

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00088 vom 24. August 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-08-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00088

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00088 du 24 août 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00088 del 24 agosto 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2017 | Staats- und Gemeindesteuern 2017. [Umstritten ist, ob der Pflichtige seinen Wohnsitz bereits 2017 in den Kanton Zürich verlegt hat und ab wann die Eigenmietwertbesteuerung beginnt.] Natürliche Personen sind im Kanton Zürich aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in diesem Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine natürliche Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (E. 2.1 und 2.2). Im Bereich der harmonisierten Steuern obliegt der steuerpflichtigen Person der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort, wenn die von der Veranlagungsbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt. Meint die Veranlagungsbehörde, es habe ein Zuzug stattgefunden, stellt dies eine steuerbegründende Tatsache dar, die von ihr zu beweisen ist (E.2.4 und 2.5). Ein Amtsbericht erweist sich als ungeeignet und untauglich, den strittigen Zeitpunkt des Zuzugs des Beschwerdeführers zu eruieren. Vielmehr ist dieser Antrag allgemeiner aufsichtsrechtlicher Natur. Da das Verwaltungsgericht indessen nicht Aufsichtsinstanz über das kantonale Steueramt ist (vgl. § 110 StG), ist auf diesen Antrag nicht einzutreten (E. 3.3). Grundsätzlich liegt es im Ermessen der Veranlagungsbehörde, welche Untersuchungsmittel sie zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts einsetzen will. Die Untersuchungshandlungen der Veranlagungsbehörde müssen jedoch verhältnismässig, d.h. zur Abklärung des von ihr als massgeblich erachteten Sachverhalts geeignet, erforderlich und der mitwirkungspflichtigen Person zumutbar sein (E. 4). Dem Beschwerdeführer ist es nicht gelungen, die Vermutung des Bestands der subjektiven Steuerpflicht im Kanton Zürich umzustossen und beim Gericht begründete Zweifel am hiesigen Wohnsitz per 31. Dezember 2017 zu wecken. Zudem haben die Vorinstanzen, in Anbetracht, dass die Eigenmietwertbesteuerung grundsätzlich im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Handänderung (Eigentumsübertragung) bzw. im allfällig späteren Zeitpunkt der Übergabe des Gebäudes (Bezugsbereitschaft) beginnt, die Eigenmietwertbesteuerung zu Recht per Anfang September 2017 festgesetzt (E. 5 und 6). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2021.00088 Urteil der 2. Kammer vom 24. August 2022 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Ivana Devcic. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2017, hat

sich ergeben: I. A. A ist Eigentümer einer 2004 erworbenen 5,5-Zimmer-Stockwerkeigentumseinheit an der C-Strasse 01 in E, Kanton F, die er auch bewohnte. Per 18. August 2016 erwarb er eine noch zu erstellende 6,5-Zimmer-Wohnung an der D-Strasse 02 in I (ZH). Die Liegenschaft in E verkaufte er mit Vertrag vom 1. März 2018. Am 12. März 2018 meldete sich A von E nach I ab. Für die Steuerperiode 2017 reichte er die Steuererklärung im Kanton F ein. Mit Auflage vom 21. Mai 2019 verlangte die Steuerkommissarin von A Unterlagen zwecks Überprüfung des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Steuerperiode 2017. Nach Wiederholung der Auflage reichte A am 30. August 2019 zahlreiche Unterlagen ein. Am 26. September 2019 mahnte die Steuerkommissarin die Erfüllung der Auflage. A antwortete am 8. November 2019. Mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 26. November 2019 beanspruchte das kantonale Steueramt die Steuerhoheit über A kraft steuerrechtlichen Wohnsitzes bereits für die Steuerperiode 2017 und schätzte ihn für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. B. Nach weiteren Untersuchungen und einer Besprechung im Einspracheverfahren wies das kantonale Steueramt die Einsprache von A am 4. Januar 2021 ab, unter Vornahme einer geringfügigen Korrektur der Steuerfaktoren. Darin ging es von einer Wohnsitznahme von A im Kanton Zürich per Ende November 2017 aus und schätzte ihn für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. II. Das Steuerrekursgericht wies den Rekurs von A mit Entscheid vom 15. Juni 2021 ab, auferlegte ihm die Verfahrenskosten und verweigerte ihm eine Parteientschädigung. III. Mit Beschwerde vom 16. Juli 2021 liess A dem Verwaltungsgericht beantragen, das steuerbare Einkommen und Vermögen für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 sei nach den Regeln für ausserkantonale Ansässige mit Liegenschaftsbesitz in I festzusetzen, mit Eigenmietwert frühestens ab Dezember 2017, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staats. Während das kantonale Steueramt am 27. Juli 2021 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers beantragte, verzichtete das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung. Die Gemeinde I liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.1

Gemäss § 3 Abs. 1 StG im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sind natürliche Personen im Kanton Zürich aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in diesem Kanton haben. Hierbei ist im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich der steuerrechtliche Wohnsitz am Ende der fraglichen Steuerperiode massgeblich (vgl. Art. 4b Abs. 1 StHG). Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Sinn von § 3 Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG lehnt sich im Wesentlichen an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuchs [ZGB] an (Botschaft zum Steuerharmonisierungsgesetz, BBl 1983 III 1, 86). Laut Art. 23 Abs. 1 ZGB befindet sich der zivilrechtliche Wohnsitz an dem Ort, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält, demnach dort, wo sich der

Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (vgl. z. B. BGE 132 I 29 E. 4 = Pra 96 [2007] Nr. 5 = StR 2006, 207 = RDAF 2006 II, 164; BGE 125 I 458 E. 2b = Pra 89 [2000] Nr. 178 = ASA 70 [2001/02] 779 = StR 2000, 198; BGE 125 I 54 E. 2 = Pra 88 [1999] Nr. 18).

E. 2.2

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist das Kriterium der Absicht dauernden Verbleibens in Art. 23 Abs. 1 ZGB und Art. 3 Abs. 2 StHG nicht so zu verstehen, dass es auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen ankäme. Der Wohnsitz bestimmt sich vielmehr alleine nach der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen Person manifestiert (vgl. grundlegend BGE 97 II 1 E. 3; vgl. auch BGE 143 II 233 E. 2.5.2; 138 II 300 E. 3.2; 137 II 122 E. 3.6; 136 II 405 E. 4.3; 133 V 309 E. 3.1; 120 III 7 E. 2a). Der Wohnsitz liegt demnach dort, wo sich im Licht dieser Tatsachen objektiv betrachtet der Mittelpunkt der Lebensinteressen – der Lebensmittelpunkt – der betroffenen Person befindet. Ob sich die relevanten äusseren Tatsachen verwirklicht haben, ist eine Tatfrage; die Bestimmung des Lebensmittelpunkts und damit des Wohnsitzes auf Basis der festgestellten Tatsachen ist hingegen eine Rechtsfrage (BGE 136 II 405 E. 4.3; 120 III 7 E. 2a; 97 II 1 E. 3). Wo jemand seine Schriften hinterlegt oder seine politischen Rechte ausübt, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zwar eine relevante Tatsache, aber alleine nicht von entscheidender Bedeutung (BGE 132 I 29 E. 4.1; 125 I 54 E. 2).

E. 2.3

Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, namentlich wenn Arbeits- und sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist für die Ermittlung des Steuerwohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem der beiden sie stärkere Beziehungen unterhält (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.2; 125 I 54 E. 2/a; 97 II 1 E. 3; BGr, 27. Dezember 2021, 2C_247/2021, E. 3.3 m.w.H.). Der Lebensmittelpunkt bestimmt sich dabei nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich die Lebensinteressen erkennen lassen, nicht nach bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person (BGE 125 I 54 E. 2/a). Relevant sind in diesem Zusammenhang etwa der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder (Ehegatten, Kinder, Eltern und Geschwister), die ausserfamiliären sozialen Beziehungen (z. B. Teilnahme am Vereinsleben), die berufliche Stellung der steuerpflichtigen Person und die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten. Die verschiedenen Kriterien sind in Abhängigkeit der persönlichen Situation der betroffenen Person (z. B. Alter) zu gewichten und im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung gegeneinander abzuwägen, um den steuerrechtlichen Wohnsitz per Jahresende (vgl. Art. 4b Abs. 1 StHG) zu bestimmen. Die tatsächlichen Verhältnisse zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt sind zwar nicht unmittelbar relevant, können aber als Indizien berücksichtigt werden (vgl. BGr, 27. Dezember 2021, 2C_247/2021, E. 3.3 m.w.H.).

E. 2.4

Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstands überzeugt ist (BGr, 12. Mai 2020, 2C_926/2019, E. 2.3).

Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGr, 10. März 2021, 2C_596/2020, E. 2.3.1).

E. 2.5

Was die interkantonale oder internationale Festlegung des direktsteuerlichen Lebensmittelpunkts betrifft, hängen die Beweisführungs- und Beweislast massgeblich davon ab, ob es sich um den (angeblichen) Wegzug (in einen anderen Kanton oder einen anderen Staat) oder den (angeblichen) Zuzug (aus einem anderen Kanton oder einem anderen Staat) handelt: Geht es um den (angeblichen) Wegzug der bislang unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person in einen anderen Kanton bzw. in einen ausländischen Staat, so hat im Kanton oder in der Schweiz bis dahin begriffsnotwendig eine persönliche Zugehörigkeit bestanden. Mit dem Wegzug entfällt zumindest die unbeschränkte Steuerpflicht (vgl. Art. 6 Abs. 1 DBG). Entsprechend stellt der Wegzug sich als steuermindernde oder -ausschliessende Tatsache dar und hat die steuerpflichtige Person daher die Sachumstände nachzuweisen, aus denen hervorgeht, dass ein neuer Lebensmittelpunkt entstanden ist (BGE 138 II 300 E. 3.4 [internationales Verhältnis]; BGr, 10. März 2019, 2C_1036/2017, E. 2.3 [interkantonales Verhältnis]). Die steuerpflichtige Person hat die Tatsachen aufzuzeigen, die, verglichen mit den Vorperioden, zu einer anderen Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes führen (BGr, 10. März 2019, 2C_473/2018, E. 4.3). Ihr obliegt der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt und daher die natürliche Vermutung im Raum steht, der steuerrechtliche Wohnsitz sei nicht verlegt worden (BGr, 12. Februar 2020, 2C_480/2019, E. 2.3.3; BGr, 10. März 2019, 2C_1036/2017, E. 2.3; BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1). Im Fall des (angeblichen) Zuzugs einer natürlichen Person aus einem anderen Kanton bzw. einem ausländischen Staat hat im Kanton oder in der Schweiz bis dahin jedenfalls keine persönliche Zugehörigkeit bestanden. Eine Beweislasteileichterung zugunsten der Veranlagungsbehörde, die sich einzig deshalb rechtfertigen könnte, weil bislang ein steuerrechtlicher Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton bestanden hat, fehlt daher. Folglich gelten die herkömmlichen Anforderungen an die Beweislastverteilung und das Beweismass (E. 2.2). Meint die Veranlagungsbehörde, es habe ein Zuzug stattgefunden, stellt dies eine steuerbegründende Tatsache dar, die von ihr zu beweisen ist (BGr, 12. Februar 2020, 2C_480/2019, E. 2.3.4). Freilich können dabei andere natürliche Vermutungen zur Anwendung gelangen.

E. 3.1

Der Pflichtige wiederholt in seiner Beschwerde den Antrag auf Erstellung eines Amtsberichts über die Praxis des kantonalen Steueramts, im letzten Monat eines Kalenderjahrs nur restriktiv einen interkantonalen Wegzug anzuerkennen. Während der Kanton Zürich eine strenge Wegzugspraxis verfolge, gehe er davon aus, dass im umgekehrten Fall der andere Kanton grosszügig nachgeben und den Wegzug nicht bestreiten soll. Dies gehe vor dem Grundsatz der Rechtsgleichheit und einer willkürfreien Praxis nicht an. Wenn nach der Praxis des Kantons Zürich Wegzüge kurz vor dem Jahresende nur restriktiv zugelassen würden, solle der Kanton Zürich den gleichen

Masstab dem anderen Kanton zugestehen und die Situation im Kanton F für die Steuerperiode 2017 respektieren.

E. 3.2

Vorab ist anzumerken, dass die "Situation im Kanton F für die Steuerperiode 2017" alles andere als bewiesen ist, zumal keine (rechtskräftigen) Veranlagungsentscheide des Kantons F eingereicht wurden. Die Beschwerde spricht denn auch nur von einer "latenten Doppelbesteuerung". Ebenso gut könnte man von einer drohenden doppelten Nichtbesteuerung sprechen, sollten beide Kantone gleichzeitig auf ihre Steuerhoheit verzichten. Aus einem Amtsbericht betreffend die Praxis der Anerkennung von interkantonalen Wegzügen könnte für den vorliegenden Fall für die Bestimmung des Zuzugszeitpunkts nichts abgeleitet werden. Ebenso wenig liesse sich daraus gestützt auf Art. 8 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) der Umkehrschluss ziehen, dass der Kanton Zürich eine grosszügige Zuzugspraxis verfolgen müsste, um den anderen Kantonen eine – nach Auffassung des Beschwerdeführers ohnehin verpönte – restriktive Wegzugspraxis zu ermöglichen. Die behauptete "Ungleichbehandlung" (von Zu- und Wegzögern, also von zwei unterschiedlichen Sachverhalten aus Sicht desselben Kantons) ist im Übrigen in der Beweislastverteilung angelegt: Bei Zuzögern sind intensivere Untersuchungen zwecks Nachweises des steuerrechtlichen Wohnsitzes erforderlich, während der Kanton Zürich im Fall eines Wegzugs von der Vermutung des Fortbestands des steuerrechtlichen Wohnsitzes profitieren kann (vgl. E. 2.3).

E. 3.3

Nach dem Gesagten erweist sich ein Amtsbericht als ungeeignet und untauglich, den strittigen Zeitpunkt des Zuzugs des Beschwerdeführers zu eruieren. Vielmehr ist dieser Antrag allgemeiner aufsichtsrechtlicher Natur. Da das Verwaltungsgericht indessen nicht Aufsichtsinstanz über das kantonale Steueramt ist (vgl. § 110 StG), ist auf diesen Antrag nicht einzutreten. Auf eine Überweisung ist zu verzichten, zumal das Verwaltungsgericht bei nicht fristgebundenen Eingaben keine Weiterleitungspflicht nach § 5 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) trifft (Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 5 N. 54, 59).

E. 4.1

Weiter beanstandet der Beschwerdeführer zahlreiche Aspekte des Untersuchungsverfahrens durch die Zürcher Steuerbehörden.

E. 4.2

Angesichts des im Veranlagungsverfahren geltenden Untersuchungsgrundsatzes ist die Steuerbehörde berechtigt und verpflichtet (Art. 46 Abs. 1 StHG), den für den Veranlagungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (BGr, 20. Oktober 2020, 2C_908/2019, E. 3.2.3; BGE 145 II 130 E. 3.3.2; BGE 143 II 646 E. 2.2.1; BGE 142 II 69 E. 5.1). Die Steuerbehörde hat folglich von sich aus mit allen ihr gesetzlich zur Verfügung stehenden Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen (Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich 2018, § 5 N. 7). Dass sie sich über einen guten Steuerzahler ab der nächsten Periode freuen sollten, wie der Beschwerdeführer geltend macht, ändert an dieser gesetzlichen Verpflichtung

nichts. Ebenso wenig sieht das Gesetz eine Abweichung von dieser gesetzlichen Untersuchungspflicht angesichts des "Massenfallrechts", worauf sich der Beschwerdeführer beruft, vor. Die Rahmenbedingungen des Massenfallrechts können zwar schon zu einer Relativierung dieses Untersuchungsgrundsatzes führen, allerdings nur unter bestimmten Umständen, namentlich bei Vorliegen natürlicher Vermutungen oder durch antizipierte Beweiswürdigung (vgl. Zweifel et al., § 14 N. 8). Beschränkt wird dadurch lediglich die Untersuchungspflicht, nicht jedoch das Untersuchungsrecht (Zweifel et al., § 14 N. 9). Angesichts des Untersuchungsgrundsatzes und der oben dargelegten (vgl. E. 2.3) Beweislastverteilung anlässlich einer Wohnsitzverlegung sind die Steuerbehörden des Zuzugskantons somit berechtigt und verpflichtet, die Lebensumstände des Beschwerdeführers – d. h. sämtliche Indizien, die für oder gegen einen Wohnsitz sprechen können (siehe E. 2.1) – zu untersuchen. Darin ist keine Ungleichbehandlung des Beschwerdeführers gegenüber anderen Steuerpflichtigen zu erblicken, wie er den Zürcher Steuerbehörden in pauschaler Weise vorwirft.

E. 4.3

Grundsätzlich liegt es im Ermessen der Veranlagungsbehörde, welche Untersuchungsmittel sie zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts einsetzen will. Die Untersuchungshandlungen der Veranlagungsbehörde müssen jedoch verhältnismässig, d. h. zur Abklärung des von ihr als massgeblich erachteten Sachverhalts geeignet, erforderlich und der mitwirkungspflichtigen Person zumutbar sein (Zweifel et al., § 14 N. 15 f.). Die von den Zürcher Steuerbehörden gewählten Untersuchungshandlungen, wie die Einforderung von Strom-, Wasser-, Heizungsrechnungen, Kreditkartenabrechnungen, Rechnungen von Handwerkern, erweisen sich durchaus als geeignet und erforderlich, Indizien für den tatsächlichen Aufenthalt des Beschwerdeführers in den letzten Monaten des Jahrs 2017 zu liefern. Ausserdem ist die Einreichung dieser Dokumente, die sich in seinem Besitz befinden, ohne Weiteres zumutbar. Wie der Beschwerdeführer selbst durch Verweise auf Urteile des Verwaltungs- und des Steuerrekursgerichts aufzeigt, sind solche Auflagen sodann üblich und bestehen keine Anhaltspunkte für eine rechtsungleiche Behandlung des Beschwerdeführers. Entgegen der Beschwerdeschrift erweist sich die Untersuchung nicht als ausufernd, "inquisitorisch" oder unverhältnismässig.

E. 4.4

Obschon der Beschwerdeführer die "minutiöse" und "ausufernde" Untersuchung rügt, bemängelt er gleichzeitig, dass das Steueramt und die Vorinstanz am "Schreibtisch geblieben [seien], statt die Verhältnisse vor Ort zu untersuchen", und die Vorinstanz keine Wohnungsbesichtigung gemacht habe. Sofern der Beschwerdeführer damit sinngemäss rügen wollte, es sei zu Unrecht kein Augenschein vorgenommen worden, ist ihm entgegenzuhalten, dass der Entscheid darüber, ob ein Augenschein angeordnet wird, im pflichtgemässen Ermessen der anordnenden Behörde steht. Eine Pflicht zur Durchführung eines Augenscheins besteht nur dann, wenn die tatsächlichen Verhältnisse auf andere Weise überhaupt nicht abgeklärt werden können, wenn sie unklar sind und anzunehmen ist, die Parteien vermöchten durch ihre Darlegungen an Ort und Stelle Wesentliches zur Erhellung der sachlichen Grundlagen des Rechtsstreits beizutragen (Plüss, Kommentar VRG, § 7 N. 78 f.). Vorliegend sind die tatsächlichen Verhältnisse vor Ort in den letzten Monaten des Jahrs 2017 bzw. das Zuzugsdatum des Beschwerdeführers in den Kanton Zürich umstritten. Der Beschwerdeführer reichte seine Steuererklärung 2017 am 31. Oktober 2018 im Kanton F ein. Die Ermittlungen zur Abklärung der für die Steuerperiode 2017 massgebenden

Wohnsitzverhältnisse konnten erst im Anschluss daran beginnen. Da der Beschwerdeführer nach eigenen Darstellungen im März 2018 nach I gezogen ist und somit Ende 2018 in I wohnte, hätte ein Augenschein Ende 2018 den strittigen Sachverhalt per Ende 2017 nicht erhellen können, weshalb die Vorinstanzen zu Recht davon abgesehen haben.

E. 4.5

Weiter wirft der Beschwerdeführer dem Steuerrekursgericht eine unsorgfältige und unvollständige Sachverhaltsabklärung vor. Die als Begründung für seinen Vorwurf angeführte Kürze der Verfahrensdauer – die Vorinstanz hat bereits nach fünf Wochen entschieden – vermag jedoch nichts darüber auszusagen, ob der Sachverhalt sorgfältig abgeklärt wurde. Ebenso wenig erweist sich die Sachverhaltsfeststellung als unvollständig, weil der Stromverbrauch in der neuen Wohnung nicht analysiert worden sei. Wie erwähnt wird die Untersuchungspflicht durch natürliche Vermutungen beschränkt (vgl. E. 4.2). So darf die Steuerbehörde grundsätzlich vermuten, dass der Beschwerdeführer sämtliche Tatsachen, die zu seinen Gunsten sprechen, von sich aus vorbringt (vgl. BGr. 27. April 2022, 2C_674/2021, E. 7.2). Dem Beschwerdeführer hätte es freigestanden, weitere Dokumente wie Stromrechnungen etc. einzureichen.

E. 4.6

Dass die Vorinstanzen die vorhandenen Indizien anders als der Beschwerdeführer gewürdigt haben, stellt keine ungenügende oder unrichtige Sachverhaltsfeststellung, sondern eine andere Beweiswürdigung dar (dazu E. 5).

E. 4.7

Schliesslich rügt der Beschwerdeführer mehrfach, dass die Vorinstanz nicht auf seine Argumente eingegangen sei. So sei die Vorinstanz nicht auf seine Ausführungen betreffend die ab September 2017 geleisteten Handwerkerarbeiten sowie den Antrag einer gerichtlichen Befragung des Beschwerdeführers eingegangen. Auch auf die von ihm im Rekurs vorgebrachten Präjudizien zweier paralleler Wohngelegenheiten sei die Vorinstanz mit keinem Wort eingegangen. Zu Recht erblickt der Beschwerdeführer darin keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV). Denn die Vorinstanz ist nicht verpflichtet, sich mit sämtlichen vorgebrachten Sachverhaltselementen, Beweismitteln und Rügen auseinanderzusetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich zu widerlegen. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die sich sein Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2; BGE 134 I 83 E. 4.1). Diesen Anforderungen genügt der vorinstanzliche Entscheid. Im Übrigen setzte sich die Vorinstanz mit den aktenkundigen Dokumenten zu den Handwerkerarbeiten sowie mit dem Umstand, dass dem Beschwerdeführer an zwei Orten gleichzeitig Wohngelegenheiten zur Verfügung standen, auseinander.

E. 5.1

In materieller Hinsicht umstritten ist, ob der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2017 im Kanton Zürich aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig war. Dies ist zu bejahen, wenn sich sein steuerrechtlicher Wohnsitz am 31. Dezember 2017 (Stichtag) in I befand (E. 2.1). Ob dies der Fall war, ist gestützt auf eine Gesamtwürdigung der

massgeblichen objektiven, äusseren Umstände zu beurteilen (vgl. E. 2.3).

E. 5.2

Unbestrittenermassen ist der Beschwerdeführer geschieden und Vater von zwei Kindern, die jedoch zum massgeblichen Zeitpunkt (Ende 2017) nicht in seinem Haushalt lebten. Er lebte zu diesem Zeitpunkt alleine. Persönliche Beziehungen – zu E oder zu I –, wie z. B. Freizeitaktivitäten, sind keine aus den Akten ersichtlich und werden vom Beschwerdeführer auch nicht geltend gemacht. Aus den aktenkundigen familiären und sozialen Beziehungen können somit keine direkten Rückschlüsse auf seinen Lebensmittelpunkt gezogen werden.

E. 5.3

In beruflicher Hinsicht ist der Beschwerdeführer in einer hohen Kaderposition bei der G AG an der H-Strasse 03 in K (ZH) tätig. Die Vorinstanz erwog, dass die neue Wohnung mit rund 9 km Luftlinie viel näher als die bisherige Wohnung (32 km) bei seinem Arbeitsort liege und er zudem bei seiner neuen Wohnung hätte vorbeifahren müssen, um an den bisherigen Wohnort zu gelangen. Dies erachtete die Vorinstanz als lebensfremd, zumal der Beschwerdeführer als Kadermitglied unter einer hohen zeitlichen Belastung gestanden habe. Dagegen wendet der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde nichts ein. Zur Stützung der vorinstanzlichen Würdigung kann hinzugefügt werden, dass der Beschwerdeführer oft beruflich im Ausland unterwegs ist und I wesentlich näher beim Flughafen Zürich liegt.

E. 5.4

Was die Wohnverhältnisse betrifft, ist im Grunde genommen unbestritten, dass dem Beschwerdeführer per 31. Dezember 2017 zwei vergleichbare Wohnungen – eine in E und eine in I – zur Verfügung standen. Strittig ist jedoch, wann genau der Beschwerdeführer von E nach I umgezogen ist.

E. 5.4.1

Laut eigener Auskunft des Beschwerdeführers vom 5. November 2019 wurde die Wohnung in I "im August 2017 fertiggestellt". Sowohl in seinem Rekurs als auch in seiner Beschwerde macht der Beschwerdeführer geltend, es hätten bis November 2017 noch Handwerkerarbeiten ausgeführt werden müssen. Nach Auffassung des Steuerrekursgerichts und auch des kantonalen Steueramts handelt es sich dabei hauptsächlich um Reparatur- und Ersatzarbeiten sowie Kontrollen. Dem ist beizupflichten, geht dies doch aus der vom Beschwerdeführer selbst erstellten Aufstellung vom 18. Juni 2020 hervor und sind solche Arbeiten bei Neubauten während der ersten Monate oder gar Jahre nach Fertigstellung die Regel. Zu Recht zog die Vorinstanz daher die Schlussfolgerung, dass dem Beschwerdeführer ab September 2017 in I eine bewohnbare Wohnung zur Verfügung stand.

E. 5.4.2

Seine bisherige Wohnung in E verkaufte der Beschwerdeführer am 1. März 2018, nachdem sie mehrere Monate zum Verkauf ausgeschrieben war. Da die Wohnung möbliert verkauft wurde, erübrigte sich ein Umzug im Sinne eines Transports sämtlicher Möbel und Einrichtungsgegenstände von E nach I. Laut einer bei den Akten liegenden Quittung und laut Schreiben des Beschwerdeführers vom 17. Februar 2020 sollen am 10. Februar 2018 seine "persönlichen Gegenstände" abgeholt worden sein. Angesichts der Wohnungsgrössen (5,5- bzw. 6,5-Zimmer-Wohnung) kann für Fr. 1'000.- in der Tat nur ein kleiner Teil der Gegenstände transportiert worden sein.

E. 5.4.3

Wann genau der Beschwerdeführer die Wohnung in I möbliert hat, ist unklar, bis auf den Umstand, dass im Oktober 2017 ein Tisch, Lampen und ein TV-Gerät geliefert wurden. Aus den vorhandenen Bank- und Kreditkartenabrechnungen sind keine Möbeleinkäufe ersichtlich. Es trifft zwar zu, wie der Beschwerdeführer bemängelt, dass hierzu von ihm keine Belege eingefordert wurden. Er selbst hat von sich aus keine Belege eingereicht. Dies wäre aber angesichts der Vermutung, dass der Beschwerdeführer sämtliche Tatsachen, die zu seinen Gunsten sprechen, von sich aus vorbringt (vgl. BGr, 27. April 2022, 2C_674/2021, E. 7.2), spätestens im Rechtsmittelverfahren zu erwarten gewesen, sollten die Möbel tatsächlich erst im Jahr 2018 geliefert worden sein. Gegen diese Vermutung sprechen weder das Periodizitätsprinzip noch die Beweislastverteilung, die erst im Fall der Beweislosigkeit zum Tragen kommt (vgl. E. 4.5).

E. 5.4.4

Unbestritten ist sodann, dass der Beschwerdeführer ab Oktober 2017 einen Reinigungsdienst für seine Wohnung in I beauftragt hat. Er begründet dies mit den Verunreinigungen durch die Handwerker. Dies wäre zwar grundsätzlich denkbar, überzeugt allerdings im vorliegenden Fall nicht: Die Zahlungen belaufen sich auf je Fr. ... für Oktober und November 2017 und auf Fr. ... für Dezember 2017. Im Dezember haben jedoch keine Handwerkerarbeiten mehr stattgefunden, sodass diese Zahlung nicht damit begründet werden kann. Auch die Zahlungen für die anderen Monate scheinen angesichts des Betrags sowie der Dauer und der Art der Handwerkerarbeiten gemäss der Aufstellung des Beschwerdeführers vom 18. Juni 2020 höchstens im Mehrbetrag (im Vergleich zu Dezember) möglicherweise durch die Handwerkerarbeiten verursacht.

E. 5.4.5

Anhand der Kreditkarten- und Bankkontoauszüge stellte die Vorinstanz eine Veränderung im Einkaufsverhalten des Beschwerdeführers fest. Während bis Mitte Juli 2017 keine Lebensmitteleinkäufe in der Gegend von I getätigt worden seien, habe der Beschwerdeführer nach Mitte Juli 2017 keine Lebensmittel mehr im Kanton F eingekauft. Aus der Aufstellung der Vorinstanz ergibt sich, dass der Beschwerdeführer immer seltener im Umkreis von J/Kt. F und immer öfters in der Gegend von I Einkäufe tätigte. Dass die Konsumationen – wie der Beschwerdeführer ins Feld führt – betragsmässig praktisch gleich hoch gewesen sein sollen, spricht gar für I, wäre doch im Fall des Lebensmittelpunkts in E kaum nachvollziehbar, dass der Beschwerdeführer fast täglich in I einen Zwischenstopp für kleinste Einkäufe eingelegt hätte. Auch wenn man die vom Beschwerdeführer zusätzlich angeführten wenigen Restaurantbesuche berücksichtigte, bleibt es dabei, dass er ab Mitte Juli 2017 im Umkreis von J/Kt. F keine Lebensmitteleinkäufe mehr getätigt hat und bloss ungefähr alle zehn Tage in jener Gegend einmal in einem Restaurant gegessen und an einer Tankstelle getankt hat.

E. 5.4.6

Markant ist sodann die Abnahme des monatlichen Stromverbrauchs in der bisherigen Wohnung in E spätestens ab Oktober 2017. Wie die Vorinstanz zu Recht festhielt, vermögen die Auslandsabwesenheiten des Beschwerdeführers diesen Rückgang nicht erklären. Ebenso wenig ist nachvollziehbar, dass die geltend gemachten langen Arbeitstage zu einem Rückgang in diesem Ausmass führen könnten, verbrauchen zahlreiche Geräte doch unabhängig von der Anwesenheit Strom. Wenn der Beschwerdeführer bemängelt, das

Bild sei ohne die Stromkosten in I nicht vollständig, so trifft dies nur halbwegs zu: Zum einen spricht die Abnahme der Stromkosten in E ohne schlüssige Erklärung für sich. Zum anderen hätte es dem Beschwerdeführer freigestanden, die Stromkosten von I als Argument zu seinen Gunsten anzuführen und zu belegen (vgl. E. 4.5).

E. 5.4.7

In Bezug auf die Heizkosten hielt die Vorinstanz fest, dass sie sich für die Wohnung in I für das Jahr 2017 auf etwa 1/7 der Heizkosten von 2018 belaufen, was auf eine Beheizung von knapp zwei Monaten hindeute. Der Beschwerdeführer wendet dagegen ein, dass die Heizkosten für 2017 nur 14 % der Heizkosten von 2018 ausmachten, was einer Heizperiode von sieben Wochen entspreche. Da 1/7 rund 14 % entsprechen, was aufs Jahr umgerechnet sieben Wochen oder knapp zwei Monaten entspricht, besteht zwischen den Berechnungen des Beschwerdeführers und den Angaben der Vorinstanz kein Unterschied. In diesem Zusammenhang ist bei der Würdigung auch zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer sich im Oktober während zwei Wochen im Ausland aufhielt.

E. 5.4.8

Unter Berufung auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 10. Juni 2020 (SB.2020.00030) macht der Beschwerdeführer geltend, es seien die Aufenthaltstage eines ganzen Kalenderjahrs zu untersuchen und aus der Beibehaltung der Wohnung am alten Ort ohne Fremdvermietung ergebe sich eine natürliche Vermutung, dass der bisherige Lebensmittelpunkt nicht aufgegeben worden sei. Wie das Bundesgericht festgehalten hat, sind die verschiedenen Kriterien in Abhängigkeit von der persönlichen Situation der betroffenen Person zu gewichten und im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung gegeneinander abzuwägen, um den steuerrechtlichen Wohnsitz per Jahresende (vgl. Art. 4b Abs. 1 StHG) zu bestimmen. Die tatsächlichen Verhältnisse zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt sind zwar nicht unmittelbar relevant, können aber als Indizien berücksichtigt werden (vgl. BGr, 27. Dezember 2021, 2C_247/2021, E. 3.3 m.w.H.). Im vorliegenden Fall bestand – im Unterschied zu SB.2020.00030 – eine parallele Wohngelegenheit nur für wenige Monate, frühestens ab August 2017 bis 1. März 2018. Eine Untersuchung der Aufenthaltstage über die ganze Steuerperiode 2017 erweist sich daher als obsolet, war es dem Beschwerdeführer doch gar nicht möglich, vor August 2017 in I zu wohnen. Dasselbe gilt für die Vermutung der Beibehaltung des bisherigen Lebensmittelpunkts. Im erwähnten Urteil des Verwaltungsgerichts (SB.2020.00030) war angesichts dauerhaft vorhandener paralleler Wohngelegenheiten primär umstritten, ob überhaupt eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, wobei die Beibehaltung der bisherigen Wohnung ohne Fremdvermietung als Indiz gegen eine Wohnsitzverlegung gewürdigt wurde. Im vorliegenden Fall geht es indessen darum, wann die Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, während unumstritten ist, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz nach I verlegt hat. In diesem Sinn begründet die kurzfristige "Beibehaltung" der bisherigen Wohnung (bis 1. März 2018) keine Vermutung dafür, dass die Wohnung bis am 1. März 2018 auch tatsächlich von ihm bewohnt wurde und seinen Lebensmittelpunkt darstellte. Dies wäre umgekehrt eher unwahrscheinlich. Vielmehr ist es im Fall eines Umzugs durchaus üblich, vorübergehend über zwei (parallele) Wohngelegenheiten zu verfügen.

E. 5.5

Gestützt auf eine Gesamtbetrachtung der dargestellten Indizien ist der vorinstanzlichen Würdigung beizupflichten: Angesichts des Einkaufsverhaltens des Beschwerdeführers, namentlich der fast täglichen Kleinstinkäufe in I gegenüber der wenigen Restaurantbesuche im Kanton F, des unerklärten abnehmenden Stromverbrauchs in E, der Heizungskosten, der wenigen Handwerkerarbeiten in I ab September 2017, der hohen Reinigungskosten für die Wohnung in I sowie der beruflichen Situation des Beschwerdeführers überwiegen die Indizien dafür, dass sich der Wohnsitz des Beschwerdeführers objektiv betrachtet am 31. Dezember 2017 in I befand. Der Beschwerdeführer macht noch geltend, die An-/Abmeldung, der Wechsel des Autokennzeichens oder die Mutation der Hausratsversicherung sei alles erst in der Periode 2018 geschehen. Wie der Beschwerdeführer zu Recht anführt, können solche formalen Elemente ausnahmsweise hilfsweise herangezogen werden. Die formalen Elemente können nur der Bestätigung der Beweiswürdigung dienen, entscheidende Bedeutung kommt ihnen jedoch nicht zu (vgl. statt vieler BGr, 8. März 2022, 2C_323/2021, E. 2.2.3 m.w.H.). Vorliegend vermögen sie die obige Beweiswürdigung weder infrage zu stellen noch zu widerlegen.

E. 6.1

Die Eigenmietwertbesteuerung beginnt grundsätzlich im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Handänderung (Eigentumsübertragung) bzw. im allfällig späteren Zeitpunkt der Übergabe des Gebäudes (Bezugsbereitschaft; vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 21 N. 65b).

E. 6.2

Wie oben ausgeführt (E. 5.4.1) und von der Vorinstanz zutreffend festgehalten wird, wurde die Wohnung in I laut eigener Auskunft des Beschwerdeführers vom 5. November 2019 "im August 2017 fertiggestellt". Später fanden im Wesentlichen nur noch Reparaturen, kleinere Installationen und Kontrollen statt. Zu Recht setzten die Vorinstanzen die Eigenmietwertbesteuerung daher per Anfang September 2017 fest.

E. 7

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und es steht ihm keine Entschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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