

100.2019.247U
STN/STS/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 30. Juli 2020

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Straub

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes 2016 (Entscheid
der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. Juni 2019;
100 18 134)



Sachverhalt:

A.

A._____ (geb. 1955) zog nach der Trennung von seiner Ehefrau im Jahr 2008 von B._____ (Kanton Bern) in den Kanton Wallis. Am 18. Juni 2014 meldete er Wohnsitz in E._____ [Kanton Zug] an. Auf Ersuchen der Gemischten Gemeinde (GG) B._____ stellte die Steuerverwaltung des Kantons Bern mit Verfügung vom 15. September 2017 fest, das Hauptsteuerdomizil von A._____ für das Steuerjahr 2016 befinde sich in B._____, wo er die Nutzniessung an einer Liegenschaft habe. Die hiergegen erhobene Einsprache blieb ohne Erfolg (Entscheid vom 28.2.2018).

B.

Am 29. März 2018 gelangte A._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies den Rekurs mit Entscheid vom 18. Juni 2019 ab.

C.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 19. Juli 2019 beantragt A._____, der Entscheid der StRK vom 18. Juni 2019 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass er im Steuerjahr 2016 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in E._____ gehabt habe.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 25. Juli 2019 bzw. Beschwerdeantwort vom 6. September 2019 die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde als letzte kantonale Instanz zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind erfüllt (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach einzutreten.

1.2 Der Beschwerdeführer beantragt nebst der Aufhebung des angefochtenen Entscheids, es sei festzustellen, dass er seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Jahr 2016 in E._____ gehabt habe. Feststellungsbegehren sind im Verhältnis zu Leistungs- oder Gestaltungsbegehren subsidiär und damit nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse der das Feststellungsbegehren stellenden Partei mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren nicht gewahrt werden kann (BVR 2018 S. 310 E. 7.3, 2016 S. 273 E. 2.2, 2014 S. 33 E. 1.4; BGE 141 II 113 E. 1.7 S. 123). Das mit dem vorliegenden Feststellungsantrag verfolgte Ziel, die Verneinung der Steuerpflicht im Kanton Bern pro 2016, kann mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheids erreicht werden. Ein darüber hinausgehendes Interesse an der Feststellung der Zuständigkeit des Kantons Zug ist weder erkennbar noch dargetan. Ausserdem ist es nicht Sache des Verwaltungsgerichts, über die Steuerhoheit eines anderen Kantons zu befinden. Auf das Feststellungsbegehren ist daher nicht einzutreten.

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Natürliche Personen sind gemäss Art. 4 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Bern steuerpflichtig, wenn sie hier ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Bern hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 4 Abs. 2 StG; vgl. auch Art. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Der steuerrechtliche Wohnsitz liegt mithin am Ort, an dem sich der Mittelpunkt der persönlichen Lebensinteressen der steuerpflichtigen Person befindet (vgl. BVR 2018 S. 239 E. 2.2; BGE 138 II 300 E. 3.2, 132 I 29 E. 4.1; Oesterhelt/Seiler, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 3 StHG N. 46). Im Verhältnis zu anderen Kantonen ist die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu beachten (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung [BV; SR 101]).

2.2 Der Mittelpunkt der Lebensinteressen, also der ideelle und materielle Schwerpunkt des Lebens einer Person (BVR 1999 S. 152 E. 2b), bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiv erkennbaren äusseren Umstände (nach aussen erkennbare Absicht) und nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person oder deren gefühlsmässiger Verbundenheit mit einem bestimmten Ort (innerer Wille); der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (BVR 2018 S. 239 E. 2.3; BGE 143 II 233 E. 2.5.2, 138 II 300 E. 3.2). Dem polizeilichen Domizil, an dem die Schriften hinterlegt sind oder die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt keine entscheidende Bedeutung zu. Es handelt sich dabei bloss um ein äusseres Merkmal, das gemeinsam mit dem übrigen Verhalten der steuerpflichtigen Person ein Indiz für das Steuerdomizil bilden kann (BVR 2018 S. 239 E. 2.3; BGE 132 I 29 E. 4.1). Wenn sich eine Person abwechselungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes anhand der äusserlich wahrnehmbaren familiären, beruflichen, wirtschaftlichen und weiteren rechtserheblichen Lebensumstände zu ermitteln, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen

unterhält (BVR 2001 S. 1 E. 2c; BGE 132 I 29 E. 4.2, BGer 2C_480/2019 vom 12.2.2020 E. 2.2.2). Dies beurteilt sich jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls (BGE 138 II 300 E. 3.2; BVR 1999 S. 159 E. 2c), wobei die Verhältnisse am Ende der betroffenen Steuerperiode massgebend sind (Art. 9 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 4b Abs. 1 StHG).

2.3 Das Hauptsteuerdomizil von unselbständig erwerbstätigen Personen liegt grundsätzlich am Ort, an dem sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Erwerbstätigkeit nachzugehen (BVR 2001 S. 1 E. 2d; BGE 132 I 29 E. 4.2, 125 I 54 E. 2b; BGer 2C_73/2018 vom 3.6.2019 E. 3.2). Eine Ausnahme besteht nach ständiger Rechtsprechung für verheiratete Steuerpflichtige, die regelmässig an den Wochenenden zu ihrer Familie zurückkehren: Die persönlichen und familiären Bindungen zum Aufenthaltsort der Familie können sich als stärker erweisen als diejenigen zum Arbeitsort, sodass die betroffenen Steuerpflichtigen in der Regel am Aufenthaltsort der Familie zu besteuern sind, selbst wenn sie lediglich die Wochenenden und die Freizeit dort verbringen (BVR 1999 S. 364 E. 4b/aa; VGE 2016/220 vom 6.9.2017 E. 2.3 [bestätigt durch BGer 2C_888/2017 vom 27.3.2018]; BGE 132 I 29 E. 4.2, 125 I 54 E. 2b/aa; BGer 2C_533/2018 vom 30.10.2019 E. 2.4 f., 2C_1045/2016 vom 3.8.2017 E. 3.4). Bei alleinstehenden Personen ist das Erfordernis der regelmässigen Rückkehr an den Wochenenden besonders streng zu handhaben und es ist vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen für ein Übergewicht der Bindungen zum einen oder anderen Ort sprechen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht: Trotz allwöchentlicher Rückkehr an einen Familienort können die Beziehungen zum Arbeitsort namentlich überwiegen, wenn sich die Betroffenen dort eine Wohnung eingerichtet haben oder dort über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen (vgl. BGE 125 I 54 E. 2b/bb; BGer 2C_469/2014 vom 9.12.2014, in StE 2015 A 24.21 Nr. 31 E. 3.2).

2.4 Die Steuerbehörden haben die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente von Amtes wegen abzuklären und dabei den steuerrechtlichen Wohnsitz als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich nachzuweisen (Art. 166 Abs. 2 StG; BVR 2018 S. 239 E. 2.5; BGE 140 II 248 E. 3.5, 138 II 300 E. 3.4). Wenn der frühere Wohnsitzkanton für ein paar Jahre anerkannt hat, dass sich das Hauptsteuerdomizil in einem anderen Kanton befinde, so kann er zwar auf eine neue Steuerperiode hin die Besteuerungshoheit wieder in Anspruch nehmen, hat aber gemäss der oben genannten Grundregel eine massgeblich veränderte Faktenlage zu seinen Gunsten nachzuweisen. Gelingt ihm dies nicht, bleibt es bei der Domizilzuordnung im anderen Kanton. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die steuerpflichtige Person ihren Mitwirkungspflichten im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist (BGer 2C_911/2018 vom 17.3.2020 E. 4.2, 2C_533/2018 vom 30.10.2019 E. 2.5.1 f., 2C_170/2012 vom 12.7.2012 E. 3.2; vgl. auch VGE 23210 vom 13.10.2008 E. 3.2 [bestätigt durch BGer 2C_827/2008 vom 16.6.2009 E. 4.1]). Der Untersuchungsgrundsatz findet seine Grenzen in der Mitwirkungspflicht der Parteien. Die steuerpflichtige Person hat darum bei der Sachverhaltsermittlung und bei der Beweisleistung aktiv mitzuwirken, unabhängig davon, ob sie die objektive Beweislast trägt (Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 123 und 126 DBG; vgl. auch Art. 20 VRPG; allgemein dazu BVR 2016 S. 65 E. 2.3, 2010 S. 541 E. 4.2.3 [zur Durchsetzungshaft], 2009 S. 415 E. 2.2 [zur Sozialhilfe]; VGE 2014/220 vom 23.9.2016 E. 3.5.2; BGer 2C_597/2017 vom 27.3.2018 E. 3.2 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 130 N. 7; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 123 DBG N. 6 ff.). Wirkt sie an der Ermittlung steuerbegründender oder -erhöhender Tatsachen nicht gehörig mit, so ist nicht nach der allgemeinen Beweislastregel zu Ungunsten der beweisbelasteten Behörde zu entscheiden, sondern sind die beweislos gebliebenen – mithin unabklärbaren und ungewissen – Tatsachen unter Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten zu würdigen (VGE 2014/220 vom 23.9.2016 E. 3.5.2, 23210 vom 13.10.2008 E. 3.2 [bestätigt durch BGer 2C_827/2008 vom 16.6.2009 E. 4.1]; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N. 16 und 29).

3.

Fraglich und zu prüfen ist, ob sich das Steuerdomizil des Beschwerdeführers für das Jahr 2016 im Kanton Bern befunden hat.

3.1 Der Beschwerdeführer ist seit dem Jahr 2014 in E._____ angemeldet. Er bringt vor, er lebe dort mit seiner Lebensgefährtin, mit der er seit Sommer 2016 liiert sei. Die Feststellung, dass sein Hauptsteuerdomizil 2016 im Kanton Bern gewesen sei, beruhe auf einer unrichtigen Würdigung des Sachverhalts und verletze Art. 4 Abs. 1 und 2 StG. Mit B._____ verbinde ihn einzig die Tatsache, dass seine Eltern, seine Kinder und ein Teil der Verwandten dort bzw. in der Umgebung leben würden, was indes keinen Wohnsitz begründe. Es bestehe auch keine Absicht des dauernden Verbleibens, zumal er die Liegenschaft, an der er die Nutzniessung habe, lediglich als Ferienwohnung nutze.

3.2 Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer bis zur Trennung von seiner damaligen Ehefrau im Jahr 2008 mit seiner Familie in B._____ lebte. Von dort zog er gemäss eigenen Angaben in den Kanton Wallis und später nach ... (FR), bevor er sich im Jahr 2014 in E._____ anmeldete. Die GG B._____ tätigte gemäss eigenen Angaben bereits im Jahr 2011 Abklärungen zum steuerlichen Wohnsitz des Beschwerdeführers, verfolgte die Frage jedoch offenbar nicht weiter. Im Jahr 2015 nahm sie das Dossier wieder auf (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 10). Aus den Akten ergibt sich somit zunächst, dass die GG B._____ und mit ihr der Kanton Bern als vormaliger Wohnsitzkanton trotz offenbar bestehender Zweifel bezüglich des Steuerdomizils des Beschwerdeführers das Vorliegen eines ausserkantonalen Hauptsteuerdomizils während mehrerer Jahre anerkannte. Es liegt folglich grundsätzlich an den Steuerbehörden des Kantons Bern, eine massgeblich veränderte Faktenlage zu ihren Gunsten nachzuweisen, wenn sie die Steuerhoheit erneut in Anspruch nehmen wollen (vgl. vorne E. 2.4).

3.3 Im Rahmen der erneuten Abklärungen wurde der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 16. September 2015, vom 9. November 2015 sowie einem Mahnschreiben vom 8. Februar 2016 aufgefordert, einen Fragebogen für Personen mit Wochenaufenthalt im Kanton Bern auszufüllen. Der

Beschwerdeführer nahm am 15. Oktober 2015 und 16. Dezember 2015 zu seiner Wohnsituation Stellung, jedoch ohne den Fragebogen auszufüllen. Das Schreiben vom 8. Februar 2016 blieb unbeantwortet (Vorakten StV pag. 1-8). Am 30. Januar 2017 und am 6. März 2017 forderte die GG B._____ den Beschwerdeführer auf, den Fragebogen für Personen mit Wochenaufenthalt im Kanton Bern auszufüllen (Vorakten StV pag. 18 bzw. 26). Der Beschwerdeführer kam dieser Aufforderung erneut nicht nach. Die Vorinstanz erwog, indem er den Fragebogen nicht ausgefüllt und die dortigen Fragen auch nicht anderweitig beantwortet habe, habe der Beschwerdeführer seine Mitwirkungspflicht verletzt (angefochtener Entscheid E. 4. und 4.6). In seinem Schreiben vom 15. Oktober 2015 führte der Beschwerdeführer aus, er habe in B._____ lediglich ein behelfsmässiges Büro («bureau de dépannage») behalten, um seine Enkelkinder so oft wie möglich sehen zu können. In der Gemeinde gehe er regelmässigen Freizeitaktivitäten nach, verbringe aber grundsätzlich alle Nächte bei seiner Freundin in C._____ und übernachtete nur ausnahmsweise in B._____. Im Schreiben vom 16. Dezember 2015 verwies er auf diese Angaben und fügte an, er habe keinen Wochenaufenthalt in B._____, sondern in der Gemeinde seiner Freundin. Wenngleich er zur Frage des Wochenaufenthalts und der Beziehung zur Gemeinde Stellung nahm, zeigte sich der Beschwerdeführer doch insofern unkooperativ, als er den ihm wiederholt zugestellten Fragebogen nicht ausfüllte und weder zu seinem aktuellen Wohnsitz oder seiner Erwerbstätigkeit noch zum geltend gemachten Wochenaufenthalt in C._____ konkrete Angaben machte. Damit hat er seine Mitwirkungspflicht verletzt. In Bezug auf das Streitgegenstand bildende Steuerjahr 2016 hat er die Mitwirkung sogar gänzlich verweigert und weder den ihm wiederholt zugestellten Fragebogen ausgefüllt noch anderweitig auf die Schreiben der GG B._____ reagiert. Die beweislos gebliebenen Tatsachen sind daher im Rahmen einer Wahrscheinlichkeitsprüfung frei zu würdigen (vgl. vorne E. 2.4; angefochtener Entscheid E. 4.7).

4.

Den Akten lassen sich folgende Informationen zur Arbeitstätigkeit und zum Arbeitsort des Beschwerdeführers entnehmen:

4.1 Im Rahmen der von der GG B._____ im Jahr 2011 durchgeführten Abklärungen erklärte der Beschwerdeführer in einem Schreiben vom 11. Dezember 2011, er sei aufgrund seiner Aktivitäten verpflichtet, im Wallis zu wohnen, verbringe jedoch 70 % der Nächte bei seiner Freundin im Kanton Neuenburg. Bei seinem Sohn in B._____ habe er einen Computer, den er regelmässig am Vormittag zum Arbeiten benutze. Die meisten seiner Aktivitäten würden in der Region stattfinden, weshalb es viel praktischer sei, bei seinem Sohn ein Büro zu haben. Er übernachtete auch sporadisch in B._____, wenn es für eine Rückkehr nach ... oder in den Kanton Neuenburg zu spät geworden sei (vgl. Vorakten StV pag. 9). Im Jahr 2011 arbeitete der Beschwerdeführer also regelmässig von B._____ aus und hatte die meisten beruflichen Aktivitäten in der Region. Zwar gab er ebenfalls an, aus beruflichen Gründen im Kanton Wallis wohnen zu müssen, machte aber nicht geltend, tatsächlich auch dort zu arbeiten.

4.2 Im Rahmen der Abklärungen im Jahr 2015 äusserte sich der Beschwerdeführer zwar nicht zu seinem Arbeitsort, erklärte jedoch, seine Situation habe sich nicht verändert, und erwähnte erneut ein Büro in B._____ («bureau de dépannage»; vgl. Vorakten StV pag. 7). Gemäss den Angaben in der Steuererklärung 2015 des Kantons Zug war er im Jahr 2015 als Angestellter mit einem Beschäftigungsgrad von 100 % für die D._____ mit Sitz in ... (FR) tätig (vgl. Vorakten StV pag. 49). Bei dieser Arbeitgeberin handelt es sich um eine «Société à responsabilité limitée unipersonnelle» (eine GmbH nach französischem Recht mit nur einem Gesellschafter), die von September 2007 bis Februar 2017 im französischen Handels- und Gesellschaftsregister von ... (Registre de Commerce et des Sociétés [R.C.S.] ...) eingetragen war. Als (einziger) Geschäftsführer der Gesellschaft ist in mehreren französischen Online-Nachschlagewerken für Handels- und Gesellschaftsregisterinformationen der Beschwerdeführer verzeichnet. Obwohl die Gesellschaft ihren Sitz in Frankreich hatte, ist nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer seine

Arbeit in wesentlichem Umfang in Frankreich verrichtete. Insbesondere deutet der in der Steuererklärung 2015 des Kantons Zug geltend gemachte Pauschalabzug für Berufsauslagen nicht auf durch einen langen Arbeitsweg bedingte Fahr- oder Übernachtungskosten hin. Da der Beschwerdeführer angab, seine Situation habe sich seit 2011 nicht verändert, und zudem beteuerte, er verbringe sämtliche Nächte bei seiner (damaligen) Freundin in C._____, deutet auch nichts darauf hin, dass er von E._____ aus arbeitete. Vielmehr lassen seine Angaben darauf schliessen, dass er im Jahr 2015 weiterhin von seinem Büro in B._____ aus tätig war.

4.3 Für das vorliegend strittige Steuerjahr 2016 fehlen jegliche Angaben zur Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers. Bei den diesbezüglichen Erhebungen durch die Veranlagungsbehörden verweigerte er die Mitwirkung, und auch im Rahmen der Rechtsmittelverfahren äusserte er sich nicht zu seinem Arbeitgeber, Arbeitsort oder Einkommen. Der Aufforderung der Steuerrekurskommission, innert Frist eine allfällige Erwerbstätigkeit mit entsprechenden Unterlagen zu belegen, kam er in seiner Stellungnahme im Rekursverfahren vom 25. Juni 2018 mit der Begründung nicht nach, dass er derzeit keiner Erwerbstätigkeit nachgehe. Diese Aussage bezieht sich offensichtlich auf die Situation im Juni 2018. Für den anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer konnte indes kein Zweifel daran bestehen, dass sich die Aufforderung der Steuerrekurskommission auf das strittige Steuerjahr 2016 bezog. Es liegt der Schluss nahe, dass der Beschwerdeführer auch im Rekursverfahren nicht willens war, seine Erwerbstätigkeit und sein Einkommen im Steuerjahr 2016 offenzulegen. Nachdem davon auszugehen ist, dass er im Jahr 2015 zu 100 % für die D._____ tätig war und vorwiegend von seinem Büro in B._____ aus arbeitete, scheint es mangels Hinweisen auf eine Veränderung wahrscheinlich, dass sich dies im Jahr 2016 gleich verhielt. Jedenfalls war die D._____ im Jahr 2016 nach wie vor im Handels- und Gesellschaftsregister von ... eingetragen und ergibt sich aus den Registereinträgen kein Wechsel in der Geschäftsführung. Dass der Beschwerdeführer die Geschäftsführung dennoch vom Firmenstandort in Frankreich ausübte, ist nicht anzunehmen, zumal er in seiner Einsprache vom 13. Oktober 2017 ausführte, im Zeitraum von Juni 2016 bis Oktober 2017 lediglich 39 Nächte in Frankreich verbracht zu haben, auf

der anderen Seite aber 28 Übernachtungen in B._____ und der Nachbargemeinde ... sowie 104 Übernachtungen im nahe gelegenen C._____ auflistete (vgl. Vorakten StV pag. 45). Die Würdigung der festgestellten Sachverhaltselemente ergibt somit, dass der Beschwerdeführer im strittigen Steuerjahr 2016 wohl nach wie vor für die D._____ arbeitete, wobei es wahrscheinlich scheint, dass er dazu weiterhin sein Büro in B._____ benutzte.

5.

Der Beschwerdeführer bringt vor, seit dem Sommer 2016 in E._____ mit seiner Partnerin zusammenzuwohnen, und beruft sich auf die Rechtsprechung, wonach (bei jungen Steuerpflichtigen) ein Konkubinatsverhältnis am Arbeitsort stärker zu gewichten sei als eine fortdauernde Bindung an den (elterlichen) Familienort.

5.1 Ein gefestigtes Konkubinat am Arbeitsort kann in der Tat ein erhebliches Indiz für einen dortigen steuerrechtlichen Wohnsitz darstellen (vgl. VGE 2016/220 vom 6.9.2017 E. 2.3; BGer 2C_762/2019 vom 18.11.2019 E. 3.2.5 mit Hinweisen). Hier kann indes für das Jahr 2016 nicht von einem gefestigten Konkubinat ausgegangen werden: Der Beschwerdeführer ist gemäss eigenen Angaben erst seit Sommer 2016 mit seiner Partnerin liiert (vgl. Vorakten StRK [act. 3A] pag. 54). Ausserdem fällt auf, dass er diese Beziehung erstmals in der Stellungnahme vom 25. Juni 2018 im Verfahren vor der Steuerrekurskommission erwähnte, nachdem die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 14. Mai 2018 darauf hingewiesen hatte, dass er nie persönliche Beziehungen zur Gemeinde E._____ geltend gemacht habe (vgl. Vorakten StRK pag. 24). Im Rekurschreiben vom 29. März 2018 hatte er sich noch auf seine «Lebensgefährtin in C._____/Kt. BL» berufen, ohne eine Beziehung in E._____ vorzubringen (vgl. Vorakten StRK pag. 12; siehe auch vorne E. 3.3). Dies lässt am Wahrheitsgehalt seiner jüngsten Angaben zweifeln. In diesem Zusammenhang scheint erwähnenswert, dass seine angebliche Lebenspartnerin in E._____ in ihrem Schreiben vom 14. Juni 2018 ausführte, der Beschwerdeführer wohne *bei ihr* in C._____ [Kanton Zug], und von

Einkäufen «für meinen Haushalt» sprach – beides Formulierungen, die nicht auf einen tatsächlich bestehenden, gemeinsamen Haushalt hindeuten (vgl. Vorakten StRK pag. 51; VGE 2016/220 vom 6.9.2017 E. 3.3). Gegen eine seit Sommer 2016 bestehende Beziehung sprechen auch die eigenen Angaben des Beschwerdeführers in der Einsprache vom 13. Oktober 2017: Dort hatte er seine Übernachtungsorte ab Juni 2016 aufgelistet und ausgeführt, er habe insgesamt 157 Nächte in E._____ verbracht. Er präzisierte, dass dies 99 Nächte in seinem alten und 58 Nächte in seinem neuen Domizil gewesen seien, ohne geltend zu machen, dieses neue Domizil sei eine gemeinsame Wohnung mit einer neuen Lebenspartnerin. Vielmehr gab er an, 104 Nächte bei seiner Freundin in C._____ verbracht zu haben (vgl. Vorakten StV pag. 45). Sollte er wie behauptet im Jahr 2016 mit einer neuen Lebenspartnerin zusammengezogen sein, wäre zu erwarten gewesen, dass er dies in der Einsprache im Herbst 2017 erwähnt hätte, wäre darin doch ein wesentliches Indiz für den von ihm behaupteten Lebensmittelpunkt in E._____ zu sehen. Unklar ist auch der Zeitpunkt, in dem er an die neue Adresse in E._____ gezogen sein will: In seiner Stellungnahme vom 25. Juni 2018 gab er an, seit Sommer 2016 in einer gemeinsamen Wohnung mit seiner Lebensgefährtin in E._____ zu wohnen (vgl. Vorakten StRK pag. 52). Dasselbe macht er in der vorliegenden Beschwerde geltend. Diese Behauptung widerspricht indes sowohl seinen Angaben in der Einsprache vom 13. Oktober 2017, wonach er ab Juni 2016 noch 99 Nächte an seinem alten Domizil in E._____ verbracht habe (vgl. Vorakten StV pag. 45), als auch den Angaben der Steuerverwaltung des Kantons Zug. Gemäss deren Auskunft vom 10. August 2017 war der Beschwerdeführer von Juni 2014 bis Mitte November 2016 an der ...strasse ... in E._____ angemeldet, wobei seine Adresse mit der Zustellanweisung c/o ... versehen war, dem Namen der Schwester seiner angeblichen neuen Lebenspartnerin, was auf eine Wohnsituation zur Untermiete oder als Gast hindeutet. Erst ab Mitte November 2016 war er am Wohnsitz der behaupteten Partnerin an der ...strasse ... angemeldet (vgl. Vorakten StV pag. 34).

5.2 Es kann dem Beschwerdeführer angesichts dieser Tatsache sowie seiner eigenen widersprüchlichen Angaben nicht geglaubt werden, dass er tatsächlich im Sommer 2016 mit einer neuen Lebenspartnerin in

E._____ zusammenzog. Aus dem im Rekursverfahren eingereichten Schreiben der Post vom 10. November 2017 ergibt sich sodann eine weitere Anschrift am ...weg ... in E._____, die er offenbar gleichentags auf der Webseite der Post erfasst hatte (vgl. Vorakten StRK pag. 49). Ausserdem ist ein im Jahr 2018 an die angebliche Wohnadresse des Beschwerdeführers und seiner Lebenspartnerin versandtes Dokument seiner Ausgleichskasse aktenkundig, das mit der Zustellanweisung c/o ... (also an die Schwester seiner angeblichen Lebenspartnerin) adressiert ist (vgl. Vorakten StRK pag. 47). Auch diese vom Beschwerdeführer zu den Akten gereichten Dokumente lassen den behaupteten gemeinsamen Wohnsitz mit seiner angeblichen Lebenspartnerin in E._____ wenig glaubhaft erscheinen. In der Verwaltungsgerichtsbeschwerde erfolgt diesbezüglich keine Klärung, sondern einzig der Hinweis, er müsse sich gegenüber dem Gericht nicht für die Art und Weise seiner privaten Beziehungen rechtfertigen. Im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht hätte es indes am Beschwerdeführer gelegen, glaubhafte Angaben zum geltend gemachten Konkubinat und der gemeinsamen Wohnung zu machen. Im Übrigen ergeben sich aus der Beschwerde weitere eklatante Widersprüche, wenn der Beschwerdeführer sich darauf beschränkt, die angebliche Lebenspartnerin in C._____ durch die angebliche Lebenspartnerin in E._____ zu ersetzen, wie er dies in Bezug auf die vorgebrachten Übernachtungsorte getan hat: Während es in der Rekurschrift vom 29. März 2018 noch hiess: «Die restlichen 337 Tage des Jahres verbrachte er überwiegend an seinem Wohnort in E._____, bei seiner Lebensgefährtin in C._____/Kt BL oder bei einem Freund in .../Kt. VS bzw. im Ausland» (Vorakten StRK pag. 12), wird nunmehr behauptet: «Die restlichen 337 Tage des Jahres verbrachte er überwiegend an seinem Wohnort in E._____ bei seiner Lebensgefährtin Frau ... mit welcher er seit Sommer 2016 fest liiert ist und an gemeinsamer Adresse wohnt» (Beschwerde S. 4). Angesichts seiner widersprüchlichen und unsubstanzierten Angaben ist nicht davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2016 tatsächlich mit seiner angeblichen Lebenspartnerin liiert war und das Paar einen gemeinsamen Lebensmittelpunkt in E._____ hatte.

5.3 Der Beschwerdeführer sieht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs im Umstand, dass die Vorinstanz die von ihm angebotene Zeugenaussage seiner Lebenspartnerin (vgl. Art. 19 Abs. 1 Bst. e VRPG) nicht abgenommen habe. Das rechtliche Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; Art. 21 ff. VRPG) dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Verfahrensbeteiligten beim Erlass von Verfügungen dar, die ihre Rechtsstellung betreffen. Als solches umfasst es alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 144 II 427 E. 3.1). Dazu gehört auch das Recht der Betroffenen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden (vgl. Art. 158 Abs. 4 StG; Art. 115 DBG; BGE 145 I 167 E. 4.1, 140 I 285 E. 6.3.1, 136 I 265 E. 3.2; BVR 2012 S. 28 E. 2.3.1). Gelangen die Behörden in freier, pflichtgemässer Beweiswürdigung zur Überzeugung, die vorhandenen Akten erlaubten die richtige und vollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder die behauptete Tatsache sei für die Entscheidung der Streitsache nicht von Bedeutung, können sie in antizipierter Beweiswürdigung auf das Erheben weiterer Beweise verzichten (vgl. statt vieler BGE 141 I 60 E. 3.3; BVR 2017 S. 255 E. 5.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 18 N. 9). – Der Beschwerdeführer hat seine Mitwirkungspflicht verletzt und im gesamten Verfahren die von ihm erfragten Angaben zu seiner Wohn- und Arbeitssituation verweigert (vgl. vorne E. 3.3). Damit fehlt es seiner Sachdarstellung an einer hinreichenden Substanziierung. Es wäre Sache des Beschwerdeführers gewesen, seine Vorbringen zu substantzieren und der Behörde im Rahmen der Mitwirkungspflicht gemäss Art. 20 VRPG sachdienliche Unterlagen einzureichen. Diesen Anforderungen ist er nur unzureichend nachgekommen. Es reicht nicht aus, anstelle von eigenen substantzierten Angaben als Beweismittel Zeugenbefragungen anzubieten, damit das Gericht bzw. die StRK den Sachverhalt weiter ermittle (vgl. allgemein dazu BVR 2016 S. 65 E. 2.3, 2014 S. 197 E. 3.1; VGE 2019/43 vom 24.4.2019 E. 5.3.2, 2017/222 vom 28.11.2017 E. 4.1; weiterführend Markus Berger, Sachverhaltsermittlung im ursprünglichen Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozess, in BVR 2014 S. 550 ff., insb. S. 564 ff., Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 N. 54 ff.;

Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 140 DBG N. 43 f.). Angesichts der fehlenden Bereitschaft des Beschwerdeführers, selbst etwas Geeignetes zur Klärung der offensichtlichen Widersprüche beizutragen, war die Vorinstanz nicht gehalten, die von ihm genannte Person zu befragen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor. Da sich der Beschwerdeführer mit der Begründung, er müsse sich hierfür nicht rechtfertigen, auch gegenüber dem Gericht weigert, seine privaten Beziehungen zu erläutern und die vorinstanzlich festgestellten Widersprüche aufzuklären, ist im vorliegenden Verfahren ebenfalls von einer Befragung seiner angeblichen Lebenspartnerin abzusehen. Der entsprechende Beweisantrag wird abgewiesen.

6.

6.1 Es ist aktenkundig, dass der Beschwerdeführer auch privat nach wie vor mit der GG B._____ verbunden ist: Er hat die Nutzniessung an der Liegenschaft B._____ Gbbl. Nr. 1_____. Diese hatte seinen Eltern gehört und stand von 1996 bis 2001 in seinem Eigentum. Mit Kaufvertrag vom 10. Oktober 2006 erwarben die Kinder des Beschwerdeführers das Grundstück und räumten ihm gleichzeitig die Nutzniessung daran ein. Die Dreizimmerwohnung im Erdgeschoss wurde offenbar bis 2015 vom Vater des Beschwerdeführers bewohnt und wird nun an eine Drittperson vermietet. Die zweite Wohnung mit fünf Zimmern steht dem Beschwerdeführer zur Verfügung und wird gemäss seinen Angaben von der Familie für wöchentliche Treffen sowie von einer Tante als Ferienwohnung genutzt. In B._____ leben eine Tochter des Beschwerdeführers mit ihren beiden Kindern (in unmittelbarer Nachbarschaft am Chemin; vgl. Vorakten StV pag. 61), der Vater des Beschwerdeführers sowie weitere Verwandte. Seine beiden anderen Kinder leben gemäss den unbestrittenen vorinstanzlichen Feststellungen im nahen Aufgrund dieser Umstände ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer nach wie vor eine enge Beziehung zu B._____ pflegt, zumal er dort auch gemäss eigenen Angaben regelmässig Zeit mit seinen Kindern und Enkelkindern verbringt. In seinem Schreiben vom

15. Oktober 2015 gab er ausserdem an, in B._____ regelmässigen Freizeitaktivitäten nachzugehen (vgl. Vorakten StV pag. 7). In der Einsprache vom 13. Oktober 2017 führte er allerdings aus, er habe es in Anbetracht der «Situation» vorgezogen, diese Aktivitäten in den Folgejahren in gastfreundlichere Gemeinden zu verlegen (vgl. Vorakten StV pag. 45).

6.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Wohnung im ersten Stock seiner Nutzniessungsliegenschaft werde als Ferienwohnung genutzt und stehe der Familie, Verwandten und Freunden zur Verfügung. Insbesondere seine Tante, die in den USA wohne, nutze die Wohnung während sechs Wochen im Jahr als Feriendomizil (Beschwerde S. 4). In der Einsprache vom 13. Oktober 2017 führte er zudem aus, er treffe sich dort fast jedes Wochenende mit seiner Familie zu einem Familienessen (vgl. Vorakten StV pag. 45). Eine Wohnung mit fünf Zimmern scheint für die genannten Zwecke sehr grosszügig, umso mehr als eine Tochter des Beschwerdeführers mit ihrer Familie im Nachbarhaus wohnt und die wöchentlichen Familienessen vermutlich ebensogut dort oder bei den anderen Kindern in ... stattfinden könnten. Zumindest aus wirtschaftlicher Sicht macht es zudem wenig Sinn, die Wohnung die meiste Zeit des Jahres unbewohnt zu lassen bzw. lediglich einen Raum als behelfsmässiges Büro zu nutzen (vgl. hierzu vorne E. 4). Die naheliegende Vermutung, dass der Beschwerdeführer die Wohnung nicht nur sporadisch nutzt, wird durch den von der GG B._____ errechneten jährlichen Wasserverbrauch der Liegenschaft B._____ Gbbl. Nr. 1_____ von 181 m³ im Jahr 2016 erhärtet. Ausgehend von einem durchschnittlichen jährlichen Wasserverbrauch von 60 m³ pro Kopf gelangte die Steuerverwaltung zum Schluss, dass im Jahr 2016 mindestens zwei Personen dort gewohnt haben müssen. Der Beschwerdeführer entgegnet, da die Wohnung als Ferienwohnung genutzt werde, sei der festgestellte Wasserverbrauch nicht unüblich. Ausserdem habe sich der Verbrauch im Vergleich zu den Vorjahren nicht verändert. Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Zwar trifft es zu, dass der Wasserverbrauch in den Jahren zuvor zumeist ähnlich hoch war. Lediglich in den Jahren 2014 und 2015 war der Verbrauch mit 125 m³ bzw. 116 m³ merklich tiefer, wobei sich der tiefste Wert im Jahr 2015 damit erklären lässt, dass die Wohnung im Parterre nach dem Auszug des Vaters des Beschwerdeführers im März 2015 bis zum Einzug des neuen Mieters

Anfang Juli 2015 leer stand. Der Beschwerdeführer verkennt indes, dass auch der Wasserverbrauch in den Vorjahren auf seine eigene Anwesenheit in der Gemeinde hindeuten könnte, nachdem bereits im Jahr 2011 seitens der Gemeinde der Verdacht bestand, er halte sich mehrheitlich dort auf. Dass die Zahlen keine wesentliche Änderung im Jahr 2016 aufzeigen, ist deshalb vorliegend nicht von Bedeutung. Der Wasserverbrauch weist klar darauf hin, dass mehrere Personen permanent in der Liegenschaft wohnten. Er lässt sich jedenfalls mit den vom Beschwerdeführer vorgebrachten wöchentlichen Familienessen und den Ferienaufenthalten seiner Tante von sechs Wochen pro Jahr nicht erklären.

7.

7.1 Zusammenfassend weist der Beschwerdeführer zahlreiche Bezugspunkte zur GG B._____ auf. Es ist davon auszugehen, dass er im Jahr 2016 mehrheitlich von seinem Büro in B._____ aus arbeitete. Ausserdem steht ihm dort eine Wohnung mit fünf Zimmern zur Verfügung, seine Tochter wohnt mit ihrer Familie im Nachbarhaus und weitere Familienangehörige leben in der nahen Umgebung. Die Angaben des Beschwerdeführers zu seinem angeblichen Lebensmittelpunkt in E._____ dagegen sind unsubstanziert und widersprüchlich, und es ist nicht glaubhaft, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2016 an einer der wechselnden Adressen tatsächlich einen gemeinsamen Haushalt mit seiner angeblichen Lebenspartnerin führte. Die Beziehung zu seinen Kindern und Enkelkindern, seinem Vater und weiteren Verwandten sowie die Nutzniessung an einer Liegenschaft, in der ihm eine Wohnung jederzeit zur Verfügung steht und von wo aus er seiner Arbeit nachging, sind klare Hinweise für einen Lebensmittelpunkt in B._____. Zudem lässt der Wasserverbrauch der Liegenschaft B._____ Gbbl. Nr. 1_____ darauf schliessen, dass dort im Jahr 2016 mehr als eine Person lebte, was ebenfalls dafür spricht, dass der Beschwerdeführer tatsächlich seinen Lebensmittelpunkt dort hatte.

7.2 Die StRK hat nach dem Gesagten zu Recht geschlossen, der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers habe sich im massgeb-

lichen Steuerjahr 2016 in der GG B._____ befunden. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.–, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführer
 - Beschwerdegegnerin
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltungund mitzuteilen:
 - Gemischte Gemeinde B._____

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.