dies sei zu wenig gewesen, um seine Aufgaben inkl. Zusatzämtern ([...]) zu erfüllen. Ein grösseres Pensum sei jedoch nicht gewährt worden. Als [...] habe er 6 Stunden pro Woche vor Ort in U._____ gearbeitet. [...]. Insgesamt habe sich aus seiner Funktion als [...] ein 100 % Pensum ergeben. Er bewerbe sich nun im X._____ um eine Arbeitsstelle. Zudem habe sich der Rekurrent dort für eine politische Behörde aufstellen lassen, sei jedoch nicht gewählt worden. Ansonsten bestünden keine weiteren Beziehungen im X._____. Der Rekurrent beherrsche im Gegensatz zur Rekurrentin die [...] Sprache gut.

Der Rekurrent sei seit der Corona-Pandemie vermehrt vom Home-Office aus tätig gewesen. Im Home-Office sei er jeweils über E-Mail und soziale Medien erreichbar. Dies sei führungstechnisch kein Problem. In U.____ bzw. Q.____ sei er nur von Dienstag bis Donnerstag präsent. Von Donnerstagabend bis Dienstagmorgen halte er sich im X.____ auf. Er pendle jeweils mit dem Zug. Bis auf wenige Ausnahmen verbringe er jedes Wochenende im X.____. Die Rekurrentin besuche ihn mit der gemeinsamen Tochter alle zwei Wochen. Der gemeinsame Sohn habe seit mm. 2022 ebenfalls den Wohnsitz im X.____, lebe aber arbeitsbedingt als Wochen-aufenthalter in W.____. Die Rekurrenten würden ein gutes Familienverhältnis geniessen, welches auf gegenseitigem Vertrauen und Freiheit basiere. Die physische Trennung stelle daher kein Problem dar.

8.3.

Mit E-Mails vom 16. und 18. November 2022 reichte die Rekurrentin den Kaufvertrag der Liegenschaft in R.____, Ausführungen zum Wasserverbrauch in S.____ sowie Kontoauszüge der Jahre 2020 bis 2022 ein. Sie machte geltend, dass aus den Wasser- und Abwasserabrechnungen von Oktober 2019 bis September 2022 klar hervorgehe, dass nicht mehr 3 bis 4 erwachsene Personen in ihrem Haushalt lebten.

8.4.

Die Vorinstanz brachte im Einspracheentscheid vor, dass sich der eingereichte Kaufvertrag über die Liegenschaft in R.____ weder stützend noch belastend auf das Begehren der Rekurrenten auswirke. Betreffend den Wasserverbrauch in S.____ hielt die Vorinstanz fest, dass aus den eingereichten Angaben ein durchschnittlicher Jahresverbrauch von 95 Kubikmeter Wasser hervorgehe. Obschon der Durchschnittsverbrauch gemäss "Energie-umwelt.ch" bei 120 Kubikmeter pro Jahr (Zweipersonenhaushalt) liege, sei ein Verbrauch von 95 Kubikmeter pro Jahr ebenfalls möglich, wenn man sparsam und bewusst mit dem Wasser umgehe. Alleine aufgrund der Information über den Wasserverbrauch in S.____ seien keine Rückschlüsse auf das Steuerdomizil möglich, weshalb sich auch diese Informationen weder stützend noch belastend für die Rekurrenten auswirkten. Die detaillierten Kontoauszüge könnten zwar als aussagekräftiges Indiz dienen, den mehrheitlichen Aufenthalt im X.____ nachzuweisen. Die Transaktionen im Kanton X.____ hätten sich aber mit fünf Transaktionen auf ein absolutes Minimum beschränkt.

Die Rekurrenten besäßen ein Einfamilienhaus in S.____. Die Rekurrentin und die Tochter seien in S.____ ansässig. Der Sohn habe bis mm. 2021 ebenfalls dort gewohnt. Der Rekurrent arbeite in leitender Stellung in unmittelbarer Nähe. Diese Indizien seien stark zu gewichten.

Grosses Gewicht messe die Vorinstanz – nebst der familiären Situation – den eingereichten Kontoauszügen bei. Es sei nicht erwiesen, dass aufgrund der Kontobewegungen eine gewichtige Verbindung zum Domizil im

Kanton X._____ erblickt werden könne, welche einen dortigen Lebensmittelpunkt begründe. Aufgrund der Kontobewegungen könnten keine Rückschlüsse gezogen werden, dass eine überwiegende Anzahl "gewöhnliche Alltage" seitens des Rekurrenten im Kanton X._____ verbracht worden seien. Im Gegenteil: Die Bewegungen würden aus familienwirtschaftlicher Sicht auf den Lebensmittelpunkt S._____ hindeuten.

9.

9.1.

Mit Rekurs machen die Rekurrenten geltend, dass der Rekurrent im Verlauf der Erkrankung ([...]) festgestellt habe, dass ihm der Kanton X._____, wo er sich regelmässig bei Freunden aufgehalten habe, gut getan habe und er da aufblühe. Für den Rekurrenten sei der Kanton X._____ schon lange seine gefühlte Heimat gewesen. Das habe zum Wunsch geführt, seinen Lebensmittelpunkt in den Kanton X._____ zu verlegen. Möglich sei dies im Jahr 2020 geworden, als die Rekurrenten die Gelegenheit bekommen hätten, eine grosse Liegenschaft mit 7.5 Zimmern und einem grossen Garten zu erwerben. In diese Liegenschaft hätten die Rekurrenten über CHF 650'000.00 investiert. Im Schreiben von Dr. med. C._____, bei welcher der Rekurrent seit 2013 in Behandlung gewesen sei, werde der Umzug des Patienten und die Verlegung des Lebensmittelpunktes in den X._____ voll befürwortet. Dieser Schritt wirke sich äusserst positiv auf den Gesundheitszustand des Rekurrenten aus und werde deshalb aus medizinischer Sicht vollumfänglich unterstützt.

Weiter führen die Rekurrenten aus, dass die Rekurrentin 2020 noch nicht bereit gewesen sei, diesen Schritt mitzumachen. Im Jahr 2023 könne sie sich dies jedoch vorstellen. Die Rekurrenten, welche eine intakte Ehe führten, hätten sich im Jahr 2020 entschieden, dass vorerst der Rekurrent seinen Lebensmittelpunkt in den Kanton X._____ verlege, während die Rekurrentin noch im Kanton Aargau bleibe. An der Art und Weise, wie die Rekurrenten ihre Ehe führten, ändere der Umzug des Rekurrenten in den Kanton X._____ wenig. Während seiner Tätigkeit in der Privatwirtschaft sei der Rekurrent jahrzehntelang häufig mehrere Wochen bis Monate am Stück im Ausland tätig gewesen. Auch seine Tätigkeit als [...] habe viel Zeit sowohl unter der Woche als auch an den Wochenenden eingefordert. Diese Tätigkeit habe der Rekurrent wegen des Umzugs in den Kanton X._____ 2020 vollumfänglich aufgegeben. Mit seinem neuem Wohnsitz fühle sich der Rekurrent auch emotional sehr verbunden, so dass er sich um ein öffentliches Amt beworben habe.

Bei der [...] des Rekurrenten handle es sich nicht um eine leitende Stellung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Zudem halte sich der Rekurrent am Arbeitsort U._____ nur sehr beschränkt auf und sei in der übrigen Zeit beruflich durchgehend mobil erreichbar. In S._____

übernachtete er während der [...] zwei bis drei Mal pro Woche. Dies könne nicht als genügender Aufenthalt, welcher zur unbeschränkten Steuerpflicht führe, bezeichnet werden. S._____ könne auch nicht mehr Familienort sein. Die Rekurrentin halte sich ähnlich oft im Kanton X._____ auf wie der Rekurrent im Kanton Aargau. Die erwachsenen Kinder seien ebenfalls regelmässig beim Vater im Kanton X._____ oder im Ausland zu Ausbildungszwecken. Aufgrund der gesamten Umstände, bei denen der gesundheitlichen Situation des Rekurrenten eine besondere Bedeutung zukomme, sei der Kanton X._____ Lebensmittelpunkt des Rekurrenten.

Hinsichtlich der Vermögensverhältnisse der Rekurrenten wäre eine Investition von rund CHF 650'000.00 für ein blosses Feriendomizil völlig unverhältnismässig gewesen. Der von der Vorinstanz ins Feld geführte sparsame Wasserverbrauch in S._____ sei widersprüchlich. Die Vorinstanz weise selbst darauf hin, dass der Durchschnittsverbrauch für einen Haushalt mit zwei Personen deutlich höher sei, als der effektive Verbrauch. Hinzu komme, dass sich im Haushalt in S._____ zwischendurch beide erwachsenen Kinder aufhielten.

In der Gemeinde R._____ sei kein Bancomat vorhanden, weshalb der Rekurrent die Geldbezüge jeweils in U._____ getätigt habe. Den Kontoauszügen sei zu entnehmen, dass der Rekurrent relativ oft beim D._____ in U._____ Zahlungen gemacht habe. Häufig seien auch Einkäufe für sein Zuhause in R._____ gewesen. Der Rekurrent sei nie davon ausgegangen, dass die Belegsituation je von Bedeutung sein könnte, weshalb er auch keine Belege gesammelt habe. Belege aus dem Kanton X._____ gebe es aber zahlreiche. Aus diesen ergebe sich, dass der Rekurrent seinen Alltag im Kanton X._____ verbringe.

Besonders hervorzuheben sei die Abmeldung bei der E._____ mit der Grundangabe der Wohnsitzverlegung. Eine solche Abmeldung wäre nicht erfolgt, hätte der Rekurrent seinen Wohnsitz nicht verlegt.

Weiter sei zu erwähnen, dass die gelebte Lebenssituation gegenüber der Annahme der Vorinstanz steuerlich sogar nachteilig sei. Bei den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Rekurrenten liege der Grenzsteuersatz für die Kantons- und Gemeindesteuer in R._____ rund 4 % höher als in S._____. Auch das belege, dass die Darstellung der Rekurrenten den Tatsachen entspreche und nicht steuerlich motiviert sei.

9.2.

Das Gemeindesteueramt Q._____ hielt mit seiner Vernehmlassung am Einspracheentscheid fest. Bei den Rekurrenten, welche eine intakte Ehe pflegten, liege der Lebensmittelpunkt in S._____. Die Tätigkeit eines [...] setze vermehrt eine physische Präsenz voraus, um die Führung des [...] fachgerecht wahrzunehmen. Die Tatsache, dass die Stellung als [...] im

Jahr 2023 gekündigt worden sei, ändere nichts an der Sachlage im Jahr 2020. Ob die Rekurrentin sich ähnlich oft im X._____aufgehalten habe, wie im Rekurs behauptet werde, sei sehr fraglich, da sie ebenfalls in der Region arbeite. Bei der Prüfung der Unterlagen, die von den Rekurrenten im Einspracheverfahren eingereicht worden seien, hätten keine Indizien festgestellt werden können, welche den Antrag der Rekurrenten untermauern würden.

10.

10.1.

Die Rekurrenten haben Jahrgang 1963 (A._____) resp. Jahrgang 1965 (B._____). Der Rekurrent war ab dem 1. Juni 1991 in S._____angemeldet und dort unbeschränkt steuerpflichtig. Per tt.mm. 2020 meldete der Rekurrent sich nach R._____ab. Es ist unbestritten, dass bis zu diesem Zeitpunkt die Rekurrenten gemeinsam mit ihren Kindern in ihrer Liegenschaft an der V-Strasse 11 in S._____wohnten. Die Rekurrenten haben zwei gemeinsame Kinder (F._____, Jahrgang jjjj; G._____, jjjj), welche in S._____aufgewachsen sind. Während die Rekurrentin mit der Tochter weiterhin in S._____wohnhalt ist, hat sich der Sohn der Rekurrenten per tt.mm. 2021 nach T._____abgemeldet. Gemäss den Angaben im Einspracheverfahren und Rekurs ist der Sohn seit Mitte mm. 2022 auch im Kanton X._____gemeldet, hält sich aber während der Woche berufsbedingt in W._____auf (Wochenaufenthalter).

Gemäss Steuererklärung 2020 arbeitet die Rekurrentin als [...] in U._____ (Haupterwerb, Pensum 85 %) und als [...] (Nebenerwerb). Ihrer Tätigkeit als [...] geht sie gemäss eigener Deklaration von Montag bis Freitag nach. Mit Rekurs führten die Rekurrenten demgegenüber aus, dass die Rekurrentin den Rekurrenten alle zwei Wochen mit ihrer gemeinsamen Tochter von Donnerstagabend bis Sonntag- oder Montagabend besuche. Dies steht einerseits im Widerspruch zur im Rekurs gemachten Ausführung, wonach die Rekurrentin sich im X._____ähnlich oft aufhalte, wie der Rekurrent im Kanton Aargau. Nachweise dafür wurden ohnehin keine eingereicht. Andererseits passen die Ausführungen betreffend die Besuchstage der Rekurrentin mit der Deklaration in der Steuererklärung, wonach sie von Montag bis Freitag ihrer Arbeit nachgeht, nicht überein. Die Ausführung im Rekurs ist daher nicht glaubwürdig. Insofern ist festzuhalten, dass sich der Familienort der Rekurrenten in S._____befindet.

10.2.

Der Rekurrent war im Jahr 2020 als [...] bei der H._____angestellt. Dieser Tätigkeit ging der Rekurrent bis Januar 2023 nach. Im Juni 2023 hat er eine neue Arbeitsstelle als [...] an der I._____angetreten. Dieser unselbstständigen Erwerbstätigkeit geht der Rekurrent bis heute nach (vgl. www.aaaa.ch). Insofern befindet sich der Arbeitsort des Rekurrenten

wieder in mittelbarer Nähe zu S._____. Von einem dauernden Aufenthalt im X._____ kann daher ohnehin nicht gesprochen werden.

10.3.

Der Familien- sowie der Arbeitsort des Rekurrenten befanden sich im Kanton Aargau. Daraus ergibt sich die natürliche Vermutung, dass sich der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten in S._____ befindet. Den Rekurrenten steht es frei, diese natürliche Vermutung umzustossen (Gegenbeweis), indem sie nachweisen, dass sich der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten in R._____ befindet.

11.

11.1.

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

11.2.

Vorab ist festzustellen, dass der Rekurrent keine leitende Funktion im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat. Obwohl der Rekurrent durchaus eine verantwortungsvolle Funktion als [...] wahrnimmt, steht er nicht einem bedeutenden Unternehmen bzw. einer grossen Zahl von Untergebenen vor. Die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils richtet sich daher einzig nach dem Mittelpunkt der Lebensverhältnisse und nicht nach der Position, welche der Rekurrent an seinem Arbeitsort innehat.

11.3.

Die niederlassungsrechtliche Abmeldung am alten Wohnort bzw. die Anmeldung am neuen Wohnort bildet nur ein nicht entscheidendes formelles Indiz für den Wechsel des Steuerwohnsitzes. Entsprechend kann der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten ableiten, soweit er geltend macht, dass er sich per tt.mm. 2020 nach R._____ abgemeldet hat. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist nicht gleichzusetzen mit dem zivilrechtlichen/niederlassungsrechtlichen Wohnsitz.

11.4.

11.4.1.

Die Rekurrenten haben zwei gemeinsame Kinder, welche in S._____ aufgewachsen sind. Während die gemeinsame Tochter weiterhin mit der Rekurrentin in S._____ wohnt, meldete sich der gemeinsame Sohn per tt.mm. 2021 nach T._____ ab. Insofern besteht zu S._____ infolge eines familiären Bezuges eine persönlich sehr starke Beziehung. Auch der Sohn hielt sich – ob arbeitsbedingt oder nicht – überwiegend im Kanton Aargau auf.

11.4.2.

Über den Freundes- und Bekanntenkreis der Rekurrenten ist nicht viel bekannt. Angesichts dessen, dass der Rekurrent seit dem Jahr 1991 seinen Wohnsitz in S._____ hat, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung anzunehmen, dass in dieser langen Zeitspanne ein gewisser Freundes- und Bekanntenkreis in S._____ entstanden ist. Gemäss eigenen Angaben hat der Rekurrent im X._____ Freunde. Nähere Angaben dazu sind nicht aktenkundig. Es ist jedoch allgemein davon auszugehen, dass kurz nach einem Wohnsitzwechsel noch kein Freundes- und Bekanntenkreis am neuen Wohnort besteht. Die wesentlichen persönlichen Beziehungen 2020 bestanden zu S._____.

11.4.3.

Es ist festzuhalten, dass die persönlichen Beziehungen für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in S._____ sprechen. Weiter besteht zu S._____ insofern ein beruflicher Bezug, als sich der Arbeitsort des Rekurrenten im Jahr 2020 in U._____ (Nachbargemeinde von Q._____; gehört heute zur Z._____) befindet.

11.5.

11.5.1.

Der Stromverbrauch in S._____ betrug im Jahr 2019 4'681 kWh, im Jahr 2020 4'720 kWh und im Jahr 2021 4'524 kWh. Folglich war der Stromverbrauch in S._____ in allen drei Jahren etwa gleich hoch. Aus dieser Tatsache lässt sich ableiten, dass in allen Jahren eine nahezu identische Nutzung der Liegenschaft in S._____ stattgefunden hat.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2023 forderte das Spezialverwaltungsgericht die Rekurrenten auf, detaillierte Abrechnungen über den Stromverbrauch des Einfamilienhauses in R._____ für den Zeitraum 1. Oktober 2020 bis 31. Dezember 2021 einzureichen. Dieser Aufforderung wurde nicht nachkommen. Aktenkundig sind lediglich Akonto-Zahlungen.

11.5.2.

Der Wasserverbrauch in S._____ betrug für die Periode 1. Oktober 2018 bis 30. September 2019 113 Kubikmeter, für die Periode 1. Oktober 2019 bis 30. September 2020 142 Kubikmeter und für die Periode 1. Oktober 2020 bis 30. September 2021 41 Kubikmeter. Unabhängig davon, dass der Verbrauch im schweizweiten Vergleich für einen Haushalt mit vier Personen durchgehend eher tief war, lässt sich aus dem Wasserverbrauch ableiten, dass ab Oktober 2020 der Wasserverbrauch in S._____ tiefer war als in den Vorperioden.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2023 forderte das Spezialverwaltungsgericht die Rekurrenten unter anderem auf, detaillierte Abrechnungen über den Wasserverbrauch des Einfamilienhauses in R._____ für den Zeitraum

1. Oktober 2020 bis 31. Dezember 2021 einzureichen. Dieser Aufforderung wurde nicht nachgekommen.

11.5.3.

Es ist festzuhalten, dass der nahezu gleich hohe Stromverbrauch 2019 bis 2021 in S._____ auf eine über den tt.mm. 2020 (behauptete Wohnsitzverlegung des Rekurrenten) hinausgehende, gleichartige Nutzung der Liegenschaft in S._____ durch die Rekurrenten hindeutet. Der Wasserverbrauch hingegen war ab dem 1. Oktober 2020 tiefer als in den Vorperioden. Der Stromverbrauch spricht folglich für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in S._____. Der ab Oktober 2020 gesunkene Wasserverbrauch hingegen spricht für eine Verlegung des Lebensmittelpunktes des Rekurrenten.

11.6.

11.6.1.

Detaillierte Belege über Privatkonto- 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. Die Rekurrenten reichten Privatkonto- und Kreditkartenauszüge von September 2020 bis Dezember 2022 ein. Gemäss diesen Auszügen wurden zwischen September 2020 bis Dezember 2022 rund zwei Drittel der Transaktionen in der Region S._____ und rund ein Drittel in der Region R._____ durchgeführt. Aus den eingereichten Privatkonto-, und Kreditkartenauszügen geht folglich eindeutig eine höhere Anzahl getätigter Transaktionen in der Region S._____ hervor. Dies widerspricht dem Vorbringen, wonach der Rekurrent ca. 70 % seiner Zeit in R._____ verbringe.

11.6.2.

Die Rekurrenten führten aus, der Rekurrent sei seit der Corona-Pandemie vermehrt vom Home-Office aus tätig gewesen sei. In U._____ (Arbeitsort) bzw. S._____ sei er nur von Dienstag bis Donnerstag präsent. Von Donnerstagabend bis Dienstagmorgen halte er sich im X._____ auf. Bis auf wenige Ausnahmen verbringe er jedes Wochenende im X._____.

Aus den eingereichten Privatkonto-, und Kreditkartenauszügen sind praktisch an jedem Wochentag deutlich mehr Transaktionen in der Region S._____ als in R._____ durchgeführt worden. So erfolgten beispielsweise praktisch an jedem zweiten Montag Transaktionen in der Region S._____. Gemäss den Vorbringen der Rekurrenten soll sich der Rekurrent montags aber im X._____ aufgehalten haben. Weiter fällt auf, dass praktisch an jedem dritten Wochenende Transaktionen in der Region S._____ durchgeführt worden sind. Auch diese Feststellung widerspricht dem Vorbringen der Rekurrenten, wonach der Rekurrent bis auf wenige Ausnahmen jedes Wochenende im X._____ verbracht habe.

11.6.3.

11.6.3.1.

Mit Rekurs reichten die Rekurrenten Belege ein, welche den im Kanton X._____ gelebten Alltag beweisen bzw. bestätigen sollen. Die eingereichten Kaufquittungen belegen vereinzelt Einkäufe hauptsächlich von September 2020 bis Oktober 2020 und Oktober 2022 bis Dezember 2022. Für die Zeit dazwischen (November 2020 bis September 2022) sind nur wenige Kaufquittungen vorhanden. Weiter befinden sich unter den eingereichten Belegen Bestellbestätigungen bzw. Lieferscheine von diversen Online-Shops ([...]) sowie Rechnungen für Gartenarbeiten, Stallarbeiten (Zylinderwechsel), Elektroinstallationen und Kanalreinigungen, welche den Kauf von Haushaltsgegenständen und Möbel sowie Arbeiten für die Liegenschaft in R._____ belegen.

11.6.3.2.

Die Kaufquittungen können höchstens belegen, dass der Rekurrent sich vereinzelt zwischen September 2020 bis Oktober 2020 und Oktober 2022 bis Dezember 2022 in der Region R._____ aufgehalten hat. Die restlichen Belege vermögen lediglich Online-Bestellungen (mit Lieferadresse in R._____) bzw. vorgenommene Arbeiten an der Liegenschaft in R._____ belegen. Ein regelmässig im X._____ verbrachter Alltag lässt sich insofern nicht nachweisen, da Online-Bestellungen von überall aus in Auftrag gegeben werden und die vorgenommenen Arbeiten von externen Personen – also ohne Anwesenheit des Rekurrenten – durchgeführt werden können. Mit den eingereichten Belegen ist folglich eine Verlegung der Lebensmittelpunktes nach R._____ nicht nachgewiesen.

11.6.4.

Insgesamt ist festzustellen, dass aus den eingereichten Privatkonto-, und Kreditkartenauszügen und den eingereichten Belegen keine Verlegung des Lebensmittelpunktes nach R._____ hervorgeht.

11.7.

Die Wohnverhältnisse in S._____ (Liegenschaft mit 5.5 Zimmer) und in R._____ (Liegenschaft mit 7.5 Zimmer) sind an beiden Orten grosszügig. Die Wohnverhältnisse sprechen folglich weder für einen eindeutigen steuerrechtlichen Wohnsitz in S._____ noch für R._____.

11.8.

Mit Rekurs legten die Rekurrenten ein Schreiben von Dr. med. C._____, bei welcher der Rekurrent seit 2013 in Behandlung ist, bei. Darin wird bestätigt, dass sie den Umzug des Patienten ins X._____ und die Verlegung des Lebensmittelpunktes dorthin voll befürworte. Dieser Schritt wirke sich äusserst positiv auf den Gesundheitszustand des Rekurrenten aus und werde deshalb aus medizinischer Sicht vollumfänglich unterstützt.

Das Schreiben ist als persönliche medizinische Stellungnahme der behandelnden Ärztin zu werten. Dazu ist festzuhalten, dass sich daraus kein Schluss auf eine Verlegung des Lebensmittelpunktes nach R._____ ableiten lässt, zumal sich die Ärztin bezüglich Aufenthaltsort nur auf die Angaben des Rekurrenten abstützen kann.

11.9.

Die Rekurrenten führten weiter aus, dass sich der Rekurrent aufgrund der Wohnsitzverlegung nach R._____ bei der E._____ als Kontoinhaber abgemeldet habe.

Adressänderungen bzw. Abmeldungen können als objektiv feststellbare äussere Gesamtumstände bei der Beurteilung der Absicht des dauernden Verbleibes als Indizien für einen steuerrechtlichen Wohnsitz beigezogen werden, sind aber rein deklaratorischer Natur.

11.10.

Insgesamt ist festzuhalten, dass lediglich der gesunkene Wasserverbrauch in S._____ für eine Verschiebung des Lebensmittelpunktes des Rekurrenten nach R._____ spricht. Alle anderen geprüften Anhaltspunkte sprechen für einen Lebensmittelpunkt in S._____. Den Rekurrenten ist es folglich nicht gelungen die natürliche Vermutung (Lebensmittelpunkt in S._____) umzustossen.

12.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich der Familien- und Arbeitsort des Rekurrenten im Kanton Aargau befindet. Daraus ergibt sich die natürliche Vermutung, dass sich der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten in S._____ befindet. Die stärksten persönlichen Beziehungen des Rekurrenten bestehen zu S._____. Der Stromverbrauch der Liegenschaft in S._____ deutet darauf hin, dass die Liegenschaft über den tt.mm. 2020 hinaus vom Rekurrenten unverändert mitgenutzt wurde, was eine gleiche persönliche Anwesenheit vor und nach dem behaupteten Umzug indiziert. Aus den eingereichten Privatkonto-, und Kreditkartenauszügen sind deutlich mehr Transaktionen in der Region S._____ als in R._____ ersichtlich. Auch die eingereichten Belege betreffend den Kanton X._____ (Kaufquittungen, Bestellbestätigungen und Aufträge) zeigen kein anderes Bild. Die Wohnverhältnisse sprechen weder für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in S._____ noch für R._____. Aus dem eingereichte Schreiben der behandelten Fachärztin sind keine Schlüsse zur Bestimmung des Hauptsteuerdomiziles des Rekurrenten zu ziehen. Einzig der gesunkene Wasserverbrauch in S._____ spricht für eine Verschiebung des Lebensmittelpunktes des Rekurrenten nach R._____. Bei einer Gesamtwürdigung vermag dieses singuläre Element jedoch die natürliche Vermutung (Lebensmittelpunkt S._____) nicht umzustossen. Es liegen demnach keine getrennte Wohnsitze vor. Eine hälftige Aufteilung fällt somit ausser

Betracht. Abschliessend ist festzuhalten, dass der Rekurrent seit Juni 2023 wieder im Kanton Aargau einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, was ebenfalls gegen eine (dauernde) Verlegung des Lebensmittelpunktes nach R._____ spricht.

13.

Der Rekurs erweist sich somit in Würdigung aller Umstände als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

14.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'200.00, der Kanzleigebür von CHF 265.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'565.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 19. September 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni