

BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-05-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4061_2016

FR: TAF A-4061/2016 du 3 mai 2017

IT: TAF A-4061/2016 del 3 maggio 2017

Regeste

Direkte Bundessteuer

Erwägungen

E. 1.1.1

Gemäss Art. 108 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) wird der Veranlagungsort einer steuerpflichtigen Person, wenn er im Einzelfall ungewiss oder strittig ist und mehrere Kantone betroffen sind, von der ESTV bestimmt. Die gestützt auf diese Vorschrift erlassenen Verfügungen der ESTV unterliegen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG).

E. 1.1.2

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV gehört zu den Behörden nach Art. 33 Bst. d VGG und ist daher Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts. Dieses ist damit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 1.1.2). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

E. 1.1.3

Der Beschwerdeführer ist als Adressat der angefochtenen Verfügung zur Beschwerde berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Diese wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht. Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

E. 1.2

Auch wenn sich die vorliegende Beschwerde formell nur gegen eine Verfügung der ESTV richtet, hat ein Urteil im vorliegenden Verfahren Auswirkungen auf den Kanton Zürich und den Kanton Zug. Insofern richtet sich die Beschwerde materiell gegen beide Kantone und sind damit praxisgemäss beide Kantone bzw. das kantonale Steueramt Zürich und die Steuerverwaltung des Kantons Zug - unabhängig von den Anträgen dieser Verfahrensbeteiligten - als Beschwerdegegner zu rubrizieren (vgl. Urteile des BGer 2C_249/2013 vom 19. März 2013; 2C_518/2011 vom 1. Februar 2012 E. 1.2; 2C_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 1.2; Urteile des BVGer A-5086/2013 vom 22. April 2014 E. 1.4; A-5989/2012 vom 21. Oktober 2013 E. 1.4; A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 1.2 m.H.).

E. 1.3

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht unter Einschluss des Missbrauchs oder der Überschreitung des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit des Entscheides beanstandet werden (vgl. Art. 49 VwVG). Zum Bundesrecht zählt auch das Verfassungsrecht des Bundes, so namentlich das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; vgl. Urteil des BGer 2C_92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.5; Urteile des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 1.5; A-5086/2013 vom 22. April 2014 E. 1.6; siehe zu Art. 127 Abs. 3 BV hinten E. 3.5).

E. 1.4

Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Im Rechtsmittelverfahren kommt - obschon in abgeschwächter Form (Moser et al., a.a.O., N. 1.55) - das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinne zum Tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; Christoph Auer, in: ders. et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, Art. 12 N. 9, 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörde, den für den Entscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Moser et al., a.a.O., N. 1.52).

E. 1.5

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des BVGer A-1129/2016 vom 27. Juli 2016 E. 1.5.2; Moser et al., a.a.O., N. 3.141). Gelangt das Gericht nicht zu einem solchen Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung, d.h. es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 3.3.2; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 519, 562).

E. 2.1.1

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist als selbständiges Grundrecht in Art. 29 Abs. 2 BV verankert. Er umfasst im Wesentlichen das Recht einer Partei auf Teilnahme am Verfahren und auf Einflussnahme auf den Prozess der Entscheidungsfindung. In diesem Sinne dient das rechtliche Gehör einerseits und in Ergänzung des Untersuchungsgrundsatzes der

Sachaufklärung, stellt andererseits aber auch ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass von Verfügungen dar, die in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreifen. Zu den Mitwirkungsrechten gehört insbesondere das Recht einer Partei, sich vor Erlass einer Verfügung zur Sache zu äussern, Einsicht in die Akten zu nehmen und mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht mithin alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt in einem Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1; Urteil des BGer 1C_77/2013 vom 19. Juli 2013 E. 3.2; Urteil des BVGer A-1251/2012 vom 15. Januar 2014 E. 2.2 m.H.). Ein Anspruch darauf, die eigenen Anliegen mündlich vorbringen zu können, besteht freilich vorbehaltlich anderlei ausdrücklich einräumender Vorschriften nicht (Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 3.1; vgl. auch E. 2.1.3). Aus dem verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör wird der Grundsatz abgeleitet, dass frist- und formgerecht angebotene Beweise abzunehmen sind, soweit sie geeignet sind, die rechtserheblichen Tatsachen festzustellen. Daraus folgt rechtsprechungsgemäss, dass es im Bereich des DBG nicht ausgeschlossen ist, als Zeugen angerufene Personen zu befragen, wenn sie zur Aussage bereit sind (vgl. Urteile des BGer 2C_937, 938/2013 vom 6. Juni 2014 E. 2.3; 2C_188/2010, 2C_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 6.5; 2C_51/2010 vom 23. August 2010 E. 2.3; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015 [nachfolgend: Kommentar DBG III], Art. 115 N. 1 ff., 5; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 115 N. 3 f.).

E. 2.1.2

Dem Anspruch auf rechtliches Gehör lässt sich keine allgemeine Pflicht zur Abnahme aller angebotenen Beweise entnehmen. Die Abweisung eines Beweisantrags erweist sich namentlich als zulässig, falls sich die Behörde oder das Gericht die eigene Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bereits bilden konnte und ohne Willkür annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 136 I 229 E. 5.2 f.; Urteil des BGer 2C_794/2013 vom 2. Mai 2014 E. 2 m.H.; Urteile des BVGer A-227/2016 vom 7. Februar 2017 E. 3; A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 3.3). Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die direkte Bundessteuer kann auf die Befragung von als Zeugen angerufenen Personen in antizipierter Beweiswürdigung insbesondere dann verzichtet werden, wenn sich diese bereits ausführlich (z.B. mittels schriftlicher Erklärung) zum Sachverhalt geäussert haben (vgl. Urteile des BGer 2C_972/2015, 2C_973/2015 vom 30. März 2016 E. 2.3; 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 3.2; 2C_178/2011 vom 2. November 2011 E. 3.3; 2C_773/2009 vom 23. April 2010 E. 2.3).

E. 2.1.3

Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt sodann als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht, dass die Behörde die Vorbringen der Parteien tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen, da sich meist nur anhand der Verfügungsbegründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG; Urteil des BGer 2A.377/2000 vom 13. Februar 2001 E. 2b/bb; Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 3.2.1;

Bernhard Waldmann/Jürg Bickel, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 32 N. 21). Wird eine antizipierte Beweiswürdigung vorgenommen (vgl. E. 2.1.2), muss im Urteil bzw. in der Verfügung zumindest implizit dargelegt werden, weshalb der betreffende Beweisantrag aufgrund einer solchen Beweiswürdigung abgelehnt wird (vgl. BGE 114 II 289 E. 2b; Urteile des BGer 5A_304/2014 vom 13. Oktober 2014 E. 3.3; 5A_487/2009 vom 12. Oktober 2009 E. 3.3.1; ferner Locher, Kommentar DBG III, Art. 115 N. 20; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar DBG, Art. 115 N. 5).

E. 2.2

Nach der Rechtsprechung kann eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann (BGE 127 V 431 E. 3d/aa). Soweit eine solche Möglichkeit eingeräumt werden kann, ist von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (einem der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 132 V 387 E. 5.1 m.H.; vgl. auch BGE 133 I 201 E. 2.2; Urteile des BVGer C-6143/2015 vom 8. Februar 2017 E. 5.3; A-1695/2015 vom 27. April 2016 E. 2.2.2). Bei Verstössen gegen die Begründungspflicht wird der Mangel als behoben erachtet, wenn die Rechtsmittelbehörde sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann und entweder diese Rechtsmittelinstanz eine hinreichende Begründung liefert oder die unterinstanzliche Behörde im Rahmen des Beschwerdeverfahrens eine genügende Begründung nachschiebt (vgl. Urteil des BVGer A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 2.3.4; Lorenz Kneubühler, Die Begründungspflicht, 1998, S. 214 m.H.).

E. 3.1

Die kantonalen Steuerbehörden erheben die direkte Bundessteuer (im Fall persönlicher Zugehörigkeit) von den natürlichen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder, wenn ein solcher in der Schweiz fehlt, ihren steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton haben (Art. 105 Abs. 1 DBG). Der Stichtag ist der 31. Dezember oder jener Tag, an dem die Unterwerfung unter die Steuerpflicht endet (Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.2 m.H.).

E. 3.2

Der steuerrechtliche Wohnsitz einer natürlichen Person befindet sich in der Regel am Ort, wo sie sich mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBG sowie [analog] Art. 23 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; Urteil des BGer 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 2.2 m.H.; Urteile des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.1; A-5086/2013 vom 22. April 2014 E. 2.3.1; A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.3; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011 [nachfolgend: Kommentar Interkantonales Steuerrecht], § 6 N. 2, 7, 10).

Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, befindet sich ihr steuerrechtlicher Wohnsitz an jenem Ort, zu dem sie die stärkeren Beziehungen hat bzw. an dem sich der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse, der ideelle und materielle Schwerpunkt des Lebens dieser Person befindet (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.2; 131 I 145 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 2.2; Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.1). Für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes müssen nach dem Vorstehenden zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, nämlich eine objektive - der «tatsächliche Aufenthalt» - einerseits und eine subjektive - die «Absicht dauernden Verbleibens» - andererseits (Yves Noël, *Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle*, *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 2002 II S. 406; Zweifel/Hunziker, in: *Kommentar Interkantonaes Steuerrecht*, § 6 N. 8). Die erste Voraussetzung ist also jene des Aufenthalts, die physische Präsenz der Person an einem bestimmten Ort (Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.2; Peter Locher, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2001, Art. 3 N. 13). Als zweite, subjektive Bedingung muss die steuerpflichtige Person die Absicht haben, am Ort ihres Aufenthalts dauernd zu verbleiben. Dabei handelt es sich um einen inneren Vorgang, der sich durch äussere Sachumstände manifestiert, so dass er für Dritte erkennbar wird. Aus diesen Umständen muss sich ergeben, dass der betreffende Ort den Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Lebensbeziehungen dieser Person bildet. Er bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven Umstände (vgl. Urteil des BGer 2P.159/2006 vom 14. November 2006 E. 2.2; Urteile des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.2; A-5086/2013 vom 22. April 2013 E. 2.3.2; A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.4; Zweifel/Hunziker, in: *Kommentar Interkantonaes Steuerrecht*, § 6 N. 21 m.H.). Zu den objektiven Umständen, in welchen sich die Absicht dauernden Verbleibens an einem bestimmten Ort manifestieren kann, zählt auch die Dauer der physischen Anwesenheit der betroffenen Person (vgl. Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler, in: *Kommentar DBG*, Art. 3 N. 44).

E. 3.3

Über den steuerrechtlichen Wohnsitz kann in der Regel kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Dabei sind sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände der betroffenen Person zu berücksichtigen (vgl. Urteile des BGer 2C_510/2016, 2C_511/2016 vom 29. August 2016 E. 2.6.3; 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.2; 2C_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.4.2, *Der Steuerentscheid* [StE] 2011 A 24.21 Nr. 22; 2C_646/2007 vom 7. Mai 2008 E. 4.3.3). Massgebend ist die Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände. Auf die Erklärungen der steuerpflichtigen Person oder die bloss affektive Bevorzugung eines Orts kommt es nicht an. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil keine entscheidende Rolle. Das Hinterlegen der Schriften und das Ausüben der politischen Rechte an einem bestimmten Ort können allerdings Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz einer Person bilden, wenn auch deren übriges Verhalten dafür spricht. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_510/2016, 2C_511/2016 vom 29. August 2016 E. 2.2; Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober E. 2.5; Zweifel/Hunziker, in: *Kommentar Interkantonaes Steuerrecht*, § 6 N. 9, 17; Daniel de Vries Reilingh, *Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international - état des lieux et comparaison*, *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* [ASA] 70 S. 277 f.).

E. 3.4

Betreffend die Bestimmung des Veranlagungsorts hat das Bundesgericht festgehalten, dass die Steuerbehörden die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente nach Art. 123 Abs. 1 DBG von Amtes wegen abzuklären haben (BGE 138 II 300 E. 3.4). Die behördliche Untersuchungspflicht wird dabei durch die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen relativiert (vgl. Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 126 N. 5; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar DBG, Art. 123 N. 10). Im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht hat der Steuerpflichtige umfassend über die für die Besteuerung massgebenden Tatsachen Auskunft zu erteilen (vgl. Art. 124 ff. DBG); dies durchaus auch im Zusammenhang mit der Bestimmung des Steuerwohnsitzes (Urteil des BGer 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2 m.H.). Dabei erstreckt sich diese Mitwirkungspflicht insbesondere auf Tatsachen, welche der Steuerpflichtige besser kennt als die Behörde und welche diese ohne die Mitwirkung des Betroffenen gar nicht oder nicht mit vernünftigen Aufwand erheben kann (vgl. ebenso für die Mitwirkungspflicht der Partei nach Art. 13 Abs. 1 VwVG BGE 138 II 465 E. 8.6.4; Patrick Krauskopf et al., in: Praxiskommentar VwVG, Art. 13 N. 37). Aufgrund der Mitwirkungspflicht ist der Steuerpflichtige gehalten, das Bestehen von engen Beziehungen zum Kanton, in dem er seinen steuerrechtlichen Wohnsitz zu haben behauptet, glaubhaft zu machen (vgl. Urteil des BGer 2A.475/2003 vom 26. Juli 2004 E. 2.3, RDAF 2005 II S. 103; Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.4; Jean-Blaise Paschoud/Daniel de Vries Reilingh, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, Art. 3 N. 34). Eine Wohnsitzverlegung setzt insbesondere voraus, dass die Umstände, welche zur Begründung eines neuen Wohnsitzes geführt haben, erstellt sind (vgl. Urteil des BGer 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2 betreffend den Nachweis einer Wohnsitzverlegung ins Ausland).

E. 3.5

Ein Verstoss gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV liegt unter anderem vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; vgl. BGE 137 I 145 E. 2.2; 134 I 303 E. 2.1; 133 I 308 E. 2.1).

E. 4.1.1

Im vorliegenden Fall ist zu klären, ob die ESTV betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2010 zu Recht den Kanton Zürich und nicht den Kanton Zug als Veranlagungskanton des Beschwerdeführers bestimmt hat. Der Veranlagungskanton bzw. Veranlagungsort richtet sich unbestrittenermassen nach dem steuerrechtlichen Wohnsitz des Beschwerdeführers in dieser Steuerperiode. Ob der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers in der Steuerperiode 2010 im Kanton Zürich oder im Kanton Zug lag, hängt davon ab, an welchem der beiden Orte sich der Beschwerdeführer am massgebenden Stichtag (31. Dezember 2010 [mangels Beendigung der Unterwerfung unter die Steuerpflicht]; vgl. E. 3.1) nach der Gesamtheit der äusserlich wahrnehmbaren Umstände mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhielt (vgl. E. 3.2).

E. 4.1.2

Die objektive Voraussetzung des «tatsächlichen (physischen) Aufenthalts» ist für die fragliche Steuerperiode unbestrittenermassen in Bezug auf G._____ im Kanton Zürich, wo der Beschwerdeführer nach Ansicht des Beschwerdegegners und der Vorinstanz damals steuerlichen Wohnsitz gehabt haben soll, erfüllt. Im Verfahren im Kanton Zürich brachte der Beschwerdeführer selbst vor, im Jahr 2010 während «vielleicht 50 Tagen» in G._____ verweilt zu haben (vgl. Akten Vorinstanz, act. 16/20 S. 1). Dieser physische Aufenthalt in G._____ wird auch von der Beschwerdegegnerin nicht bestritten. Wie im Folgenden ersichtlich wird, kann hier dahingestellt bleiben, ob sich der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2010 - wie in der Beschwerde sinngemäss behauptet wird - im Sinne des erwähnten Erfordernisses des «tatsächlichen (physischen) Aufenthalts» in der Steuerperiode 2010 auch in E._____ aufhielt.

E. 4.2

Unter der Annahme, dass das Kriterium des physischen Aufenthaltes vorliegend weder den Kanton Zürich noch den Kanton Zug als Veranlagungsort für die Steuerperiode 2010 ausschliesst, wäre für die Bestimmung des zuständigen Veranlagungskantons entscheidend, zu welchem der beiden (Aufenthalts-)Orte - G._____ oder E._____ - der Beschwerdeführer die stärkeren Beziehungen hatte. Die Absicht des dauernden Verbleibens des Beschwerdeführers wäre gegebenenfalls nur am Ort mit den stärkeren Beziehungen zu bejahen (vgl. E. 3.2).

E. 4.3.1

Was seine Wohnverhältnisse anbelangt, macht der Beschwerdeführer geltend, sein in E._____ wohnender Bruder habe ihm nach der Scheidung anboten, bei ihm und der Schwägerin zu wohnen, bis er sich «wieder ein bisschen aufgefangen hätte» (Akten BVGer, act. 1/14 S. 1). Es habe sich bei der aufgrund dieses Angebots mit dem Bruder und der Schwägerin geteilten Wohnung um eine 5 ½-Zimmer-Wohnung gehandelt. Der Beschwerdeführer habe diesbezüglich keinen Mietvertrag abgeschlossen (Akten Vorinstanz, act. 16/20). In diesem Zusammenhang wird in der Beschwerde der Beweisantrag gestellt, es sei eine Zeugenbefragung des Bruders und der Schwägerin als «Vermieter der Wohnung an den Beschwerdeführer» durchzuführen (Beschwerde, S. 5).

E. 4.3.2

Die genannte Darstellung der Wohnverhältnisse des Beschwerdeführers in der Steuerperiode 2010 erweist sich schon aufgrund der vorliegenden Akten aus verschiedenen Gründen als unglaubhaft: Zum einen hat sich der Beschwerdeführer am 1. Dezember 2009 an der D._____ -strasse (...) in E._____ angemeldet (vgl. E. 3.1 der angefochtenen Verfügung). Diese Adresse ist auch im Kaufvertrag vom 26. April 2010 betreffend die Liegenschaft in G._____ vermerkt. Hierbei kann es sich freilich nicht um die Adresse der 5 ½-Zimmer-Wohnung handeln, in welcher der Beschwerdeführer im Jahr 2010 (bzw. bereits kurz nach der Scheidung) mit seinem Bruder und seiner Schwägerin zusammengelebt haben will. Letzteres ergibt sich daraus, dass auf dem sich bei den vorinstanzlichen Akten befindenden Grundrissplan betreffend die angeblich geteilte Wohnung des Bruders und der Schwägerin als Adresse handschriftlich «M._____ -weg (...)» vermerkt ist (vgl. Akten Vorinstanz, act. 16/20, Beilage 2). Zum anderen muss davon ausgegangen werden, dass sich die erwähnte Wohnung des Bruders und der Schwägerin am «M._____ -weg (...)» nicht (wie vom Beschwerdeführer behauptet) in E._____, sondern in N._____ befindet. Die Beschwerdegegnerin hat nämlich dem

Beschwerdeführer am 10. Mai 2011 an die Adresse M. _____-weg (Hausnummer), (Postleitzahl) N. _____, ein Schreiben geschickt (vgl. Akten Vorinstanz, act. 8, Beilage; Akten Vorinstanz, act. 16/1/4). An letzterer Adresse scheint der Beschwerdeführer dabei erst bzw. frühestens seit dem 1. Mai 2011 gemeinsam mit seiner Schwägerin gemeldet gewesen zu sein (vgl. die unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Beschwerdegegnerin, wonach der Beschwerdeführer vom 1. Dezember 2009 bis 30. April 2011 an der D. _____-strasse (...) in E. _____ gemeldet gewesen sei und vom 1. Mai 2011 bis zu seinem Wegzug aus dem Kanton Zug die gleiche Adresse wie seine Schwägerin gehabt habe [Akten Vorinstanz, act. 8 S. 2]). Noch in der im Mai 2012 unterzeichneten Steuererklärung 2010 bezeichnete der Beschwerdeführer als aktuelle Adresse die Adresse D. _____-strasse (...) in E. _____, wobei er angab, unter letzterer Adresse im Jahr 2010 einen eigenen Haushalt in einer 3-Zimmer-Wohnung geführt zu haben (vgl. Akten Vorinstanz, act. 16/2; insbesondere Zusatzblatt «2010 MZ zur Steuererklärung»). Es kann hier offen bleiben, ob im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens eine Einvernahme von Zeugen überhaupt möglich wäre. Selbst wenn dies der Fall wäre, könnte nämlich in Bezug auf die hiervor genannten, vom Beschwerdeführer behaupteten Wohnverhältnisse auf die beantragte Einvernahme des Bruders und der Schwägerin des Beschwerdeführers in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 2.1.2) verzichtet werden. Denn mit Blick auf das Dargelegte kann aufgrund der vorliegenden Akten als erstellt erachtet werden, dass die Darstellung, wonach der Beschwerdeführer bei seinem Bruder und der Schwägerin in E. _____ zusammengewohnt haben soll, nicht zutrifft. Aus diesem Grund besteht im Übrigen auch kein Anlass, die letzteren beiden Personen im vorliegenden Verfahren als Auskunftspersonen zu befragen.

E. 4.3.3

Der Beschwerdeführer hat im Übrigen im Verfahren im Kanton Zürich erklärt, die von ihm in E. _____ genutzte Wohnung sei von seiner Schwester und ihrem Ehemann gemietet worden (Akten Vorinstanz, act. 16/20 S. 2). Unabhängig davon, ob diesbezüglich ein Widerspruch zur Darstellung der Beschwerdeführers anzunehmen ist, wonach er (unmittelbar) nach der Scheidung bei seinem Bruder und seiner Schwägerin in E. _____ Unterschlupf gefunden haben will, ist festzuhalten, dass stichhaltige Beweise für einen Bezug einer von seiner Schwester und ihrem Ehemann gemieteten Wohnung im Kanton Zug vor oder im Jahr 2010 durch den Beschwerdeführer nicht genannt wurden und auch nicht aktenkundig sind. Vielmehr verhält es sich so, dass weder ein vom Beschwerdeführer noch ein von seinen Verwandten abgeschlossener Mietvertrag betreffend eine Wohnung im Kanton Zug vorliegt. Mietzinszahlungen für eine solche Wohnung sind zudem weder behauptet noch aus den vorliegenden Unterlagen ersichtlich. In der Steuerperiode 2010 hat sich der Beschwerdeführer (soweit den Akten zu entnehmen) auch keine Zeitungen an eine Adresse im Kanton Zug zustellen lassen; zudem verfügte er in dieser Zeitspanne weder über einen Festnetz- oder Radio-, noch über einen Fernsehanschluss an einer solchen Adresse (vgl. Akten Vorinstanz, act. 16/20). Gemäss eigener Darstellung hatte der Beschwerdeführer in E. _____ auch keinen Hausrat (Akten Vorinstanz, act. 16/20). Mit Blick auf die dargelegten Umstände kann nicht als erstellt erachtet werden, dass der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2010 im Kanton Zug über eine Bleibe verfügte.

E. 4.4.1

Wie im Folgenden aufgezeigt wird, deuten demgegenüber verschiedene Indizien darauf hin, dass der Beschwerdeführer am massgebenden Stichtag Ende 2010 das von ihm während

seiner Ehe bewohnte Einfamilienhaus in G._____ als Unterkunft benutzte und er dort seinen Lebensmittelpunkt hatte. Zunächst ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer im Frühling 2010 das genannte Einfamilienhaus in G._____ (wieder) von seiner Ex-Ehefrau erwarb (vgl. Sachverhalt, Bst. A.c). Der Beschwerdeführer kaufte somit im Frühling 2010 Hauseigentum im Kanton Zürich, und zwar am Ort, wo er vor der Scheidung mit seiner Ex-Ehefrau gewohnt hatte.

E. 4.4.2

Es kommt hinzu, dass ausweislich aktenkundiger Bankkonto- und Kreditkartenabrechnungen betreffend das Jahr 2010 zulasten von Konten des Beschwerdeführers in G._____ insgesamt 21 Bancomatbezüge getätigt sowie mehrfach diverse Restaurants besucht wurden und öfters in der Nachbargemeinde O._____ getankt wurde. Aus den genannten Kreditkartenabrechnungen sind auch vereinzelte Bezüge von Dienstleistungen in den Gemeinden P._____ und Q._____, zwei Gemeinden in unmittelbarer Nähe von G._____, ersichtlich. Anders als im Verfahren im Kanton Zürich bestreitet der Beschwerdeführer nicht mehr, dass es sich dabei - jedenfalls überwiegend - um von ihm selbst veranlasste Kontobelastungen handelt (vgl. dazu die unbestritten gebliebenen Sachverhaltsfeststellungen in E. 3.7 Abs. 1 und 2 der angefochtenen Verfügung). Die erwähnten Kontobelastungen lassen sich vorliegend - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers (Beschwerde, S. 13) - als Indiz für stärkere Bindungen zu G._____ als zu E._____ ins Feld führen. Zum einen sind Kontoauszüge, Kreditkartenabrechnungen oder Belege für Geldautomatenbezüge rechtsprechungsgemäss taugliche Beweismittel, wenn es um den Nachweis der für den steuerrechtlichen Wohnsitz massgebenden Sachumstände geht (vgl. Urteil des BGer 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 3.2). Zum anderen ergeben die vorliegend aktenkundigen Bankkonto- und Kreditkartenabrechnungen betreffend das Jahr 2010 - soweit hier interessierend - insoweit ein klares Bild, als die Kontobelastungen einzig im Zusammenhang mit Konsumationen oder Bargeldbezügen in G._____ und der näheren Umgebung dieser Gemeinde, im Ausland oder in R._____, nicht aber in E._____ erfolgt sind. Der Beschwerdeführer bringt als Erklärung für seine Bankbezüge und Restaurantbesuche im Kanton Zürich vor, es gebe «gute und hinreichende Gründe, alte Gewohnheiten bei einem Wohnsitzwechsel nicht aufzugeben und weiterhin die gleichen Bankomaten zu benutzen und die gleichen Restaurants zu frequentieren» (Beschwerde, S. 13). Diese Ausführungen sind nicht hinreichend substantiiert, zumal der Beschwerdeführer nicht näher darlegt, worin konkret diese angeblich guten und hinreichenden Gründe für die Beibehaltung dieser bisherigen Gewohnheiten bestehen sollen. Überdies bilden diese Ausführungen keine plausible Erklärung dafür, dass keine entsprechenden Kontobelastungen an dem von ihm behaupteten Ort des Mittelpunktes der Lebensinteressen in E._____ nachgewiesen sind.

E. 4.4.3

Dafür, dass der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt während der Steuerperiode 2010 in G._____ und nicht in E._____ hatte, spricht ferner auch, dass er sich im Jahr 2010 - wie er selbst konzidiert (vgl. Beschwerde, S. 13) - die Briefkorrespondenz an die Adresse in G._____ schicken liess. Der Beschwerdeführer argumentiert, er habe die Korrespondenzadresse einstweilen bis zum definitiven Bezug einer eigenen Wohnung nicht ändern wollen. Dieses Argument ist nicht stichhaltig, da - wie aufgezeigt (vgl. E. 4.3.1 f.) - namentlich nicht erstellt ist, dass der Beschwerdeführer nach der Scheidung im Jahr 2010 vorübergehend bei seinem Bruder und seiner Schwägerin unterbracht war. Es kann unter

den gegebenen Umständen nicht davon ausgegangen werden, dass sich für einen vorübergehenden Zeitraum ein Verzicht auf eine Änderung der Korrespondenzadresse aufgedrängt hätte.

E. 4.5.1

Mit Blick auf das Ausgeführte hat als erstellt zu gelten, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2010 stärkere Beziehungen zu G._____ als zu E._____ hatte. Der Beschwerdeführer hat nicht - beispielsweise mittels für Bargeldzahlungen ausgestellter Quittungen - nachgewiesen, dass sich der ideelle und materielle Schwerpunkt seines Lebens damals stattdessen in E._____ befand. Auch bildet der Umstand, dass er an letzterem Ort seine Schriften hinterlegt hatte, angesichts der erwähnten Hinweise für den Lebensmittelpunkt in G._____ kein Indiz für einen steuerlichen Wohnsitz in E._____ (vgl. E. 3.3).

E. 4.5.2

Nichts am Schluss, dass sich der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers im Jahr 2010 in G._____ befand, zu ändern vermag sein Vorbringen, die Annahme, er hätte in diesem Jahr zusammen mit seiner Ex-Ehefrau und ihrem neuen Lebenspartner im gleichen Einfamilienhaus gewohnt, stehe in Widerspruch zu den tatsächlichen Verhältnissen und zur allgemeinen Lebenserfahrung, wonach Geschiedene in aller Regel nicht weiterhin zusammenleben würden. Dies gilt auch unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer im vorliegenden Beschwerdeverfahren eingereichten Erklärung seiner Ex-Ehefrau und ihres Lebenspartners: Die Ex-Ehefrau und ihr Lebenspartner führen in der genannten Erklärung zwar aus, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2010 nicht mit ihnen in G._____ gewohnt habe, sondern lediglich gelegentlich bei ihnen vorbeigekommen sei, um die Post abzuholen und kleinere Unterhaltsarbeiten am Haus sowie im Garten zu verrichten. Selbst wenn es sich hierbei nicht um ein blosses Gefälligkeitsschreiben handeln sollte, kann dieser Erklärung und einer allfälligen allgemeinen Lebenserfahrung, wonach frisch geschiedene Personen in der Regel nicht zusammen wohnen, mit Blick auf die hiervor genannten zahlreichen Indizien für den Lebensmittelpunkt in G._____ und die - wie dargelegt - ungläubhaften Angaben des Beschwerdeführers zu seinen behaupteten Wohnverhältnissen in E._____ kein entscheidendes Gewicht zukommen. Dies gilt umso mehr, als sich die Erklärung im Wesentlichen in Ausführungen zur angeblichen damaligen Situation in G._____ erschöpft und ihr keine Hinweise auf Beziehungen des Beschwerdeführers zu E._____ zu entnehmen sind. Es muss davon ausgegangen werden, dass sich am Ergebnis der hier vorgenommenen Beweiswürdigung auch dann nichts ändern würde, würden die Ex-Ehefrau und ihr Lebenspartner - wie in der Beschwerde in diesem Kontext beantragt wird - als Zeugen einvernommen. Zu berücksichtigen ist nämlich insbesondere, dass der Beschwerdeführer nicht behauptet, dass seine Ex-Ehefrau und ihr Lebenspartner bei einer Zeugeneinvernahme wesentlich weitergehende Ausführungen machen würden als in ihrer schriftlichen Erklärung. Insbesondere macht der Beschwerdeführer selbst nicht geltend, dass diese Personen gegebenenfalls Sachumstände benennen würden, welche auf Beziehungen des Beschwerdeführers zu E._____ (und nicht bloss auf das behauptete Fehlen von wohnsitzrelevanten Beziehungen zu G._____) schliessen lassen. Selbst wenn im vorliegenden Beschwerdeverfahren eine Einvernahme dieser Personen als Zeugen möglich wäre, wäre deshalb in antizipierter Beweiswürdigung auf die Abnahme dieses Beweismittels zu verzichten (vgl. E. 2.1.2). Aus dem nämlichen Grund besteht auch kein Anlass, diese Personen als Auskunftspersonen zu befragen.

E. 4.6

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer vorliegend nicht glaubhaft gemacht hat, es hätten im Jahr 2010 Bezugspunkte für einen steuerrechtlichen Wohnsitz zum Kanton Zug bestanden. Aufgrund des durch die Maestro- und Kreditkartenabrechnungen vermittelten Bildes ist davon auszugehen, dass keine Freizeit im Kanton Zug verbracht wurde. Wenn die behauptete Pflege zwischenmenschlicher Beziehungen in E. _____ dennoch tatsächlich stattgefunden hätte, hätte dies der Beschwerdeführer in substantiiert Form vorbringen können. Der Beschwerdeführer hat zwar in einem Schreiben an den Beschwerdegegner vom 28. März 2013 ausgeführt, er habe nach seiner in psychischer Hinsicht sehr belastenden Scheidung wenn immer möglich den Aufenthalt im Haus in G. _____ vermieden, um «unliebsame Erinnerungen an die schwere Zeit zuvor weitgehend zu vermeiden» (Akten Vorinstanz, act. 16/9A). Auch daraus lassen sich aber keine Bindungen zum Kanton Zug ableiten, zumal zu dieser Äusserung nicht ins Bild passt, dass die Ex-Ehefrau über eine auf Rechnung des Beschwerdeführers laufende Maestrokarte verfügte und dieser im Jahr 2010 nach eigenen Angaben «während vielleicht 50 Tagen» in G. _____ weilte (vgl. E. 4.1.2). Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe der Ex-Ehefrau etwa im Umfang der aufgrund des Scheidungsurteils geschuldeten Unterhaltsbeiträge Kontobezüge erlaubt, ist nicht genügend substantiiert, um an der Richtigkeit der vorinstanzlichen Feststellung des engen Kontakts mit der Ex-Ehefrau ernsthafte Zweifel zu wecken. Der Beschwerdeführer beschränkt sich im Wesentlichen auf das Bestreiten bzw. Relativieren von Bezugspunkten zum Kanton Zürich, bringt aber selber keine substantiierten Behauptungen betreffend seine Lebensinteressen in E. _____ vor. Zu Recht macht er im Übrigen nicht geltend, dass seine Berufsumstände im Jahr 2010 für einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Zug sprechen. Dies gilt schon deshalb, weil der Beschwerdeführer in diesem Jahr unbestrittenermassen in Zürich gearbeitet hat.

E. 4.7

Die aufgrund der Aktenlage und der vorhandenen Indizien getroffene Feststellung der Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe den steuerrechtlichen Wohnsitz im Jahr 2010 im Kanton Zürich gehabt, ist nach dem Gesagten nicht zu beanstanden. Beweislosigkeit hinsichtlich des steuerrechtlichen Wohnsitzes in dieser Steuerperiode lag - wie die Vorinstanz richtig erkannt hat - nicht vor. Der Beschwerdeführer kann daher nichts aus der von ihm sinngemäss angerufenen Beweislastregel ableiten, wonach bei nicht erbrachtem Nachweis einer Wohnsitzverlegung im Zweifelsfall das bisherige Steuerdomizil als fortbestehend zu betrachten ist (vgl. zu dieser Beweislastregel Zweifel/Hunziker, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 6 N. 98 am Ende m.H. auf Urteile des BGer 2P.203/2006 vom 1. März 2007 E. 2.3, StE 2008 A 24.21 Nr. 18, und 2P.186/2004 vom 15. Februar 2005 E. 2.3 f.): Selbst wenn der Beschwerdeführer bereits im Jahr 2009 im Kanton Zug Wohnsitz begründet hätte, würde die lediglich die objektive Beweislast betreffende Regel, dass ein einmal begründeter Wohnsitz im Zweifel fortbestehen bleibt, mit Bezug auf das Jahr 2010 nicht greifen. Mit Blick auf das Dargelegte hat nämlich als erstellt zu gelten, dass der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt in letzterem Jahr im Kanton Zürich hatte. Im Falle eines früheren steuerlichen Wohnsitzes im Kanton Zug wäre mit anderen Worten nachgewiesen, dass dieser im Jahr 2010 (wieder) in den Kanton Zürich verlegt worden ist.

E. 5.1

Es bleibt noch auf die übrigen Argumente des Beschwerdeführers einzugehen, soweit diese nicht bereits implizit oder explizit widerlegt worden sind.

E. 5.2

Vom Beschwerdeführer wird angeführt, laut Kaufvertrag vom 26. April 2010 zwischen der Ex-Ehefrau und ihm betreffend den Erwerb des Grundstücks in G. _____ habe sich sein Wohnsitz an der D. _____-strasse (...) in E. _____ befunden. Dem Kaufvertrag komme als öffentliche Urkunde erhöhte Beweiskraft im Sinne von Art. 9 ZGB zu (Beschwerde, S. 3 f.). Diese Argumentation des Beschwerdeführers schlägt fehl, da der Urkundeninhalt nur insoweit eine verstärkte Beweiskraft im Sinne von Art. 9 ZGB genießt, als die Urkundsperson die betreffende Tatsache zu prüfen hat und sie in der Lage ist, Feststellungen der entsprechenden Art aufgrund eigener Wahrnehmungen zuverlässig zu treffen. Was die Notariatsperson weder wissen noch bescheinigen kann, erlangt durch die blossе Beurkundung keine erhöhte Beweiskraft (vgl. Urteil des BGer 4A_574/2008 vom 23. Juni 2009 E. 5.1 m.H.; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar DBG, Art. 115 N. 12). Die Notariatsperson hatte im vorliegenden Fall weder den zivilrechtlichen noch den steuerrechtlichen Wohnsitz zu prüfen (vgl. hierzu §§ 238 f. des Einführungsgesetzes vom 2. April 1911 des Kantons Zürich zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch [EG ZGB, LS 230] sowie §§ 12 ff. der Verordnung vom 23. November 1960 des Obergerichtes des Kantons Zürich über die Geschäftsführung der Notariate [Notariatsverordnung, LS 242.2]).

E. 5.3

Der Beschwerdeführer rügt ferner, es sei überspitzt formalistisch, dass die Vorinstanz auf die Befragung seines Bruders und der Schwägerin mit der Begründung verzichtet habe, deren Personalien seien nicht bekannt gegeben worden (Beschwerde, S. 14). Diese Rüge ist von vornherein unbegründet. Nicht die Vorinstanz hat auf eine Befragung dieser beiden als Zeugen angerufenen Personen mit dieser Begründung verzichtet, sondern das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich.

E. 5.4.1

Der Beschwerdeführer rügt, sein Gehörsanspruch sei verletzt worden, da die Vorinstanz von einer Befragung der Ex-Ehefrau als Zeugin abgesehen und diesbezüglich unreflektiert die Begründung des Beschwerdegegners übernommen habe, wonach eine schriftliche Bestätigung hinreichend sei (Beschwerde, S. 10). Einer solchen Bestätigung komme nämlich beweistechnisch nicht die gleiche Bedeutung wie einer unter Androhung von Straffolgen gemachten Zeugenaussage zu. Nicht ausdrücklich - wohl aber sinngemäss - scheint der Beschwerdeführer ferner eine Gehörsverletzung infolge unterlassener Befragung des mittlerweile in Ungarn wohnhaften Bruders und der Schwägerin zu rügen (vgl. Beschwerde, S. 10 f.).

E. 5.4.2

Die Vorinstanz hielt unter Hinweis auf das Verfahren im Kanton Zürich fest, dass es dem Beschwerdeführer offen gestanden hätte, eine schriftliche Erklärung der Ex-Ehefrau einzureichen, worauf er sogar mit Schreiben vom 27. August 2013 ausdrücklich hingewiesen worden sei. Auch im doppelten Schriftenwechsel vor der Vorinstanz habe es der Beschwerdeführer unterlassen, eine schriftliche Aussage seiner Ex-Ehefrau einzureichen (vgl. E. 3.5 der angefochtenen Verfügung).

E. 5.4.3

Die genannten vorinstanzlichen Ausführungen zur ausgebliebenen Befragung der Ex-Ehefrau (vgl. E. 5.4.2) geben weder in Bezug auf die Tatsachenfeststellung noch in Bezug auf die Anwendung des Beweisrechts Anlass zu Beanstandungen. Es ist belegt, dass im Schreiben des Beschwerdegegners vom 27. August 2013 (Akten Vorinstanz, act. 16/19) auf die Möglichkeit der Einreichung einer schriftlichen Erklärung aufmerksam gemacht wurde. Auch ist es nicht der Vorinstanz anzulasten, dass die entsprechende Erklärung im vorinstanzlichen Verfahren nicht bereits aktenkundig war, da es der hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellung mitwirkungspflichtige (vgl. E. 3.4) Beschwerdeführer war, der es unterlassen hatte, im kantonalen Verfahren eine solche Erklärung einzureichen. Die behördliche Untersuchungspflicht trat in dieser Konstellation nicht an die Stelle der unzureichenden Mitwirkung des Beschwerdeführers. Hätte dieser die entsprechende Erklärung im kantonalen Verfahren eingereicht, wäre diese im vorinstanzlichen Verfahren bereits aktenkundig gewesen. Zu berücksichtigen ist ferner der Umstand, dass - mangels gesetzlicher Regelung des Zeugenbeweises im DBG (vgl. Zweifel/Hunziker, in: Kommentar DBG, Art. 115 N. 26, 32 mit Ausführungen zu gesetzlich geregelten Ausnahmen im Steuerstrafrecht) - die Vorinstanz weder eine Zeugenbefragung der Ex-Ehefrau hätte hoheitlich anordnen noch diese Person zur Auskunft hätte verpflichten können, weil sie nicht zum Kreis von auskunftspflichtigen Dritten gehört (vgl. Art. 128 DBG). Dass die Ex-Ehefrau freiwillig zur Aussage bereit gewesen wäre, hat der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren nicht behauptet und ergibt sich auch nicht aus den Akten. Die Vorinstanz war daher nicht gehalten, ungeachtet des Versäumnisses des Beschwerdeführers bei dessen Ex-Ehefrau eine schriftliche Auskunft einzuholen. Angesichts der Aktenlage waren weitere Beweiserhebungen nicht erforderlich (vgl. E. 4.3-4.5). Der Beschwerdeführer war im Übrigen in der Lage, im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht die erwähnte schriftliche Erklärung einzureichen (vgl. E. 4.5.2). Objektiv nachvollziehbare Gründe, weshalb er die Einreichung sowohl im kantonalen als auch im vorinstanzlichen Verfahren unterlassen hatte, werden weder geltend gemacht noch lassen sich solche den Akten entnehmen. Die erwähnte Rüge der Gehörsverletzung durch Verzicht auf eine Befragung der Ex-Ehefrau erweist sich somit als unbegründet.

E. 5.4.4

Sollte der Beschwerdeführer geltend machen wollen, die Vorinstanz habe zu Unrecht auf eine Befragung des Lebenspartners seiner Ex-Ehefrau als Zeugen oder Auskunftsperson verzichtet (vgl. Beschwerde, S. 10), wäre ihm entgegenzuhalten, dass er - wie selbst konzediert (vgl. Beschwerde, S. 4) - bei dieser Behörde keinen entsprechenden Antrag gestellt hat.

E. 5.4.5

Die Vorinstanz hat allerdings das rechtliche Gehör im Zusammenhang mit dem offerierten Zeugenbeweis durch den Bruder und die Schwägerin des Beschwerdeführers verletzt: In der Eingabe vom 21. Januar 2015 (Akten Vorinstanz, act. 11) offerierte der Beschwerdeführer in frist- und formgerechter Weise der Vorinstanz die Befragung der beiden genannten Personen. In der streitbetroffenen Verfügung führte die Vorinstanz indessen Folgendes aus (vgl. E. 3.11 der angefochtenen Verfügung): «Über die Nähe und die Intensität der Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Bruder und dessen Ehefrau liegen keine nachgewiesenen Tatsachen vor. Es stand dem Steuerpflichtigen offen, eine solche Beziehung nachzuweisen, was er jedoch nicht tat. Es ist aber kein Grund ersichtlich, weshalb eine enge Beziehung nicht auch von G. _____ aus gelebt werden konnte [...]. Im

Übrigen können bezüglich des sozialen Umfelds des Steuerpflichtigen keine Erwägungen angestellt werden. Insbesondere werden vom Steuerpflichtigen weder ein Freundeskreis noch sonstige soziale Verknüpfungen im Kanton Zug geltend gemacht oder nachgewiesen.» Aufgrund der zitierten Erwägung in der Verfügung der Vorinstanz lässt sich nicht beurteilen, ob jene den Beweisantrag des Beschwerdeführers übersehen oder in antizipierter Beweiswürdigung stillschweigend abgewiesen hat (vgl. auch Urteil des BGer 4P.244/2004 vom 4. Februar 2005 E. 2.3, 2.5). Indem sie entweder den Beweisantrag übersehen oder ihre antizipierte Beweiswürdigung unbegründet gelassen hat, hat die Vorinstanz das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers in Bezug auf die angebotene Befragung des Bruders und der Schwägerin verletzt (vgl. zur Begründungspflicht bei einer antizipierten Beweiswürdigung E. 2.1.3). Zu klären ist, ob die Voraussetzungen für eine Heilung der hier festgestellten Gehörsverletzung erfüllt sind (vgl. E. 2.2). Vorauszuschicken ist, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz mit voller Kognition entscheidet (vgl. E. 1.3) und damit eine Heilung nicht a priori ausgeschlossen ist.

E. 5.4.6

Zunächst ist festzuhalten, dass die Vorinstanz selbst in ihrer Vernehmlassung vom 18. August 2016 (Akten BVGer, act. 10) nach wie vor keine rechtsgenügeliche (explizite) Begründung geliefert hat, weshalb sie eine Befragung des Bruders und der Schwägerin des Beschwerdeführers abgelehnt hat. Eine Heilung durch das Nachschieben einer Begründung durch die Unterinstanz fällt damit ausser Betracht. Das Bundesverwaltungsgericht kann jedoch vorliegend einerseits - in der Annahme, die Vorinstanz habe den Beweisantrag übersehen - nachträglich diesen Antrag des Beschwerdeführers zur Kenntnis nehmen und würdigen sowie andererseits - würde von einer nicht mit einer Begründung versehenen vorinstanzlichen antizipierten Beweiswürdigung ausgegangen - selber eine Begründung liefern. Ersteres hat das Bundesverwaltungsgericht mit der hiervor (E. 4.3.2 am Ende) vorgenommenen antizipierten Beweiswürdigung in Bezug an den im vorliegenden Beschwerdeverfahren erneut gestellten Antrag auf Befragung des Bruders und der Schwägerin des Beschwerdeführers im Ergebnis bereits getan. Denn es ist nicht ersichtlich, dass sich die Beweislage bei der Vorinstanz in rechtserheblicher Weise anders als vor dem Bundesverwaltungsgericht dargestellt hätte und die Vorinstanz nicht aus den nämlichen Gründen, wie sie nach Ansicht des Gerichts im vorliegenden Verfahren eine antizipierte Beweiswürdigung rechtfertigen, auf eine Abnahme des fraglichen Beweismittels bzw. auf eine Befragung des Bruders und der Schwägerin als Auskunftspersonen hätte verzichten dürfen. Die festgestellte Gehörsverletzung im vorinstanzlichen Verfahren kann folglich im vorliegenden Beschwerdeverfahren als geheilt gelten, hat doch das Bundesverwaltungsgericht diesen Beweisantrag zur Kenntnis genommen und zudem - in der vorliegenden Erwägung - begründet, weshalb die Vorinstanz auf die angebotene Befragung des Bruders und der Schwägerin des Beschwerdeführers verzichten durfte.

E. 6

Aufgrund des Ausgeführten erweist sich die angefochtene Verfügung vom 25. Mai 2016 im Ergebnis als rechtmässig, weshalb sie zu bestätigen ist. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 7.1

Bei diesem Verfahrensausgang gilt der Beschwerdeführer als unterliegend, weshalb ihm die Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dabei ist indes der

festgestellten Verletzung des rechtlichen Gehörs (vgl. E. 5.4.5) angemessenen Rechnung zu tragen und ein Teil der Kosten zu erlassen (vgl. BGE 126 II 111 E. 7b; Urteile des BVGer A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 12.1; A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 10; A-3122/2015 vom 26. Oktober 2015 E. 8.1). Die auf Fr. 2 500.- festzusetzenden Verfahrenskosten (vgl. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) sind demnach im Umfang von Fr. 2 000.- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Der in der Höhe des letzteren Betrags einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Begleichung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 7.2

Dem vertretenen Beschwerdeführer steht angesichts seines Unterliegens grundsätzlich keine Parteientschädigung zu (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). Analog zu den vorstehenden Ausführungen über die Verfahrenskosten (vgl. E. 7.1) rechtfertigt es sich indessen, dem Beschwerdeführer aufgrund der von der Vorinstanz begangenen Gehörsverletzung eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Urteile des BVGer A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 12.2; A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 10; A-3122/2015 vom 26. Oktober 2015 E. 8.2). Die Vertreterin des Beschwerdeführers hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände - insbesondere der Tatsache, dass der Beschwerdeführer mit seinen Ausführungen zum materiellen Recht nicht durchdringt - erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 750.- als angemessen. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.