



Entscheid

14. Juni 2023

Mitwirkend:

Einzelrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

A,

vertreten durch R. Berli TREUHAND AG,
Untere Bahnhofstrasse 25a, 8340 Hinwil,

Rekurrent,

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2018

hat sich ergeben:

A. 2008 meldete sich der bis dahin in der eigenen Liegenschaft in der zürcherische Gemeinde B wohnhafte A (nachfolgend der Pflichtige) in die schwyzer Gemeinde C an eine c/o-Adresse ab, wo er fortan unbeschränkt steuerpflichtig war, während er im Kanton Zürich weiterhin qua Liegenschaftsbesitz besteuert wurde. Mittlerweile lebt der Pflichtige mit seiner Lebensgefährtin und Tochter der Eheleute D in der zürcherischen Gemeinde E, wo er sich per 15. März 2019 angemeldet hat. Seine Lebensgefährtin lebte bereits 2013 in der zürcherischen Gemeinde E.

Mit Auflage vom 14. Januar 2020 untersuchte der Kanton Zürich die Wohnsituation pro 2018 und ersuchte um folgende Unterlagen bzw. Auskünfte:

- Kopie Mietvertrag im Kanton Schwyz, woraus die Mietparteien, das Mietobjekt (Anzahl Zimmer), Mietbeginn und Mietzins ersichtlich sein müssen. Zusätzlich ist das Verhältnis zu allfälligen Mitmietern offenzulegen;
- Grundrissplan der Wohnung im Kanton Schwyz, wobei die Nutzung der einzelnen Zimmer zu notieren ist;
- Detaillierter Kontoauszug vom 1.1 – 31.1.2018, woraus die einzelnen Buchungen mit Datum, Zahlungsempfänger und Ort der Ausgabe ersichtlich sein müssen. Es sind auch allfällige detaillierte Kreditkartenabrechnungen einzureichen;
- Nachweis über Telefon-, Internet- und TV-Anschluss an beiden Adressen;
- Grundrissplan der Liegenschaft in der zürcherische Gemeinde B, wobei sowohl die selbstgenutzten als auch die fremdvermieteten Flächen farblich markiert sein müssen;
- Kopie Mietvertrag der Liegenschaft in der zürcherische Gemeinde B.

Die Auflage wurde am 6. Februar 2020 teilweise erfüllt, mit dem Hinweis, die übrigen einverlangten Unterlagen seien nicht erhältlich.

Am 26. Februar 2020 schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 74'400.- und einem steuerbaren Vermögen

von Fr. 1'072'000.- ein. Dabei ging es davon aus, der Pflichtige sei im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 24. März 2020 (Poststempel) Einsprache mit dem Antrag, den steuerlichen Wohnsitz pro 2018 im Kanton Schwyz zu belassen.

Die Einsprache wurde am 25. Mai 2020 abgewiesen.

C. Mit Rekurs vom 25. Juni 2020 wandte sich der Pflichtige mit folgenden Anträgen ans Steuerrekursgericht:

1. *Der Einschätzungsentscheid vom 26. Februar 2020 bzw. der Einspracheentscheid vom 25. Mai 2020 sei aufzuheben und die Steuerhoheit für das Steuerjahr 2018 im Kanton Schwyz bzw. in der schwyzer Gemeinde C zu belassen.*
2. *Sollte das Steuerrekursgericht zur Auffassung gelangen, dass die Steuerhoheit und damit die unbeschränkte Steuerpflicht für die Steuerperiode 2018 im Kanton Zürich gegeben ist, so ist bei den Einkünften nicht der Eigenmietwert durch den Steuerpflichtigen zu versteuern, sondern lediglich die Mietzinseinnahmen seiner Tochter im Umfang von Fr. 12'000.- p.a.*
3. *Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse.*

Das kantonale Steueramt schloss am 16. Juli 2020 auf Abweisung des Rechtsmittels. Der Pflichtige hielt in einer Stellungnahme dazu an seinem Standpunkt fest.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Streitig ist vorliegend, ob der Pflichtige 2018 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Zürich oder im Kanton Schwyz hatte bzw. dort unbeschränkt steuerpflichtig war. Während er in der zürcherischen Gemeinde B Eigentümer einer Liegenschaft ist, die in ein Fotostudio (EG, vermietet an F), ein Wohnstudio (1. OG, vermietet an F) und eine 4½ Zimmerwohnung (1. und 2. OG, es handelt sich dabei um die Wohnung, in der der Pflichtige unbestritten bis 2008 gelebt hat und in der unstreitig 2018 seine Tochter lebte) unterteilt ist, stand ihm im Kanton Schwyz nach eigener Aussage ein Zimmer bei den Eheleuten D, die die Eltern seiner Jugendfreundin und jetzigen Partnerin sind, unentgeltlich zur Verfügung (R-act. 2), wobei er Bad, Küche, Wohnzimmer und Balkon habe mitbenutzen dürfen.

2. a) § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bestimmt, dass natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. § 3 Abs. 2 StG). Diese kantonale Bestimmung lautet gleich wie Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) betreffend die Steuerpflicht natürlicher Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit. Die Bestimmungen sind somit gleich auszulegen (BGr, 10. März 2019, 2C_473/2018, E. 3; BGr, 17. Juli 2019, 2C_87/2019, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden).

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt der steuerrechtliche Wohnsitz einer Person am Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz kann demnach nicht frei bezeichnet werden. Der Ort, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, spielt nicht eine

entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafürspricht.

Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen hat. Diese Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2; 132 I 29 E. 4; 125 I 54 E. 2; BGr, 10. März 2019, 2C_473/2018, E. 4.1; BGr, 16. Juli 2018, 2C_546/2017, E. 2.3; BGr, 16. März 2018, 2C_580/2017, E. 4.1; BGr, 3. August 2017, 2C_1045/2016, E. 3.3). Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der betroffenen Steuerperiode (Art. 4b Abs. 1 StHG).

b) Die Umstände, die die allgemeine Steuerpflicht begründen, sind steuerbegründende Tatsachen und deshalb von den Steuerbehörden zu beweisen (Oesterhelt/Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 3 N 82 StHG). Dies gilt auch dann, wenn sich der steuerrechtliche Wohnsitz bis anhin im Kanton Zürich befand und streitig ist, ob er aufgegeben worden ist bzw. sich an einen ausserkantonalen Ort verlagert hat. Von daher ist der bisherige steuerrechtliche Wohnsitz für die Verteilung der Beweislast nicht von Bedeutung (VGr, 26. März 1997, StE 1997 B 11.1 Nr. 15 = ZStP 1997, 269). Immerhin kann der steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis für die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes oder das Vorliegen eines ausserkantonalen Wohnsitzes auferlegt werden, wenn die von der Einschätzungsbehörde behauptete subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 1. März 2012, 2C_785/2011, E. 2.3). Dies trifft vor allem zu, wenn die bisherige Wohnung im Kanton (ohne Fremdvermietung) weiterhin beibehalten wird; dies ist ein Indiz dafür, dass der bisherige Lebensmittelpunkt im Kanton nicht definitiv aufgegeben worden ist.

Die praktische Bedeutung dieser Beweislastverteilung ist jedoch insofern überschaubar, als das Bundesgericht verschiedene tatsächliche Vermutungen anerkannt hat, welche den Zustand der Beweislosigkeit gar nicht erst eintreten lassen (BGr, 20. Dezember 2019, 2C_415/2019, E. 5.3; BGr, 3. Juni 2019, 2C_73/2018, E. 3.3, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Solche auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufbauende tatsächliche Vermutungen lassen es zu, aufgrund bewiesener, für die kon-

krete Frage nicht unmittelbar erheblicher Tatsachen auf das Vorliegen ansonsten unbewiesener, erheblicher Tatsachen zu schliessen. War aufgrund bestimmter familiärer Verhältnisse während mehrerer Steuerperioden vom Lebensmittelpunkt an einem bestimmten Ort auszugehen und stösst die Steuerbehörde bei ihrer Untersuchung nicht auf gegenteilige Hinweise (Vermutungsbasis), ist darauf zu schliessen, dass sich an den massgebenden Verhältnissen nichts geändert hat (Vermutungsfolge) und sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen für die darauffolgende Steuerperiode weiterhin am besagten Ort befindet. Sind die Voraussetzungen dieser Tatsachenvermutung gegeben, muss die abgabepflichtige Person den Gegenbeweis antreten und nachweisen, dass Vermutungsbasis oder Vermutungsfolge nicht zutreffen. Sie kann einerseits darlegen, bereits in den Vorperioden sei der Lebensmittelpunkt falsch festgelegt worden. Andererseits kann sie vorbringen, dass sich die Verhältnisse in der massgeblichen Zeit geändert hätten.

In Bezug auf die Beweisführung über die Aufgabe des Wohnsitzes wendet somit das Bundesgericht zumindest im Resultat die Beweislastregel zuungunsten des Steuerpflichtigen an. Mit der herrschenden Lehre ist nämlich davon auszugehen, dass die Steuerpflicht nicht mit jeder Steuerperiode neu beginnt. In der Regel wird der Steuerbehörde der Beweis gelingen, dass der Steuerpflichtige in den Vorperioden seinen Wohnsitz im Kanton und somit die Steuerpflicht zumindest zu Beginn der Steuerperiode bestanden hatte. Es ist dann nach der Normentheorie (Art. 8 ZGB) am Steuerpflichtigen, den Wegfall seiner Steuerpflicht als steuermindernde Tatsache zu beweisen (Oesterhelt/Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 3 N 67 DBG).

Wenn der frühere Wohnsitzkanton für ein paar Jahre anerkennt, dass sich das Hauptsteuerdomizil in einem anderen Kanton befand, so kann er zwar auf eine neue Steuerperiode hin die Besteuerungshoheit wieder in Anspruch nehmen, hat aber eine veränderte Faktenlage zu seinen Gunsten nachzuweisen, wie beispielsweise die Veränderung der Wohnverhältnisse oder der Übergang vom Erwerbsleben in den Ruhestand (BGr, 8. März 2022, 2C_232/2021, E.2.4.2 ff, auch zum Folgenden), wobei dies nur dann gilt, wenn die steuerpflichtige Person ihren Mitwirkungspflichten im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist. Der Begriff der Veränderung der Faktenlage darf nicht allzu wörtlich aufgefasst werden: Eine solche ist auch zu bejahen, wenn die Faktenlage in früheren Steuerperioden gar nicht abgeklärt wurde, die nunmehr gelieferten

Informationen indes hinreichende Anhaltspunkte liefern, um die Besteuerungskompetenz erneut in Anspruch zu nehmen.

3. a) Das kantonale Steueramt argumentiert, praktisch alle im Steuererklärungsverfahren 2018 eingereichten Belege wie Lohnausweis, Bank- oder Hypothekerauszüge, Unterhaltsrechnungen, Krankenkassenübersicht, Säule 3a-Beleg, Abrechnung Auszahlung Kapitaleistung aus der 2. Säule sowie Meldung derselben durch die Pensionskasse würden auf die Adresse in der zürcherische Gemeinde B lauten. Aus den eingereichten Kontoauszügen der ZKB, Filiale zürcherische Gemeinde B, ergäben sich Arzt-, Zahnarzt-, und Fitnesscenterbesuche in der zürcherische Gemeinden B und E. Ausserdem bestünden Geschäftsbeziehungen zu einem Treuhänder und einer Garage in zwei weiteren zürcherischen Gemeinden. Aus den eingereichten Übersichten seien keine Einkäufe von täglichen Besorgungen, Kleidung und dergleichen und keine Bargeldbezüge ersichtlich. Es sei deshalb davon auszugehen, dass die Auflage in diesem Punkt nur unvollständig erfüllt worden sei. Aus den eingereichten Dokumenten zeige sich jedoch ein klarer Bezug des Pflichtigen zur zürcherische Gemeinde B. Verbindungen zum Kanton Schwyz seien nicht zu erkennen. Schliesslich lebten die kranken Eltern des Pflichtigen (deren Liegenschaft ist einseitig am Haus des Pflichtigen angebaut, vgl. R-act. 3/14) sowie dessen Tochter und dessen Lebensgefährtin allesamt in der zürcherische Gemeinde B und Umgebung.

b) Vorab ist hier festzuhalten, dass die vom kantonalen Steueramt zitierten Beweismittel tatsächlich auf die zürcherische Gemeinden B oder E als Lebensmittelpunkt deuten (zu der nach der zürcherischen Gemeinde B adressierten Post vgl. T-act. 3/1-3). Einzig hinsichtlich der Barabhebungen ist der Vorinstanz insofern ein Fehler unterlaufen, dass sich aus den eingereichten Bankauszügen durchaus solche ergeben (R-act. 3/11). Sie sind ausnahmslos in der zürcherischen Gemeinden B oder E zuzuordnen. Der Pflichtige bestreitet diese Deutung der Beweismittel nicht, liefert dazu aber Erklärungen, wie folgend dargestellt wird.

4. a) Der Pflichtige arbeitete bis 31. Mai 2018 als Kantonspolizist für den Kanton Zürich. Ende Mai 2018 liess er sich pensionieren (T-act. 3/3, T-act. 9 und R-act. 2).

Zur Auflage führt er sinngemäss aus, er habe sie soweit möglich erfüllt (T-act. 7, auch zum Folgenden). Ein Grundrissplan der Liegenschaft im Kanton Schwyz existiere nicht. Dasselbe gelte für Nachweise betreffend Telefon-, Internet- und TV-Anschluss. Er habe nur sein Mobiltelefon gehabt, welches vom Arbeitgeber bis Ende Mai 2018 bezahlt worden sei. Anschliessend habe er einen Vertrag mit der Swisscom (und später mit yallo, R-act. 2) abgeschlossen. Genauso erübrige sich ein Nachweis von Telefon-, Internet- und TV-Anschluss in zürcherischen Gemeinde B, da er seit Jahren nicht mehr dort wohnhaft sei.

Hintergrund der Wohnsitzverlegung 2008 seien die schwierige Scheidung des Pflichtigen von seiner Exfrau und der zunehmende Pflegebedarf von dessen Eltern, die angrenzend zu seiner Liegenschaft in der zürcherische Gemeinde B leben, gewesen (R-act. 2, auch zum Folgenden). Natürlich habe er seine Eltern regelmässig gepflegt, aber wenn das einzige Kind gleich nebenan wohne, könne die Betreuung zur Dauerbelastung werden. Die Wohnmöglichkeit im Kanton Schwyz sei ihm angeboten worden, weil er die Ehegatten D und deren Tochter seit seiner Jugend kenne (T-act. 9, auch zum Folgenden). Als Gegenleistung dafür, dass er keine Miete habe bezahlen müssen, habe er die Eltern seiner Jugendfreundin betreut (R-act. 2, auch zum Folgenden) sowie Einkäufe und Reparaturen vorgenommen (T-act. 9, auch zum Folgenden). Die Ehegatten D seien betagt und entsprechend falle es ihnen schwer, gewisse Besorgungen selbst vorzunehmen. Ferner seien sie finanziell derart gut gestellt, dass sie auf ein Nebeneinkommen in Form von Mietertrag nicht angewiesen seien. Auch heute würden die Eheleute D vom Pflichtigen und dessen Partnerin betreut und bei Besorgungen unterstützt. Ende 2017 bzw. anfangs 2018 seien er und seine Lebensgefährtin zusammengekommen, wobei er sich erst anfangs 2019 dazu entscheiden habe, in die zürcherische Gemeinde E zu ziehen (R-act. 2). Die 4 ½-Zimmer Wohnung in der zürcherischen Gemeinde B werde seit dem Wegzug der Exfrau des Pflichtigen 2014 allein von dessen Tochter bewohnt (T-act. 9, auch zum Folgenden). Es gebe keine Zimmer, die dem Pflichtigen zur Übernachtung dienen könnten. Allein der Umstand, dass sich der Freund der Tochter regelmässig dort aufhalte, lasse ein solches Vorgehen faktisch kaum zu.

b) aa) Es treffe zu, dass – wie vom kantonalen Steueramt vorgebracht – die Bankunterlagen des Pflichtigen 2018 an die Adresse in der zürcherischen Gemeinde B

gesandt worden seien. Es habe allerdings ein Nachsendeauftrag an die Adresse in der zürcherischen Gemeinde E bestanden (T-act. 9, auch zum Folgenden). Der Grund dieses Vorgehens sei gewesen, dass der über 80-jährige Domizilgeber des Pflichtigen versehentlich dessen Post geöffnet habe. Daraufhin sei es zwischen den Eheleuten D zu einer verbalen Auseinandersetzung gekommen. Da sich der Pflichtige ab und zu bei seiner Freundin in der zürcherischen Gemeinde E aufgehalten habe, habe er infolge dieses Vorfalls seine Post dorthin senden lassen.

Tatsächlich sei das irrtümliche Öffnen der Post durch die Ehegatten D mehrfach vorgekommen (R-act. 2, auch zum Folgenden), weswegen sich der Pflichtige dazu entschlossen habe, nur noch die unwichtige Post direkt in den Kanton Schwyz schicken zu lassen. Alles andere habe er an seinen ehemaligen Wohnort senden lassen und dafür den Nachsendeauftrag in die zürcherische Gemeinde E eingerichtet. Aus dem eingereichten Beleg (vgl. R-act. 3/9) sei zu erkennen, dass dieser Nachsendeauftrag bereits am 17. Juli 2013 mit Wirkung ab 23. März 2017 (recte: 22. Juli 2013) eingerichtet worden sei. Alternativ hätte der Pflichtige auch ein Postfach im Kanton Schwyz anmieten können, er habe sich jedoch für die Variante Umleitung entschieden, weil die Post im Kanton Schwyz verkehrstechnisch sehr ungünstig liege.

bb) Die Erklärung des Pflichtigen überzeugt nicht. Es erscheint lebensfremd, dass er zuerst bei der Post und den übrigen Adressaten (Arbeitgeber, Versicherungen, Banken etc.) eine Adressänderung von der zürcherische Gemeinde B in den Kanton Schwyz angab, infolge mehrfacher Verletzung des Postgeheimnisses durch die Eheleute D aber 2013 den «wichtigen» Korrespondenzpartnern wie Banken, Arbeitgeber etc. (nicht aber der Post in Form eines Nachsendeauftrags, sonst wäre die unwichtige Post auch in die zürcherische Gemeinde B geschickt worden) eine Adressänderung in die zürcherische Gemeinde B mitteilte, nur um bei der Post einen (kostenpflichtigen) Nachsendeauftrag von der zürcherische Gemeinde B in die zürcherische Gemeinde E einzurichten. Zur Erinnerung: 2013 hätten sowohl die Tochter des Pflichtigen als auch dessen Eltern seine Post in der zürcherische Gemeinde B in Empfang nehmen und ihm übergeben können. Nach eigener Aussage war die Tochter der Eheleute D noch nicht seine Lebensgefährtin, sondern lediglich eine Jugendfreundin, so dass ohnehin das Vertrauensverhältnis zu seiner unmittelbaren Verwandtschaft hätte grösser sein müssen. Ferner war unter den geschilderten Umständen (betreuungsbedürftige Eltern) damit zu rechnen, dass sich der Pflichtige regelmässig in der zürcherischen Gemeinde

B, nicht jedoch in der zürcherischen Gemeinde E, aufhalten würde. Faktisch ist die einzig logische Erklärung, dass er nie eine Adressänderung in den Kanton Schwyz mitteilte, sich aber 2013 dazu entschloss, seine Post von der zürcherische Gemeinde B in die zürcherische Gemeinde E nachsenden zu lassen, wobei der Nachsendeauftrag aktenkundig 2018 noch aktiv war (T-act. 7, Beilage). Das legt die Schlussfolgerung nahe, dass der Pflichtige und die Tochter der Ehegatten D 2013 bereits ein Paar waren und dass er sich regelmässig an deren Adresse in der zürcherischen Gemeinde E aufhielt. Dies entspricht auch der Schilderung in der Einsprache vom 23. März 2020 : «Da sich unser Klient [der Pflichtige] auch ab und zu bei seiner Freundin in der zürcherischen Gemeinde E aufhielt, liess er aufgrund des beschriebenen Vorfalls [Öffnen der Post] künftig seine Post an jene Adresse senden».

c) aa) Der Pflichtige führt weiter aus, er zahle seine Rechnungen sowie seinen übrigen Lebensunterhalt ausschliesslich in bar. Aus diesem Grund hebe er regelmässig Barbeträge bei seiner Bank ab und zahle mit dem Postquittungsbüchlein seine Verbindlichkeiten ein. Dies habe er [sinngemäss 2018] vorwiegend in der zürcherischen Gemeinde B erledigt, wenn er sich bei seinen Eltern befunden habe, zumal er seine Mutter auf die Post habe begleiten müssen, oder aber in der zürcherischen Gemeinde E, wenn er seine Partnerin besucht habe (R-act. 2, auch zum Folgenden). Bei seinem Vater sei 2017 Lungenkrebs diagnostiziert worden. Der Pflichtige habe sämtliche finanzielle Angelegenheiten seiner Eltern besorgen müssen, so auch alle Einzahlungen bei der ZKB. Es liege auf der Hand, dass er bei dieser Gelegenheit auch die eigenen Einzahlungen erledigt habe und nicht extra im Kanton Schwyz nochmals zur Bank gegangen sei. Im Übrigen habe er mit dem abgehobenen Bargeld auch für die Ehegatten D im Kanton Schwyz eingekauft.

bb) Mit der Auflageantwort vom 6. Februar 2020 reichte der Pflichtige lediglich Auszüge des ZKB-Privatkontos ein, obschon er in der Steuererklärung 2018 daneben noch folgende Konti deklarierte: zusätzliches Privatkonto ZKB, ZKB Sparkonto Plus, Privatkonto Postfinance, Depot Postfinance 97-159871-1 und Vermögensverwaltungskonto ZKB. Zwar könnte man dem kantonalen Steueramt den Vorwurf machen, dass in der Auflage vom 14. Januar 2020 um Einreichung eines detaillierten Kontoauszugs pro 2018 im Singular ersucht wurde, jedoch hätte der Pflichtige diesbezüglich nach Treu und Glauben beim kantonalen Steueramt nachhaken müssen, welches Konto nun gemeint sei, da er 2018 über mehr als ein Konto verfügte, oder aber Unterlagen zu allen

Konti einreichen müssen. Im Übrigen hat das kantonale Steueramt spätestens im Einspracheentscheid unmissverständlich klargestellt, dass Auszüge von sämtlichen Konti einverlangt worden seien («Im Auflageverfahren wurden sämtliche Verbindungsdetails zu den Geldbezügen bei Bank- und Kreditkarteninstituten einverlangt») und die unvollständige Erfüllung der Auflage beanstandet, was jedoch den Pflichtigen nicht dazu veranlasste, weitere Belege einzureichen, obschon ihm definitiv bewusst war, dass er die Auflage nur unvollständig erfüllt hatte (vgl. R-act. 2 Ziff. 3.1: «Die Steuerkommissärin verlangte im Auflageverfahren sämtliche Verbindungsdetails zu den Geldbezügen bei Bank- und Kreditkarteninstitutionen. »). Fraglich ist, ob die pro 2018 eingereichten Kontoauszüge und Auszüge des Postquittungsbüchleins ein vollständiges Bild ergeben. Um dies zu prüfen werden im Folgenden die Auszüge gegenübergestellt.

Monat	Barabhebungen	Bareinzahlungen Postschalter
Januar	keine	<ul style="list-style-type: none"> • 29.1 Fr. 750.20 Zürich Riesbach
Februar	keine	<ul style="list-style-type: none"> • 7.2 Fr. 765.60 Zürich Riesbach • 22.2 Fr. 3'301.50 Zürich Riesbach
März	<ul style="list-style-type: none"> • 7.3 Fr. 1'000.- Zürcherische Gemeinde B • 23.3 Fr. 2'000.- Zürcherische Gemeinde B 	keine
April	keine	<ul style="list-style-type: none"> • 3.4 Fr. 2'714.65 Zürcherische Gemeinde B • 16.4 Fr. 606.- Zürich Riesbach • 23.4 Fr. 540.- Zürich Riesbach
Mai	keine	<ul style="list-style-type: none"> • 2.5 Fr. 1'780.05 Zürich Riesbach • 30.5 Fr. 1'319.75 Zürich Riesbach
Juni	<ul style="list-style-type: none"> • 5.6 Fr. 2'000.- Zürcherische Gemeinde E • 21.6 Fr. 5'000.- Zürcherische Gemeinde B • 28.6 Fr. 4'000.- Zürcherische Gemeinde B 	<ul style="list-style-type: none"> • 5.6 Fr. 2'116.75 Zürich Riesbach • 27.6 1'600.85 Zürcherische Gemeinde E
Juli	<ul style="list-style-type: none"> • 10.7 Fr. 50'000.- Zürcherische Gemeinde B • 17.7 Fr. 4'000.- Zürcherische Gemeinde B • 20.7 Fr. 15'000.- Zürcherische Ge- 	<ul style="list-style-type: none"> • 5.7 Fr. 235.60 Zürcherische Gemeinde E • 24.7 Fr. 2'334.20 Zürcherische Gemeinde B

	meinde B	
August	<ul style="list-style-type: none"> • 27.8 Fr. 4'000.- Zürcherische Gemeinde B • 30.08 Fr. 10'000.- Zürcherische Gemeinde B 	<ul style="list-style-type: none"> • 27.8 Fr. 1'429.15 Zürcherische Gemeinde B
September	keine	<ul style="list-style-type: none"> • 11.09 Fr. 5'242.90 Zürcherische Gemeinde B • 14.9 Fr. 105.- Zürcherische Gemeinde B
Oktober	keine	<ul style="list-style-type: none"> • 8.10 Fr. 282.90 Zürich Riesbach
November	<ul style="list-style-type: none"> • 3.11 Fr. 10'000.- Zürcherische Gemeinde B • 21.11 Fr. 3'000.- Zürcherische Gemeinde B • 26.11 Fr. 1'500.- Zürcherische Gemeinde E • 29.11 Fr. 2'000.- Zürcherische Gemeinde B 	<ul style="list-style-type: none"> • 7.11 Fr. 4'401.25 Zürcherische Gemeinde E • 27.11 Fr. 1'457.95 Zürich Riesbach
Dezember	<ul style="list-style-type: none"> • 27.12 Fr. 5'000.- Zürcherische Gemeinde B 	<ul style="list-style-type: none"> • 28.12 Fr. 4'587.05 Zürich Riesbach

Augenfällig ist die fehlende zeitliche sowie betragsmässige Kongruenz zwischen Ein- und Auszahlungen. Den Abhebungen von insgesamt Fr. 118'500.- stehen Einzahlungen von Fr. 35'571.35 am Postschalter gegenüber. Selbst unter Berücksichtigung der Auslagen für Essen, Kleidung etc. sowie allfälliger Restaurant- und sonstigen Veranstaltungsbesuche stellt sich die Frage, wo das abgehobene Geld geblieben ist. Das Missverhältnis zwischen Abhebungen und belegten Barauslagen wird allerdings bei einer näheren Betrachtung der ersten Monate von 2018 noch augenfälliger: Im Januar und Februar 2018 hob der Pflichtige kein Geld ab, zahlte aber Rechnungen im Umfang von Fr. 4'817.30 am Postschalter. Im März 2018 bezog der Pflichtige Fr. 3'000.- in bar, tätigte jedoch keine Einzahlungen, was nahelegt, dass das Geld für sonstige (nicht am Postschalter zu begleichende) Auslagen verwendet wurde, ansonsten der Pflichtige wohl erst in einem späteren Zeitpunkt einen derart grossen Geldbetrag abgehoben hätte. Den Einzahlungen am Postschalter von Fr. 6'960.45, welche im April - Mai 2018 stattfanden, stehen gar keine Bargeldbezüge gegenüber. Selbst wenn man der rekursweise vorgebrachten Schilderung des Pflichtigen glauben würde, dass ihm seine Tochter ab Januar 2018 Fr. 1'000.- monatlich in bar für die Miete übergab (vgl. dazu R-act. 2 und E. 5 hiernach), stünden für die ersten 5 Monate des Jahrs 2018 immer noch Bareinzahlungen von Fr. 11'777.75 Barmitteln von Fr. 8'000.- gegenüber.

Damit ist hinreichend klar, dass der Pflichtige seinen Lebensunterhalt in der Zeit von Januar bis Mai 2018 nur unter Benutzung anderer Konti oder generell anderer Mittel bestreiten konnte. Betreffend den Vorwurf, der Pflichtige habe Bank- bzw. Kreditkartenbelege zurückbehalten, wohl, weil sie dessen Darstellung nicht untermauern, ist dem kantonalen Steueramt mithin beizupflichten.

Es ist allerdings davon auszugehen, dass die Auflage auch in anderen Punkten unerfüllt blieb, obschon eine Erfüllung möglich und zumutbar gewesen wäre. So hat der Pflichtige in der Auflageantwort angegeben, er könne keine Nachweise über Telefon-, Internet und TV-Anschlüsse liefern, da er nicht über solche verfüge (T-act. 7). Im Zimmer, welches dem Pflichtigen im Kanton Schwyz zur Verfügung gestanden sei, habe es keinen eigenen TV- oder Internetanschluss gegeben. Da die Eheleute D jeweils früh zu Bett gegangen seien, habe der Pflichtige ausschliesslich den Fernseher im Wohnzimmer seiner Logisgeber benutzt. Es hätte keinen Sinn gemacht, die Gebühren doppelt zu bezahlen (R-act. 2, auch zum Folgenden). Dass der Pflichtige keinen TV-Anschluss in der zürcherische Gemeinde B vorweisen könne, liege auf der Hand. Die TV-Gebühren würden auf die Mieter lauten.

Aus den Einzahlungsbelegen im Postquittungsbüchlein (T-act. 9, Beilage) ergibt sich indessen, dass der Pflichtige am 3. April 2018 Fr. 99.- für eine Swisscom TV-Box bezahlt hat. Diese funktioniert nur mit einem Swisscom TV-Abonnement (vgl. www.swisscom.ch). Im Übrigen hatte der Pflichtige auch Billag Gebühren zu bezahlen (27. Juni 2018), was gegen seine Darstellung spricht, er nutze lediglich den Fernseher der Eheleute D (für den wohl diese gebührenpflichtig sind) wenn diese schliefen.

In Anbetracht dessen, dass davon auszugehen ist, die Eheleute D hätten ihren eigenen TV-Anschluss und dass aktenkundig die Serafe Rechnung 2019 in der zürcherische Gemeinde B auf F, G und die Tochter des Pflichtigen (R-act. 3/10) lautet, ist davon auszugehen, dass die TV-Box (und das entsprechende Abonnement) für die Adresse in der zürcherischen Gemeinde E verwendet wurde.

Schliesslich hat es der Pflichtige auch versäumt, sein Mobiltelefon-Abonnement einzureichen, obschon er nach eigener Aussage 2018 zunächst mit Swisscom, sodann mit «yallo» ein solches abschloss.

Gestützt auf den erwähnten Umständen muss zusammenfassend davon ausgegangen werden, dass der Pflichtige bewusst Belege zurückbehalten hat, welche seine Darstellung nicht untermauern bzw. ihr widersprechen. Dies ist wie in E. 2b (in fine) dargelegt bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen.

cc) Inhaltlich lässt sich den Einzahlungen entnehmen, dass sich die Ärzte des Pflichtigen in der zürcherischen Gemeinde E und in der Umgebung befinden (Zahlungen vom 2. Mai bzw. 24. Juli 2018), seine Zahnärzte in der zürcherischen Gemeinde E und in einer St. Galler Gemeinde (Zahlungen vom 24. Juli und 27. September 2018), seine Garage in einer Nachbargemeinde zur zürcherischen Gemeinde E (Zahlung vom 30. Mai 2018) und seine Treuhänder in einer anderen nahegelegenen Gemeinde (Zahlung vom 24. Juli 2018). Daneben hatte der Pflichtige offenbar ein 6-monatiges Fitness-Abo in der zürcherischen Gemeinde E (ungültige Zahlung von Oktober 2018; es ist davon auszugehen, dass der Betrag anderweitig beglichen wurde). Einzig die Rechnung eines Sanitärunternehmens kann im Kanton Schwyz geortet werden (Zahlung vom 27. November 2018), allerdings wurde der Betrag als Liegenschaftsunterhalt für die Liegenschaft in der zürcherische Gemeinde B deklariert (T-act. 3/3), vermag somit keinen Konnex zum Kanton Schwyz zu belegen.

d) Der Pflichtige will einen Konnex zum Kanton Schwyz dadurch belegen, dass er seinen 65. Geburtstag im Mai 2018 mit 30 geladenen Gästen in einem schwyzer Restaurant feierte. Eine solche Veranstaltung hätte im Kanton Zürich stattgefunden, wenn der Konnex zur zürcherischen Gemeinde B noch vorhanden gewesen wäre (T-act. 9, auch zum Folgenden). Dem ist entgegenzuhalten, dass die Anmietung eines Lokals für ein grosses Fest (in casu über 30 Personen) primär davon abhängt, das grössen- und preistechnisch geeignete Lokal zu finden, jedoch die Veranstaltung eines Fests in einer schwyzer Gemeinde genauso wenig einen Wohnsitz im Kanton Schwyz belegt, wie eine Feier auf den Üetliberg einen Konnex zu zürcherischen Gemeinden belegt. In der Einsprache wird ausgeführt, der Pflichtige habe diese Gaststätte regelmässig besucht und sich überdies regelmässig im verschiedenen Restaurants im Kanton Schwyz aufgehalten, was allerdings nicht belegt werden könne, weil er die Quittungen nicht aufbewahrt habe. Das Fehlen von diesbezüglichen Belegen wiegt umso schwerer, weil wie geschildert davon auszugehen ist, der Pflichtige habe bewusst Be-

lege zurückbehalten, die seiner Darstellung widersprechen. Unter diesen Umständen kann dieser Aussage keinerlei Beweiswert beigemessen werden.

e) aa) Im Rekursverfahren reichte der Pflichtige als Beweismittel Korrespondenz ein, welche ihm an die Adresse im Kanton Schwyz zugesandt wurde (R-act. 3/12) und führte ergänzend aus, er habe seine Vorsorgeeinrichtung am 11. Januar 2018 darüber informiert, dass die Adresse in der zürcherische Gemeinde B nicht mehr korrekt sei. Am 15. Januar 2018 habe er der Vorsorgeeinrichtung die Adresse im Kanton Schwyz mitgeteilt. Die Pensionskasse habe jedoch nach wie vor die Adresse in der zürcherischen Gemeinde B benutzt. Letzten Endes habe sich dadurch kein Nachteil ergeben, da die Post ohnehin umgeleitet gewesen sei (R-act. 2).

bb) Bei einer Würdigung des Beweiswerts dieser Korrespondenz kann nicht ausser Acht gelassen werden, dass es sich grösstenteils um Steuerunterlagen (R-act. 3/12/2-3) bzw. sonstige behördliche Unterlagen oder um Unterlagen handelt, welche Behörden bzw. Amtsstellen übermittelt werden müssen (R-act. 3/12/4-13), so dass sich die Benutzung der Meldeadresse zwingend aufdrängt. Die einzige Ausnahme ist die Steuerbescheinigung der Postfinance. An dieser Stelle sei auch daran erinnert, dass Pensionskassen die Steuerbehörden (via ESTV) über Zahlungen informieren (vgl. T-act. 5) und dass die Bemühungen des Pflichtigen, seiner Vorsorgeeinrichtung seine Schwyzer Adresse mitzuteilen, vor diesem Hintergrund zu würdigen sind.

f) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es starke Indizien dafür gibt, dass der Pflichtige 2018 im Kanton Zürich, konkret in der zürcherischen Gemeinde E, unbeschränkt steuerpflichtig war. Die einzigen Beweise, die für einen Wohnsitz im Kanton Schwyz sprechen, sind die dorthin adressierte Steuerbescheinigung der Postfinance und die Meldeadresse. Insbesondere unter zusätzlicher Berücksichtigung des Umstands, dass der Pflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist, gelangt das Gericht zur Überzeugung, dass sich der Wohnsitz des Pflichtigen 2018 in der zürcherischen Gemeinde E befand.

5. a) Eventualiter beantragt der Pflichtige, bei den Einkünften anstelle des Eigenmietwerts die von seiner Tochter pro 2018 bezahlten Mietzinse von Fr. 12'000.- zu versteuern.

b) In seiner Steuererklärung 2018 deklarierte der Pflichtige Eigenmietwert/Einkünfte aus privaten Liegenschaften im Umfang von Fr. 45'600.-, bestehend aus Einnahmen aus der Vermietung des Fotostudios der F (12 x 1'300.- = Fr. 15'600.-), des Wohnstudios der F (12 x 700.- = 8'400.-) und Eigenmietwert von Fr. 21'600.-. In seiner Auflageantwort vom 6. Februar 2020 teilte der Pflichtige dem kantonalen Steueramt mit, dass ihm seine Tochter keine Miete bezahle, so dass er mit ihr keinen Mietvertrag abgeschlossen habe.

In der Einsprache vom 23. März 2020 wurde erstmals vorgetragen, dass die Tochter des Pflichtigen die Wohnung in der zürcherische Gemeinde B gegen Entgelt benutzen dürfe und dass ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei, welcher sich bei den Akten befinde (T-act. 9). Konkrete Details wurden nicht genannt. Im Übrigen befindet sich kein solcher Mietvertrag bei den Akten.

Rekursweise wird schliesslich vorgetragen, der Pflichtige habe mit seiner Tochter mündlich vereinbart, dass sie ihm nach seiner Pensionierung Fr. 1'000.- Miete monatlich bezahle (R-act. 2, auch zum Folgenden). Tatsächlich habe sie ihm allerdings bereits ab 1. Januar 2018 Fr. 1'000.- monatlich bar bezahlt. Die Nebenkosten würden durch die Tochter separat bezahlt. Damit betrage die Jahresmiete mehr als 50% des Eigenmietwerts und gelte nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts im Kanton Zürich als nicht rechtsmissbräuchlich. Ausserdem habe der Pflichtige mit seiner Tochter ab dem 1. Januar 2020 einen ordentlichen Mietvertrag abgeschlossen.

In seiner Stellungnahme zur Rekursantwort vom 27. August 2020 ergänzt der Pflichtige schliesslich, die von seiner Tochter 2018 bezahlte Miete sei nicht in der Steuererklärung deklariert worden, weil ihm der damalige Steuerberater mitgeteilt habe, dass er weiterhin seinen Eigenmietwert zu versteuern habe (R-act. 13).

c) Die allgemeine Beweislastregel von Art. 8 ZGB, welche die Frage beantwortet, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, findet auch im Steuerrecht Anwendung. Demnach obliegt der Nachweis für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen der Steuerbehörde und derjenige für steuermindernde oder -aufhebende Tatsachen dem Steuerpflichtigen. Er hat steuermindernde bzw. -aufhebende Tatsa-

chen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5, mit weiteren Hinweisen). Bleibt eine feststellungsbedürftige Tatsache unbewiesen, so ist aufgrund der objektiven Beweislast zuungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (Zweifel/Hunziker, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 130 N 27 DBG).

Als Beweis für die Mietzinszahlungen reichte der Pflichtige Kopien einer Agenda 2018 ein, in welcher punktuell «Mietzins», «Miete Tochter» o. Ä. eingetragen ist. Im Übrigen enthält die Agenda keinerlei Einträge (R-act.13/3). Der Agenda ist keinerlei Beweiswert beizumessen, so dass es ohnehin beim deklarierten Eigenmietwert sein Bewenden haben muss. Hinzuzufügen ist noch, dass die Aussage des Pflichtigen im Auflageverfahren, seine Tochter wohne unentgeltlich in der 4½-Zimmer-Wohnung in der zürcherische Gemeinde B, auch nicht vor dem Hintergrund einer falschen Auskunft durch einen Steuerberater zu erklären ist. Die erstmals in der Rekurschrift behauptete monatliche Barzahlung von Fr. 1'000.- durch die Tochter des Pflichtigen erscheint folglich als wenig glaubhaft.

6. Der Rekurs wird abgewiesen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Der Rekurs wird abgewiesen. Es wird festgestellt, dass der Rekurrent in der Steuerperiode 2018 in der zürcherischen Gemeinde E unbeschränkt steuerpflichtig war.
[...]