

BVGer A-6387/2019 vom 11. Mai 2020

Bundesverwaltungsgericht, 2020-05-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6387_2019

FR: TAF A-6387/2019 du 11 mai 2020

IT: TAF A-6387/2019 del 11 maggio 2020

Regeste

Direkte Bundessteuer

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist eine Feststellungsverfügung der ESTV im zweiten Rechtsgang gestützt auf Art. 108 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11). Gemäss dieser Bestimmung legt die ESTV den Veranlagungsort einer steuerpflichtigen Person für die direkten Bundessteuern im interkantonalen Verhältnis fest, wenn er im Einzelfall ungewiss oder strittig ist. Nach Art. 108 Abs. 2 DBG kann die Feststellung des Veranlagungsortes von der Veranlagungsbehörde, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer und von den Steuerpflichtigen verlangt werden. Solche Feststellungsverfügungen der ESTV unterliegen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG).

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Behandlung von Beschwerden gegen Feststellungsverfügungen der ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG sachlich und funktionell zuständig (vgl. Art. 31 ff. VGG; statt vieler: Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 1.1, A-2491/2018 vom 18. März 2019 E. 1.1.1 f., A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 1.1.1 f.). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Der Beschwerdeführer ist als Adressat der angefochtenen Verfügung zur Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Er hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3

Auch wenn sich die vorliegende Beschwerde formell nur gegen eine Verfügung der ESTV richtet, hat der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts Auswirkungen auf die beiden involvierten Kantone Zürich und Zug. Insofern richtet sich die Beschwerde materiell gegen beide Kantone. Praxisgemäss sind damit sowohl das Steueramt des Kantons Zürich als auch die Steuerverwaltung des Kantons Zug - unabhängig von allfälligen Anträgen dieser Verfahrensbeteiligten - als Beschwerdegegner zu rubrizieren (statt vieler: Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 1.2, A-2491/2018 vom 18. März 2019 E. 1.2 m.w.H.).

E. 1.4

Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das

Bundesverwaltungsverfahren und die Bundesverwaltungsrechtspflege werden grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast; vgl. etwa Urteile des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.3.1). Die Untersuchungsmaxime wird durch die Mitwirkungspflichten der Parteien relativiert. Weil die Veranlagung der direkten Bundessteuern vorab den kantonalen Behörden obliegt (Art. 128 Abs. 4 BV), findet in jenem Verfahren das VwVG keine Anwendung (vgl. Pierre Tschannen, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2019, [nachfolgend: Kommentar VwVG], Art. 2 N 7). Diesbezüglich kommen die spezialgesetzlichen Beweisführungsregeln und Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen zum Tragen. Die soeben dargestellten Grundsätze gelten jedoch ebenfalls gemäss Art. 123 und 124 ff. DBG.

E. 1.5.1

Ein mit verbindlichen Weisungen versehener Rückweisungsentscheid (vgl. Art. 61 Abs. 1 VwVG) schliesst das Verfahren bezüglich der in den Erwägungen definitiv behandelten Punkte ab. Wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr bleibt und die Rückweisung nur noch der Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient, handelt es sich in Bezug auf die definitiv entschiedenen Punkte um einen Endentscheid, der - wo noch ein Rechtsmittel offen steht - vor der nächsthöheren Instanz anfechtbar ist (BGE 134 II 124 E. 1.3; Urteil des BGer 2C_258/2008 vom 27. März 2009 E. 3.3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3008/2015 vom 6. November 2015 E. 1.6.1, A-7745/2010 vom 9. Juni 2011 E. 1.2.1).

E. 1.5.2

Ein Rückweisungsentscheid im Sinn eines anfechtbaren Endentscheids wird bei unterlassener Anfechtung formell und damit auch materiell rechtskräftig. Verweist das Dispositiv eines solchen Entscheids ausdrücklich auf die Erwägungen, werden diese zu dessen Bestandteil und haben, soweit sie zum Streitgegenstand gehören, an der Rechtskraft teil (BGE 120 V 233 E. 1a; Urteil des BGer 8C_272/2011 vom 11. November 2011 E. 1.3). Die Behörde, an welche zurückgewiesen wird, die Parteien und auch das mit der Sache nochmals befasste Gericht selbst, sind an die Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden (Urteil des BVGer A-1165/2011 vom 20. September 2012 mit Verweis statt vieler auf BGE 133 III 201 E. 4.2). Würde sich die Rückweisungsinstanz über die verbindlichen Erwägungen der zurückweisenden Instanz hinwegsetzen, läge eine Rechtsverweigerung vor. Die rechtliche Beurteilung, mit der die Zurückweisung begründet wird, muss der neuen Entscheidung zugrunde gelegt werden (BGE 122 I 250 E. 2, 116 II 220 E. 4a; Urteil des BGer 4C.46/2007 vom 17. April 2007 E. 3.1 m.w.H.). Eine freie Überprüfung durch das ein zweites Mal angerufene Gericht ist nur noch möglich betreffend jene Punkte, die im Rückweisungsentscheid nicht entschieden wurden oder bei Vorliegen neuer Sachumstände (vgl. etwa Urteile des BVGer A-1165/2011 vom 20. September 2012 E. 1.2 m.w.H., A-5311/2015 vom 28. Oktober 2015 E. 1.2 m.w.H.; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3008/2015 vom 6. November 2015 E. 1.6.2, A-7745/2010 vom 9. Juni 2011 E. 1.2.2).

E. 1.5.3

Soweit eine solche freie Prüfung - unter Vorbehalt des soeben in E. 1.5.1 f. hiervor ausgeführten - möglich ist, kann das Bundesverwaltungsgericht den angefochtenen

Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt im Rahmen der Sachverhaltserstellung der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 BZP; BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 1.4.2, A-1129/2016 vom 27. Juli 2016 E. 1.5.2; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., 2013, Rz. 3.141). Gelangt das Gericht - trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes - nicht zu einem solchen Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung, d.h. es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., 2016, S. 519, 562).

E. 2.1

Ein Verstoss gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; statt vieler: BGE 140 I 114 E. 2.3.1, 137 I 145 E. 2.2).

E. 2.2

Die kantonalen Steuerbehörden erheben die direkte Bundessteuer (im Fall persönlicher Zugehörigkeit) von den natürlichen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder, wenn ein solcher in der Schweiz fehlt, ihren steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton haben (Art. 105 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Der Stichtag ist der 31. Dezember oder jener Tag, an dem die Unterwerfung unter die Steuerpflicht (in der Schweiz) endet (Urteile des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.2, A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.1 m.w.H.). Bei einem Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht für die laufende Steuerperiode im Kanton, in dem die steuerpflichtige Person per 31. Dezember ihren Wohnsitz hat (vgl. Art. 4b Abs. 1 StHG).

E. 2.3

Der steuerrechtliche Wohnsitz einer natürlichen Person befindet sich in der Regel am Ort, wo sie sich mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 StHG, sowie [analog] Art. 23 Abs. 1 ZGB; BGE 132 I 29 E. 4.1; Urteile des BGer 2C_565/2016

vom 21. Dezember 2016 E. 2.2 m.w.H., 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.1 f.; Urteile des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.1, A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.3; vgl. dazu auch Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2011 [nachfolgend: Kommentar Interkantonaies Steuerrecht], § 6 N 2, 7, 10). 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; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Kommentar Interkantonaies Steuerrecht, § 6 N 8).

E. 2.3.1

Die erste Voraussetzung ist also jene des Aufenthalts, die physische Präsenz der Person an einem bestimmten Ort (Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.2 m.w.H.). Der Aufenthalt bedingt zumindest eine Wohn- und damit Übernachtungsgelegenheit zur freien Benützung, d.h. eine Unterkunft, wo die steuerpflichtige Person effektiv übernachtet (Urteil des BGer 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3 m.w.H.; Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.3.1, A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.5 m.w.H.; vgl. auch Urteil des BVGer A-5427/2013 vom 17. Juli 2014 E. 3.3). Um einen (möglichen) Aufenthaltsort handelte es sich folglich etwa bei dem Ort, wo die betroffene Person regelmässig übernachtet, um von dort aus zur Arbeit aufzubrechen (BGE 132 I 29 E. 4.3 und 5.3 sowie insbesondere Urteil des BGer 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3 m.w.H.).

E. 2.3.2

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 (Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.3.2, A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.2, A-5086/2013 vom 22. April 2014 E. 2.3.2; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Kommentar Interkantonaies Steuerrecht, § 6 N 17 ff. m.w.H.).

E. 2.4.1

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 m.w.H.; Urteil des BGer 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 2.2; Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.4.1, A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.1).

E. 2.4.2

Über den steuerrechtlichen Wohnsitz kann in der Regel kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Dabei sind sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände der betroffenen Person zu berücksichtigen (vgl. Urteile des BGer 2C_510/2016 vom 29. August 2016 E. 2.6.3, 2C_1267/2012 vom 1. Juli

2013 E. 3.2 m.w.H.). Massgebend ist die Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände. Auf die Erklärungen der steuerpflichtigen Person oder die bloss affektive Bevorzugung eines Orts kommt es dabei nicht an. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil keine entscheidende Rolle. Das Hinterlegen der Schriften und das Ausüben der politischen Rechte an einem bestimmten Ort können allerdings Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz einer Person bilden, wenn auch deren übriges Verhalten dafür spricht. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_510/2016 vom 29. August 2016 E. 2.2; Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 4.3.3; ferner Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Kommentar Interkantonaies Steuerrecht, § 6 N 9, 17; Daniel de Vries Reilingh, Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international - état des lieux et comparaison, in: ASA 70 S. 277 f.).

E. 2.5

Betreffend die Bestimmung des Veranlagungsorts haben die Steuerbehörden die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente zwar von Amtes wegen abzuklären (Art. 123 Abs. 1 DBG; vgl. E. 1.4 hiervor). Der Steuerpflichtige ist aber zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. Art. 124 ff. DBG; Urteile des BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 3.4, A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 1.3.3). Da es sich beim steuerrechtlichen Wohnsitz um eine steuerbegründende Tatsache handelt, trägt die Steuerbehörde dafür die Beweislast (etwa BGE 138 II 300 E. 3.4; Urteil des BGer 2C_1036/2017 vom 10. März 2019, E. 2.3; Urteil des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.4.2). Bei einer (geltend gemachten) Wohnsitzverlegung in einen anderen Kanton kommt zwar - anders als bei internationalen Sachverhalten (vgl. dazu BGE 138 II 300 E. 3.3) - Art. 24 Abs. 1 ZGB, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt, nicht zum Tragen (Urteil des BGer 2C_794/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.4). Dennoch kann der steuerpflichtigen Person nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unter Umständen auch im interkantonalen Verhältnis der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden. Dies ist der Fall, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (statt vieler: Urteil des BGer 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 2.3 m.w.H.). Wenn also das bisherige Steuerdomizil als «sehr wahrscheinlich» erscheint, gilt eine natürliche Vermutung, dass das neue Steuerdomizil mit dem alten übereinstimmt (vgl. Urteil des BGer 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 3.1; Olivier Margraf, Natürliche Vermutungen im Recht der direkten Steuern, StR 70/2015 S. 946). Eine solche natürliche Vermutung bewirkt aber keine Umkehr der Beweislast (vgl. BGE 130 II 482 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 3.3 m.w.H.). Vielmehr kann eine natürliche Vermutung mit einem blossen Gegenbeweis umgestossen werden (Urteil des BGer 2C_549/2018 E. 3.3; ausführlich: Urteil des BVGer A-2106/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.6). Ein solcher Gegenbeweis erfordert nur, dass Zweifel an der Richtigkeit der Indizien (Vermutungsbasis) oder der daraus gezogenen Schlussfolgerung (Vermutungsfolge) geweckt werden (vgl. BGE 141 III 241 E. 3.2.3, 135 II 161 E. 3; Urteil des BGer 5A_834/2016 vom 13. Juni 2018 E. 3.6; Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5, A-2106/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.6).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall wird das Hauptsteuerdomizil betreffend das Steuerjahr 2010 nach Ansicht des Beschwerdeführers zu Unrecht vom Kanton Zürich beansprucht. Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, dass sich sein steuerrechtlicher Wohnsitz in der strittigen Steuerperiode im Kanton Zug befunden habe und demzufolge auch die unbeschränkte Steuerpflicht dem Kanton Zug zuzuordnen sei. Es ist daher im Folgenden unter Berücksichtigung der Erwägungen im Urteil des BGer 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 (vgl. dazu E. 1.5 hiervor) zu klären, ob die Vorinstanz in Bezug auf das Steuerjahr 2010 rechtmässig den Kanton Zürich und nicht den Kanton Zug als Veranlagungskanton für die direkte Bundessteuer bestimmt hat.

E. 3.2

Die Vorinstanz begründet ihren Entscheid zusammenfassend damit, dass die im zweiten Rechtsgang neu eingeholten Zeugenaussagen der Ex-Ehefrau des Beschwerdeführers, des Lebenspartners der Ex-Ehefrau sowie der Schwägerin des Beschwerdeführers und die schriftliche Erklärung von K._____ nicht geeignet seien, Zweifel am steuerrechtlichen Wohnsitz in E._____ [Gemeinde im Kanton Zürich] zu wecken (vgl. Verfügung der Vorinstanz vom 25. Oktober 2019, Ziff. 3 sowie Vernehmlassung der Vorinstanz, Ziff. 2). Zusätzlich hätten widersprüchliche Angaben des Beschwerdeführers zu seiner eigenen Wohnsituation zu erheblichen Zweifeln an der Glaubwürdigkeit seiner eigenen Aussage geführt (vgl. Verfügung der Vorinstanz vom 25. Oktober 2019, Ziff. 2.4 sowie Vernehmlassung der Vorinstanz, Ziff. 3). Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer auch in der Beschwerdeschrift vom 2. Dezember 2019 nichts vorgebracht, was geeignet wäre, den Nachweis des steuerlichen Wohnsitzes in E._____ [Gemeinde im Kanton Zürich] zu erschüttern (vgl. Verfügung der Vorinstanz vom 25. Oktober 2019, Ziff. 3 sowie Vernehmlassung der Vorinstanz, Ziff. 2 in fine). Die Beschwerdegegnerin 1 bringt in ihrer Stellungnahme vom 7. Januar 2020 zusätzlich noch vor, dass die Wohnsituation des Beschwerdeführers im Kanton Zug nur eine vorübergehende Lösung dargestellt habe, weswegen die Absicht des dauernden Verbleibs im Kanton Zug nicht gegeben gewesen sei und es demzufolge bereits am subjektiven Element für eine steuerliche Wohnsitzbegründung fehle (Stellungnahme Beschwerdegegnerin 1, Ziff. 8). Ob sich der Beschwerdeführer nun im Jahr 2010 tatsächlich nicht im Kanton Zürich, sondern im Kanton Zug aufgehalten habe (objektives Element), könne daher nach Ansicht der Beschwerdegegnerin 1 offen bleiben (Stellungnahme Beschwerdegegnerin 1, Ziff. 9).

E. 3.3.1

Gemäss vorliegend zu berücksichtigendem Urteil des BGer 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.4 kann - entgegen dem Urteil des BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 4.1.2 - nicht davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzung des (tatsächlichen bzw. physischen) Aufenthalts in E._____ [Gemeinde im Kanton Zürich] betreffend die Steuerperiode 2010 ohne Weiteres erfüllt ist, da der Beschwerdeführer stets bestritten hat, in der Liegenschaft in E._____ [Gemeinde im Kanton Zürich] übernachtet zu haben. Er hat lediglich zu Protokoll gegeben, dass er sich in der Liegenschaft in E._____ [Gemeinde im Kanton Zürich] aufgehalten habe, um die Post abzuholen oder Gartenarbeiten vorzunehmen. Der tatsächliche Aufenthalt des Beschwerdeführers bleibt somit offen. Unbestritten ist lediglich, dass der Beschwerdeführer gemäss Einwohnerkontrolle ab dem 1. Dezember 2009 bis zum 30. April 2011 an der F._____strasse in J._____ [Gemeinde im Kanton Zug] und ab dem 1. Mai 2011 bis 31. August 2014 an anderer Adresse im Kanton Zug gemeldet war.

E. 3.3.2

Weiter liegt im hier zu beurteilenden Fall keine Wohnsitzverlegung vor, welche die Beweislast für die subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort unter bestimmten Umständen auf den Steuerpflichtigen verschieben würde, weil der Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2009 im Kanton Zug als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt wurde und in Bezug auf das Steuerjahr 2010 weiterhin steuerrechtlichen Wohnsitz in demselben Kanton gelten macht (Urteil des BGer 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.5 m.w.H.). Es liegt folglich gemäss E. 2.6 des Urteils 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 an den Steuerbehörden, die subjektive Steuerpflicht des Beschwerdeführers im Kanton Zürich nachzuweisen (vgl. dazu auch E. 2.5 hiervor).

E. 3.3.3

Die Ex-Ehefrau des Beschwerdeführers wurde für das Steuerjahr 2010 unbestrittenermassen in E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] als unbeschränkt Steuerpflichtige veranlagt. Der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers in E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] würde nun dazu führen, dass sein tatsächlicher Aufenthaltsort in der Steuerperiode 2010 derselbe wie derjenige seiner (erst kurz davor von ihm geschiedenen) Ex-Ehefrau und (mindestens teilweise) von deren neuem Lebenspartner gewesen wäre, was gemäss Urteil des BGer 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.6 der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht.

E. 3.4

Entsprechende Zeugenaussagen zu den Wohnverhältnissen des Beschwerdeführers und insbesondere zur Frage, ob er sich nun in besagtem Haus in E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] aufgehalten hat oder nicht, betreffen gemäss Urteil des BGer 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.6 eine Grundvoraussetzung des steuerrechtlichen Wohnsitzes, sind damit rechtserheblich und geeignet, den Ausgang des Streitfalles zu beeinflussen. In diesem Lichte des Urteils des BGer 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 sind somit auch die im Rahmen des zweiten Rechtsganges eingeholten Zeugenaussagen in Bezug auf die Wohnverhältnisse des Beschwerdeführers in der Steuerperiode 2010 zu würdigen.

E. 3.4.1

Betreffend die Wohnsituation des Beschwerdeführers im Jahr 2010 beantwortete die Ex-Ehefrau die Fragen der Vorinstanz dahingehend, dass der Beschwerdeführer nicht in der Liegenschaft in E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] übernachtet habe. Er sei alle paar Wochen vorbeigekommen, um seine Post abzuholen oder Dinge im Garten zu erledigen. Der Beschwerdeführer habe jeweils angerufen, bevor er nach E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] gekommen sei und habe über keinen Schlüssel verfügt. Die Post des Beschwerdeführers sei jeweils in der Garage abgelegt worden. Im Haus sei kein bestimmtes Zimmer zur Benützung des Beschwerdeführers ausgeschieden worden. Darüber hinaus sagte die Ex-Ehefrau des Beschwerdeführers aus, dass sie und der Beschwerdeführer bis heute ein gemeinsames Konto nutzen würden (siehe zum Ganzen: Einvernahmeprotokoll vom 20. Mai 2019, Akten der Vorinstanz, Nr. 30).

E. 3.4.2

Der Lebenspartner der Ex-Ehefrau des Beschwerdeführers gab im Rahmen der Befragung durch die Vorinstanz zu Protokoll, dass er im Jahr 2010 zwei bis drei Mal pro Woche in E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] übernachtet und den Beschwerdeführer während

dieser Zeit kein einziges Mal gesehen habe (Einvernahmeprotokoll vom 20. Mai 2019, Akten der Vorinstanz, Nr. 31).

E. 3.4.3

Die Schwägerin des Beschwerdeführers erklärte anlässlich ihrer Einvernahme, dass sich der Beschwerdeführer zwar oft bei ihr in L. _____ [Gemeinde im Kanton Zug] aufgehalten habe, aber dass er eine Wohnung an der F. _____ strasse gehabt habe. Der Beschwerdeführer sei vor allem an den Wochenenden vorbeigekommen. Übernachtet habe er teilweise bei der Schwägerin und deren Ehemann (bzw. dem Bruder des Beschwerdeführers) zuhause, vor allem wenn es spät geworden sei, und teilweise in seiner Wohnung. Der Beschwerdeführer habe während des ganzen Jahres 2010 nicht bei der Schwägerin und deren Familie gewohnt und auch kein eigenes Zimmer gehabt. Auf ergänzende Frage des Vertreters des Beschwerdeführers hin, präziserte die Schwägerin des Beschwerdeführers ihre Aussagen dahingehend, dass der Beschwerdeführer in J. _____ [Gemeinde im Kanton Zug] an der F. _____ strasse gewohnt habe und im Jahr 2011 bei ihr und ihrer Familie eingezogen sei, da die bis dahin benutzte Wohnung eines Freundes des Beschwerdeführers wieder durch diesen Freund benutzt worden sei (siehe zum Ganzen: Einvernahmeprotokoll vom 18. Juni 2019, Akten der Vorinstanz, Nr. 32).

E. 3.4.4

K. _____ bestätigte gegenüber der Vorinstanz schriftlich, dass er dem Beschwerdeführer im Jahr 2010 nach dessen Scheidung seine Wohnung an der F. _____ strasse in J. _____ [Gemeinde im Kanton Zug] zur Verfügung gestellt habe, da er selbst zur damaligen Zeit aus geschäftlichen Gründen in M. _____ gewohnt habe und erst im Jahr 2011 zurückgekehrt sei. Der Beschwerdeführer habe seine Wohnung gratis nutzen dürfen, was er auch tatsächlich getan habe, soweit er sich nicht im Ausland befunden habe (Akten der Vorinstanz, Nr. 33).

E. 3.4.5

Zusammenfassend lässt sich somit feststellen, dass sämtliche Zeugenaussagen gegen einen steuerrechtlichen Aufenthalt des Beschwerdeführers in der fraglichen Zeit im Kanton Zürich sprechen. Insbesondere bestätigt die Ex-Ehefrau des Beschwerdeführers explizit, dass dieser während der Steuerperiode 2010 nicht in E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] übernachtet habe und weder ausgeschiedene Räumlichkeiten in der von der Ex-Ehefrau bewohnten Liegenschaft zur Verfügung gestellt bekommen habe, noch einen Schlüssel für das Haus gehabt habe. Darüber hinaus gab auch deren Lebenspartner zu Protokoll, den Beschwerdeführer nicht in der Liegenschaft in E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] gesehen zu haben, obschon besagter Lebenspartner regelmässig dort übernachtet habe. Zwar ist festzuhalten, dass (wie die Vorinstanz geltend macht) die Aussagen der Schwägerin des Beschwerdeführers denjenigen des Beschwerdeführers selbst insofern widersprechen, als dass dieser ursprünglich gegenüber den Steuerbehörden äusserte, im Jahr 2010 bei der Schwägerin und seinem Bruder gewohnt zu haben und diese Schwägerin nun zu Protokoll gab, dass dies erst im Jahr 2011 der Fall gewesen sei. Daraus kann jedoch nicht der Rückschluss gezogen werden, dass der Beschwerdeführer deshalb einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Zürich gehabt hat. Die Verwirrung bzw. die widersprüchlichen Aussagen des Beschwerdeführers hinsichtlich seiner Wohnsituation im Jahr 2010 bestehen in Bezug auf zwei sich im Kanton Zug befindliche Wohnadressen. Hingegen schaffen sie keine direkten Anknüpfungspunkte, welche für einen Aufenthalt in

Zürich hindeuten würden. Unter Berücksichtigung der Gesamtumstände stärken die Beweisaussagen sowie die schriftliche Erklärung von K. _____ vielmehr die Vermutung, dass ein Zusammenwohnen des Beschwerdeführers mit dessen Ex-Ehefrau im Jahr 2010 nicht anzunehmen ist, obschon der Beschwerdeführer Eigentümer der Liegenschaft in E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] war (vgl. dazu Sachverhalt Bst. A.c hiavor).

E. 3.5

Hinsichtlich der von der Vorinstanz und der Beschwerdegegnerin 1 vorgebrachten Bankkonto- und Kreditkartenabrechnungen des Beschwerdeführers betreffend das Jahr 2010, welche für eine stärkere Bindung zu E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] als zu J. _____ [Gemeinde im Kanton Zug] sprechen würden, ist festzuhalten, dass das Bundesgericht mit Urteil 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 in E. 2.4 ausgeführt hat, dass die vorgebrachten Bancomatbezüge für sich genommen ein schwaches Indiz für die Bestimmung des Steuerdomizils des Beschwerdeführers darstellen. Sie betreffen alle den Grossraum N. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] und J. _____ [Gemeinde im Kanton Zug], wobei sich O. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] und E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] auf der Strecke nach J. _____ [Gemeinde im Kanton Zug] befinden. Darüber hinaus können beruflich stark beanspruchte Personen, welche zum Arbeitsplatz pendeln und zu denen der Beschwerdeführer laut Bundesgericht gehört, in der Regel nicht am Wohnort, sondern nur am Ort des Arbeitsplatzes oder unterwegs einkaufen. Im Übrigen ist unbestritten, dass auch die Ex-Ehefrau zu jener Zeit eine Bancomatkarte in Bezug auf das betroffene Bankkonto des Beschwerdeführers besass und diese entsprechend ebenfalls genutzt hat. Auch dass die Post im hier gegebenen Fall jeweils an die Adresse in E. _____ [Gemeinde im Kanton Zürich] und nicht etwa an eine Wohnadresse in J. _____ [Gemeinde im Kanton Zug] geschickt wurde, vermag im Gesamtkontext nicht dahingehend zu überzeugen, als dass daraus ein steuerrechtlicher Aufenthalt im Kanton Zürich abgeleitet werden könnte (vgl. dazu Urteil 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 in E. 2.4).

E. 3.6

Zusammenfassend vermögen die von der Vorinstanz sowie der Beschwerdegegnerin 1 vorgebrachten Indizien, welche für einen steuerrechtlichen Aufenthalt des Beschwerdeführers im Kanton Zürich sprechen würden, unter Berücksichtigung der Gesamtumstände nicht zu überzeugen. Insbesondere kann im vorliegenden Fall nicht aufgrund allfälliger widersprüchlicher Aussagen und nur spärlich gegebenen Belegen in Bezug auf den Wohnsitz des Beschwerdeführers im Kanton Zug auf einen Wohnsitz im Kanton Zürich geschlossen werden. Ein Aufenthalt im Kanton Zürich wird denn auch im Rahmen der Zeugeneinvernahmen von weiteren Personen als dem Beschwerdeführer verneint (vgl. dazu E. 3.4.1 ff. hiavor). Folglich ist es den Steuerbehörden nicht gelungen, die subjektive Steuerpflicht des Beschwerdeführers im Kanton Zürich nachzuweisen bzw. die Vermutung zu entkräften, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz auch im Jahr 2010 im Kanton Zug gehabt hat (vgl. dazu E. 3.3.2 hiavor). Nach Gewichtung der hier gegebenen Indizien ist somit die unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 2010 dem Kanton Zug zuzuweisen.

E. 3.7.1

An der vorgenannten Beurteilung vermag auch das von der Beschwerdegegnerin 1 vorgebrachte Argument, es fehle dem Beschwerdeführer an der mangelnden Absicht des dauernden Verbleibs im Kanton Zug, nichts zu ändern. Die Absicht des Verbleibens muss

zwar auf eine gewisse Dauer angelegt sein (vgl. dazu E. 2.3 sowie E. 2.3.2 hiervor), es ist jedoch nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige gegen aussen erkennbare Zeichen setzt, für immer an diesem Ort bleiben zu wollen. Dabei kann selbst ein im Vorhinein befristeter Aufenthalt unter Umständen das Erfordernis der Dauerhaftigkeit erfüllen (siehe zum Ganzen etwa Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer, 3. Aufl., 2017, Art. 3 N 22 f.). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügt es, den Aufenthaltsort bis auf Weiteres zum Mittelpunkt der Lebensverhältnisse zu machen und ihm dadurch eine gewisse Stabilität zu verleihen, selbst wenn mit der Möglichkeit des Wechsels aus bestimmten Gründen zu rechnen ist oder sogar feststeht, dass der Aufenthalt nach einiger Zeit wieder aufhört. Dagegen ist ein bloss vorübergehender (Ausland-) Aufenthalt mit fortdauerndem Willen, den bisherigen Wohnort als Mittelpunkt der Lebensverhältnisse aufrechtzuerhalten, nicht geeignet, einen neuen Wohnsitz zu begründen (zum Ganzen: Urteile des BGer 2C_678/2013 vom 28. April 2014 E. 2.2 m.w.H. sowie ferner 2A.350/1990 vom 15. März 1991 E. 2b).

E. 3.7.2

Aus dem Gesagten lässt sich daher im vorliegend zu beurteilenden Fall aufgrund der Umstände nicht darauf schliessen, dass die nötige Dauerhaftigkeit des beabsichtigten Verbleibs des Beschwerdeführers im Kanton Zug nicht gegeben sein sollte. Umso weniger lässt sich aus den Gesamtumständen ableiten, dass eine solche Absicht des dauernden Verbleibs in Bezug auf das Steuerjahr 2010 hinsichtlich des Kantons Zürich bestehen sollte, fehlte es dem Beschwerdeführer dort gar an einer Übernachtungsmöglichkeit in der von seiner Ex-Ehefrau und teilweise deren Lebenspartner bewohnten Liegenschaft. Selbst eine während der Steuerperiode 2010 beim Beschwerdeführer möglicherweise gegebene Absicht, zu gegebener Zeit wieder in seine Liegenschaft im Kanton Zürich zu ziehen, wäre in der hier zu beurteilenden Konstellation nicht per se der Absicht des dauernden Verbleibs in Bezug auf den Kanton Zug für die fragliche Zeit abträglich (vgl. E. 3.7.1 hiervor). Folglich ist auch unter Berücksichtigung der subjektiven Voraussetzungen von einem steuerrechtlichen Wohnsitz des Beschwerdeführers betreffend das Jahr 2010 im Kanton Zug auszugehen.

E. 3.7.3

Das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers befand sich somit für das Steuerjahr 2010 im Kanton Zug, weswegen auch der Kanton Zug für die Veranlagung der direkten Bundessteuer betreffend den Beschwerdeführer in dieser Steuerperiode zuständig ist. Die Beschwerde ist gutzuheissen und die Verfügung der ESTV vom 25. Oktober 2019 ist aufzuheben.

E. 4

Abschliessend bleibt auf die Kosten- und Entschädigungsfolge einzugehen.

E. 4.1

Ausgangsgemäss haben der Beschwerdeführer und die Steuerverwaltung des Kantons Zug keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 2'000.-- ist dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der ESTV können als Vorinstanz und Bundesbehörde ebenfalls keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Anderen als Bundesbehörden, die Beschwerde führen und unterliegen, werden jedoch Verfahrenskosten

aufgelegt, soweit sich der Streit um vermögensrechtliche Interessen von Körperschaften oder autonomen Anstalten dreht (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Kantone bzw. kantonalen Behörden sind damit nicht von der Kostenpflicht befreit, da es für sie um vermögensrechtliche Interessen geht (sie erhalten einen Anteil an der von ihnen erhobenen direkten Bundessteuer [Art. 128 Abs. 4 BV und Art. 196 Abs. 1 DBG]). Damit sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens, die auf Fr. 2'000.-- festzusetzen sind (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), dem unterliegenden Steueramt des Kantons Zürich aufzuerlegen (vgl. Urteile des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 4.1, A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 5.1).

E. 4.2

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug verlangt keine Parteientschädigung. Eine solche ist ihr einerseits als Behörde, die als Partei auftritt (Art. 7 Abs. 3 VGKE) - und die daher in der Regel keinen Anspruch auf Parteientschädigung hat -, sowie andererseits aufgrund des geringen Aufwandes auch nicht zuzusprechen (Art. 7 Abs. 4 VGKE i.V.m. Art. 8 Abs. 1 und Art. 13 VGKE). Dem vertretenen Beschwerdeführer ist hingegen eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Diese ist mangels Kostennote und aufgrund lediglich pauschal geltend gemachter Kosten von «ungefähr Fr. 7'000.--» praxisgemäss auf gesamthaft Fr. 3'000.-- festzusetzen. Die Parteientschädigung ist in erster Linie der Gegenpartei aufzuerlegen, die sich mit eigenen Anträgen am Verfahren beteiligt hat (vgl. Art. 64 Abs. 2 VwVG; Urteil des BVGer A-4268/2018 vom 31. Januar 2019 E. 5; Marcel Maillard, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl., 2016, Art. 64 N 47; Michael Beusch, Kommentar VwVG, Art. 64 N 21). Im vorliegenden Fall ist der entsprechende Betrag folglich vom unterliegenden Steueramt des Kantons Zürich an den Beschwerdeführer zu entrichten.

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