

100.2021.215U  
HAT/STS/CHS

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 13. Oktober 2023**

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichter Daum, Verwaltungsrichter Stohner  
Gerichtsschreiberin Straub

**A.** \_\_\_\_\_  
Beschwerdeführer

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin 1

**Einwohnergemeinde B.** \_\_\_\_\_  
Beschwerdegegnerin 2

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern



sowie

**Einwohnergemeinde C.\_\_\_\_\_**

betreffend Festlegung des Wohnsitzes für die Kantons- und  
Gemeindesteuern 2014 - 2019 (Entscheid der Steuerrekurskommission des  
Kantons Bern vom 15. Juni 2021; 100 20 37, 100 21 184 - 188)

**Prozessgeschichte:**

**A.**

A.\_\_\_\_\_ arbeitete in den Jahren 2014 bis 2019 für das Schweizerische  
Korps für humanitäre Hilfe (SKH) und war in verschiedenen Ländern im Ein-  
satz. Nachdem er sich im April 2010 an seinem bisherigen Wohnort in der  
Einwohnergemeinde (EG) D.\_\_\_\_\_ für einen humanitären Einsatz ins  
Ausland abgemeldet hatte, wohnte er jeweils bei seinen Eltern in der EG  
C.\_\_\_\_\_, wenn er wieder in der Schweiz weilte. Im Jahr 2016 bezog  
A.\_\_\_\_\_ ein Studio in der EG B.\_\_\_\_\_. Aufgrund der Abmeldung im  
April 2010 war die Steuerverwaltung des Kantons Bern vorerst nicht mehr  
vom Bestehen eines Steuerdomizils im Kanton Bern ausgegangen. Mit  
Verfügung vom 14. Januar 2019 legte sie nun den steuerrechtlichen  
Wohnsitz von A.\_\_\_\_\_ ab dem Jahr 2014 an der Adresse seiner Eltern  
in der EG C.\_\_\_\_\_ fest. Die dagegen erhobene Einsprache wies die  
Steuerverwaltung mit Entscheid vom 14. Januar 2020 ab.

**B.**

Am 1. Februar 2020 gelangte A.\_\_\_\_\_ hinsichtlich der Kantons- und Ge-  
meindesteuern an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK).

Die StRK wies seinen Rekurs am 15. Juni 2021 ab. Sie legte den steuerrechtlichen Wohnsitz von A. \_\_\_\_\_ für die Jahre 2014 bis 2019 im Kanton Bern fest und erkannte, das Steuerdomizil liege bis 2015 in der EG C. \_\_\_\_\_ und ab 2016 in der EG B. \_\_\_\_\_.

### **C.**

Hiergegen hat A. \_\_\_\_\_ am 12. Juli 2021 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt sinngemäss, der Entscheid der StRK sei aufzuheben und sein steuerrechtlicher Wohnsitz ab dem Jahr 2014 sei nicht in der Schweiz bzw. im Kanton Bern festzulegen. Es sei anzuerkennen, dass er seit dem 12. April 2010 im Ausland arbeite und sich sein Wohnsitz und Lebensmittelpunkt immer im jeweiligen Einsatzland befunden habe. Eventuell seien das ihm entgangene Taggeld für Mahlzeiten («Per Diem»-Entschädigung) sowie entgangene Arbeitslosenentschädigungen mit allfälligen Steuerforderungen zu verrechnen. Weiter seien die «unrechtmässigen Anschuldigungen» der Steuerverwaltung und der StRK richtigzustellen.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 17. August 2021 bzw. Beschwerdeantwort vom 17. September 2021 die Abweisung der Beschwerde. Die EG B. \_\_\_\_\_ beantragt in ihrer Stellungnahme vom 24. August 2021 ebenfalls, die Beschwerde sei abzuweisen. Die EG C. \_\_\_\_\_ hat sich nicht vernehmen lassen.

### **Erwägungen:**

#### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz 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) 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 eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen einzutreten.

**1.2** Der Beschwerdeführer stellt den Eventualantrag, es seien ihm entgangene Taggelder für Mahlzeiten («Per Diem»-Entschädigung) sowie entgangene Arbeitslosenentschädigungen mit allfälligen Steuerforderungen zu verrechnen. – Im vorliegenden Verfahren ist über den steuerrechtlichen Wohnsitz des Beschwerdeführers zu befinden. Hingegen bilden weder die Höhe noch die Verrechnung von steuerlichen oder anderweitigen Forderungen Verfahrensgegenstand. Auf das Eventualbegehren ist daher nicht einzutreten. Immerhin rechtfertigt sich der Hinweis, dass Private gemäss ausdrücklicher Regelung in Art. 125 Ziff. 3 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) eine Forderung gegenüber dem Gemeinwesen nur dann mit einer öffentlich-rechtlichen Forderung des Gemeinwesens verrechnen können, wenn dieses zustimmt. Das Gemeinwesen ist mit seinen öffentlich-rechtlichen Forderungen insoweit privilegiert (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 793 f.). Daraus folgt, dass sich der Beschwerdeführer als Steuerschuldner ohnehin nicht unter Berufung auf seine angeblichen Gegenforderungen der effektiven Steuerleistung entziehen könnte (vgl. BVR 1982 S. 348 E. 3b; VGE 2016/64/65 vom 31.10.2017 E. 3 mit Hinweisen).

**1.3** Weiter beantragt der Beschwerdeführer sinngemäss, es sei festzustellen, dass er seinen steuerrechtlichen Wohnsitz seit dem 12. April 2010 im Ausland 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 mit Hinweisen; BGE 141 II 113 E. 1.7 [Pra 105/2016 Nr. 36]). Das mit dem vorliegenden Feststellungsantrag verfolgte Ziel, die Steuerpflicht im Kanton Bern in den Jahren 2014 bis 2019 zu verneinen, kann mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheids erreicht

werden. Ein darüberhinausgehendes Interesse an der Feststellung des Wohnsitzes «im Ausland» bzw. am jeweiligen Einsatzort des Beschwerdeführers ist weder erkennbar noch dargetan. Auf das Feststellungsbegehren ist daher nicht einzutreten (vgl. BVR 2022 S. 154 E. 3.1.2, 2018 S. 310 E. 7.3; Markus Müller, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 49 N. 73 f.). Im Übrigen ist das Verwaltungsgericht ohnehin nicht zuständig, eine andere Erkenntnis als jene zum steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Bern zu treffen (vgl. VGE 2020/257 vom 15.2.2021 E. 1.2 [bestätigt durch BGer 2C\_247/2021 vom 27.12.2021, in BVR 2022 S. 189 E. 1.3.1]).

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

## **2.**

Der Beschwerdeführer beanstandet den Umgang mit der gerügten Gehörsverletzung im vorinstanzlichen Verfahren; seine Vorbringen seien nicht (ausreichend) geprüft worden und die StRK habe die festgestellte Gehörsverletzung zu Unrecht für geheilt erklärt.

**2.1** Das rechtliche Gehör (Art. 21 ff. VRPG, Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101] und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) 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 147 I 433 E. 5.1; BVR 2018 S. 281 E. 3.1). Dazu gehört das Recht der Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen.

**2.2** Die StRK ist zum Schluss gelangt, die Steuerverwaltung habe das rechtliche Gehör mit Blick auf die Sachverhaltsfeststellungen zum Wohnsitz im Jahr 2012 verletzt (angefochtener Entscheid E. 2.2.2). Diese Gehörsverletzung hat die StRK geheilt, was grundsätzlich zulässig ist (vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen statt vieler BGE 145 I 167 E. 4.4 [Pra 108/2019 Nr. 119]; BVR 2012 S. 28 E. 2.3.5, je mit Hinweisen; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 21 N. 11). Eine weitergehende Gehörsverletzung oder unrichtige bzw. unvollständige Sachverhaltsfeststellung durch die Steuerverwaltung sowie eine Rechtsverzögerung hat die StRK mit einlässlicher Begründung verneint. Darauf kann verwiesen werden, zumal der Beschwerdeführer nicht darlegt, inwieweit die entsprechenden Erwägungen rechtsfehlerhaft sein sollen.

**2.3** In formeller Hinsicht wirft der Beschwerdeführer der StRK weiter vor, sie unterstütze die «Unterschlagung» von Beweisen und gehe auf Sachverhalt und Beweise nicht oder nur ganz oberflächlich ein. Zu Unrecht: Vielmehr erweisen sich die vorinstanzlichen Erwägungen als ausführlich und umfassend. Der Beschwerdeführer belässt es denn auch bei allgemeinen Vorwürfen, die er weder substantiiert noch belegt. Für die wiederholte Behauptung, die Vorinstanzen würden Beweise unterschlagen und Tatsachen vertuschen bzw. lügen, fehlt jeglicher Anhaltspunkt. Nach dem Gesagten ist das rechtliche Gehör nicht verletzt.

### **3.**

In der Sache ist strittig, ob der Beschwerdeführer in den Jahren 2014 bis 2019 aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Bern steuerpflichtig war.

**3.1** Der Beschwerdeführer war in den fraglichen Steuerjahren wie folgt für das SKH im Einsatz:

12.11.2013 – 8.8.2014	Philippinen
24.11.2014 – 22.5.2015	Sudan
23.9.2015 – 11.4.2016	Griechenland

26.9.2016 – 25.9.2017	Niger
18.2.2018 – 17.8.2018	Demokratische Republik Kongo
10.10.2018 – 9.10.2019	Jordanien

Zwischen den Einsätzen verbrachte der Beschwerdeführer seine Zeit in der Schweiz (abgesehen von verschiedenen Ferienreisen sowie Reisen nach Frankreich in der Absicht, dort einen Bauernhof zu erwerben); in den Jahren 2014 und 2015 am Domizil seiner Eltern in der EG C. \_\_\_\_\_ und ab Juli 2016 in seinem Studio in der EG B. \_\_\_\_\_. Der Beschwerdeführer bestreitet, in dieser Zeit im Kanton Bern steuerpflichtig gewesen zu sein, da er seinen Lebensmittelpunkt bereits seit dem Jahr 2010 in das jeweilige Einsatzland verlegt habe. Nicht Gegenstand des Verfahrens bildet der steuerrechtliche Wohnsitz bezüglich der direkten Bundessteuer, zumal die (ganzjährige) Steuerpflicht insoweit unbestritten ist (angefochtener Entscheid E. 8).

**3.2** Auch im internationalen Verhältnis werden die Steuerpflichten regelmässig durch die nationale Gesetzgebung begründet. Einzig die Doppelbesteuerungsabkommen auferlegen der Ausschöpfung der Steuerhoheit, die einem Staat kraft seiner Souveränität zusteht, gewisse Schranken (BVR 2018 S. 239 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 3 N. 5; vgl. auch BGE 143 II 257 E. 5.1 [Pra 107/2018 Nr. 54]). Zwischen der Schweiz und den Philippinen sowie zwischen der Schweiz und Griechenland bestehen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Abkommen vom 24. Juni 1998 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik der Philippinen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen [SR 0.672.964.51] bzw. Abkommen vom 16. Juni 1983 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Hellenischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen [SR 0.672.937.21]). Der Beschwerdeführer war jedoch unbestrittenmassen weder auf den Philippinen noch in Griechenland steuerpflichtig (angefochtener Entscheid E. 18; Beschwerde Bst. G S. 16). Eine Doppelbesteuerung steht damit nicht im Raum. Ob der Beschwerdeführer in den Jahren 2014 bis 2019 im Kanton Bern steuerpflichtig war, bestimmt sich so-

mit einzig nach nationalem Recht. Da die einschlägigen kantonalen Bestimmungen harmonisiert sind (vgl. Art. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) und soweit interessierend mit dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) übereinstimmen, kann insoweit auf Rechtsprechung und Literatur zum Bundessteuerrecht abgestellt werden (vgl. BGer 2C\_87/2019 vom 17.7.2019, in StE 2020 A 24.21 Nr. 39, E. 3.1 mit Hinweisen; allgemein Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 55).

**3.3** 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). Der steuerrechtliche Wohnsitz liegt mithin am Ort, an dem sich der Mittelpunkt der persönlichen Lebensinteressen der steuerpflichtigen Person befindet (BVR 2018 S. 239 E. 2.2 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 148 II 285 E. 3.2.2, 138 II 300 E. 3.2; Oesterhelt/Seiler, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, Art. 3 N. 46 sowie Oesterhelt/Seiler, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 3 N. 28). Gemeint ist der ideelle und materielle Schwerpunkt des Lebens einer Person, der sich nach der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände bestimmt und nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person oder deren gefühlsmässiger Verbundenheit mit einem bestimmten Ort; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (BVR 2018 S. 239 E. 2.3; BGE 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 [Pra 96/2007 Nr. 5]).

**3.4** Im internationalen Verhältnis findet nach der Praxis von Bundesgericht und Verwaltungsgericht Art. 24 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) analoge Anwendung: Demnach genügt für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht, dass die steuerpflichtige Person die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz löst. Es ist zusätzlich erforderlich, dass sie nach den gesamten Umständen einen neuen Wohnsitz im Ausland begründet hat. Da niemand an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben kann, bleibt der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen (sog. «*rémanence du domicile*»). Nicht entscheidend ist deshalb, wann sich die steuerpflichtige Person am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt sie sich ins Ausland, bleibt die hiesige Steuerpflicht erhalten, bis sie nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet hat (BVR 2018 S. 239 E. 2.4; BGE 138 II 300 E. 3.3). Auch ein von vornherein bloss vorübergehender (Ausland-)Aufenthalt kann unter Umständen einen Wohnsitz begründen. Als Mindestdauer wird üblicherweise ein Jahr postuliert (BGE 143 II 233 E. 2.5.2; Oesterheld/Seiler, a.a.O., Art. 3 StHG N. 41 und Art. 3 DBG N. 23). Allerdings kommt im internationalen Verhältnis den beruflichen Interessen bei der Erörterung der persönlichen Situation der steuerpflichtigen Person keine erhöhte Bedeutung zu (BVR 2018 S. 249 E. 3.4 mit Hinweisen) und gilt nicht etwa ein «*striktes*» Arbeitsortprinzip (vgl. dazu die zutreffenden Ausführungen der StRK in E. 14 des angefochtenen Entscheids).

**3.5** Der Steuerwohnsitz als steuerbegründende Tatsache ist grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist jedoch zur Mitwirkung und zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. Art. 166 f. StG). Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit von der steuerpflichtigen Person darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (BGE 138 II 300 E. 3.4). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, besteht das bisherige Domizil fort (E. 3.4 hiavor: «*rémanence du domicile*»; BVR 2018 S. 239 E. 2.5, 2018 S. 249 [VGE 2016/104 vom 14.9.2017] nicht publ. E. 3.3; BGer 2C\_473/2018 vom 10.3.2019, in StR 74/2019 S. 356 E. 4.3, je mit Hinweisen).

#### 4.

Der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers hat sich bis zum 12. April 2010 unstreitig in der EG D. \_\_\_\_\_ befunden, womit er die behauptete Wohnsitzverlegung ins Ausland nachzuweisen hat. Dabei sind auch die Verhältnisse in den hier nicht strittigen Jahre 2010 bis 2013 zu berücksichtigen, da sich eine Wohnsitzverlegung ins Ausland in diesem Zeitraum auf die Beurteilung der Folgejahre auswirken würde. In diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung ist dagegen der vorinstanzlich festgestellte steuerrechtliche Aufenthalt in der EG C. \_\_\_\_\_ im Jahr 2012 (vgl. angefochtener Entscheid E. 11.2.1). Zu prüfen ist mithin, ob die Vorinstanz zu Recht geschlossen hat, der Beschwerdeführer vermöge eine Verlegung seines Wohnsitzes ins Ausland nicht nachzuweisen.

**4.1** Die StRK hat sich für ihren Entscheid auf das Kreisschreiben Nr. 1 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 30. Juni 2010 betreffend die Besteuerung von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes (nachfolgend: KS SSK Nr. 1) gestützt. Es enthält in Bezug auf die kantonalen Steuern, soweit interessierend, folgende Regelung:

##### «2.2 Aufenthalt zu Erwerbszwecken

###### 2.2.1 Alleinstehende - Auslandsaufenthalt bis zu einem Jahr

Dauert der ununterbrochene Aufenthalt bei Alleinstehenden weniger als ein Jahr, so wird gemäss bestehender Praxis in der Regel davon ausgegangen, dass die Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihren polizeilichen oder militärischen Status in der Schweiz weiterhin wohnhaft sind. In diesen Fällen bleibt die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz bestehen.

Dauert der ununterbrochene Aufenthalt im Ausland länger als ein Jahr, endet die unbeschränkte Steuerpflicht in der Regel mit der Abreise ins Ausland.

###### 2.2.2 [Ehepaarbesteuerung]

###### 2.2.3 [Militärische Einsätze der Swisscoy]»

Das KS SSK Nr. 1 ist eine Verwaltungsverordnung und will als solche eine einheitliche, sachgerechte und rechtsgleiche Behandlung aller ins Ausland versetzten Bediensteten des Bundes sicherstellen. Verwaltungsverordnungen sind für Gerichte zwar nicht verbindlich. Das Verwaltungsgericht berück-

sichtigt sie aber bei seiner Entscheidungsfindung, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Es weicht deshalb nicht von einer Verwaltungsverordnung ab, die eine überzeugende und praktikable Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben enthält (vgl. statt vieler BVR 2018 S. 249 E. 4.1 mit Hinweisen; BGE 147 II 248 E. 2.2.1; BGer 9C\_635/2022 vom 31.1.2023 E. 2.3.1).

**4.2** Nach KS SSK Nr. 1 Ziff. 2.2.1 gilt für alleinstehende Steuerpflichtige der Grundsatz, dass die unbeschränkte Steuerpflicht mit der Abreise ins Ausland endet, wenn der ununterbrochene Aufenthalt länger als ein Jahr dauert. Halten sie sich ein Jahr oder weniger lange im Ausland auf, bleiben sie indes weiterhin in der Schweiz wohnhaft («Einjahresregel»; vgl. auch vorne E. 3.4). Die Formulierung als «Regel» lässt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ausreichenden Raum für allfällige Ausnahmen, die durch die übrigen Umstände (Wohnsituation im Ausland, Kontakt zur dortigen Bevölkerung, Intensität der Bindung zum ehemaligen Aufenthaltsort in der Schweiz) bedingt sein können (BGer 2C\_873/2014 vom 8.11.2015, in StE 2016 B 11.1 Nr. 28 E. 5.2).

**4.3** Nachdem sich der Beschwerdeführer in der EG D. \_\_\_\_\_ abgemeldet hatte, arbeitete er von April 2010 bis August 2011 in Afghanistan für eine Nichtregierungsorganisation. Dieser Einsatz dauerte länger als ein Jahr. Trotz des lediglich vorübergehenden Auslandsaufenthalts kommt daher grundsätzlich eine Wohnsitzbegründung in Betracht. Allerdings bestreitet der Beschwerdeführer nicht, dass er in dieser Zeit an verschiedenen Orten lebte und arbeitete, und eine längerfristige Niederlassung im Krisengebiet nicht vorgesehen war. Zwar hat er angeblich in Afghanistan ein Privatleben geführt «mit allem, was dazugehört», und ist offenbar trotz der erschwerten Bedingungen einigen Freizeitaktivitäten nachgegangen, womit er aber keinen neuen Mittelpunkt seiner Lebensinteressen begründet hat; ohnehin macht der Beschwerdeführer keine Absicht dauernden Verbleibens geltend. Darum ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass der Aufenthalt des Beschwerdeführers in Afghanistan unter den gegebenen Umständen von Anfang an vorübergehender Natur war und weder objektiv eine reelle Möglichkeit noch subjektiv je die Absicht bestand, dort einen neuen Lebensmittelpunkt zu be-

gründen. Es kann insofern auf die zutreffenden Erwägungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (dortige E. 11.1). Der Beschwerdeführer begründete mithin keinen neuen steuerrechtlichen Wohnsitz in Afghanistan.

**4.4** Von Oktober 2011 bis Februar 2012 war der Beschwerdeführer für dieselbe Nichtregierungsorganisation in Haiti im Einsatz. Nach der Aufnahme ins SKH arbeitete er sodann von Juli 2012 bis April 2013 in Kenia. Beide Einsätze dauerten weniger als ein Jahr, sodass der vorübergehende Aufenthalt in diesen Ländern nicht geeignet war, einen neuen Wohnsitz zu begründen. Der Beschwerdeführer bringt denn auch nichts vor, was für eine tatsächliche Wohnsitzbegründung in Haiti oder Kenia sprechen würde: Dass er gemäss seinen Angaben in Haiti im Meer gebadet sowie an Wanderungen und Spielabenden teilgenommen hat, genügt nicht für einen Lebensmittelpunkt am Einsatzort. Es ist nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer die Absicht gehabt hätte, dauerhaft in einem dieser Länder zu bleiben, oder dass er in der kurzen Zeit eine vertiefte kulturelle oder soziale Bindung zum Arbeitsort aufgebaut hätte. Eine Wohnsitzverlegung ist jedenfalls nicht nachgewiesen. Der Beschwerdeführer behielt somit seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz weiterhin bei.

**4.5** Dasselbe gilt in Bezug auf die Einsätze in den hier betroffenen Jahren 2014 bis 2019: Die Einsätze des Beschwerdeführers auf den Philippinen, im Sudan, in Griechenland und der Demokratischen Republik Kongo dauerten weniger als ein Jahr. Im Niger und in Jordanien arbeitete er jeweils genau ein Jahr lang. Gemäss der allgemeinen «Einjahresregel» ist damit vom Fortbestand des Wohnsitzes in der Schweiz auszugehen. Erst bei einem Aufenthalt von länger als einem Jahr endet gemäss dieser Regel die hiesige Steuerpflicht (vorne E. 4.1 f.; vgl. auch BVR 2018 S. 249 E. 4.5). Eine Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland ist gestützt auf KS SSK Nr. 1 Ziff. 2.2.1 zu verneinen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers begründen seine dargelegten Aktivitäten im jeweiligen Einsatzland keine Ausnahme von der «Einjahresregel». Es liegt in der Natur der Sache, dass bei Arbeitseinsätzen im Ausland auch das Privatleben in einem gewissen Ausmass am Arbeitsort stattfindet. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer an seinem jeweiligen Einsatzort Sport getrieben, Restaurants besucht und in beschränktem Ausmass soziale Kontakte geknüpft hat, erscheint insofern nicht aussergewöhn-

lich. Anders als er meint, kommt es für die Frage des Fortbestands des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Kanton Bern nicht in erster Linie darauf an, ob er eine eigene Wohnung, ein eigenes Zimmer oder ein Auto besessen hat, sondern vorab darauf, ob er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der Absicht, dauernd dort zu verbleiben, in ein anderes Land verschoben und so im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet hat (vgl. vorne E. 3.4). Dies ist hier klarerweise nicht der Fall.

**4.6** Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass der bis zum 12. April 2010 unstreitig im Kanton Bern liegende steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers in den Jahren 2014 bis 2019 bestehen blieb («*rémanence du domicile*»). Der angefochtene Entscheid steht insoweit im Einklang mit dem KS SSK Nr. 1, das in dieser Hinsicht Art. 4 Abs. 2 StG und Art. 3 Abs. 2 StHG überzeugend und praktikabel konkretisiert. Daran ändern die übrigen Einwände des Beschwerdeführers nichts:

**4.6.1** Namentlich stellt es keine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV; Art. 10 Abs. 1 KV) dar, dass für Angestellte des Bundes das KS SSK Nr. 1 herangezogen wird, zumal darin bloss die allgemeinen Grundsätze zur Ermittlung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im internationalen Verhältnis konkretisiert werden und das Kreisschreiben nur zur Anwendung kommt, soweit es den massgebenden Rechtssätzen entspricht.

**4.6.2** Auch der Umstand, dass Personen, die ohne Unterbruch über einen mehrere Jahre dauernden Zeitraum im Ausland leben und dort tatsächlich Wohnsitz begründen, steuerrechtlich im Ergebnis anders behandelt werden als Personen mit kürzeren Arbeitseinsätzen im Ausland, ist unter dem Blickwinkel der Rechtsgleichheit nicht zu beanstanden; es handelt sich offensichtlich um unterschiedliche Sachverhalte, die nicht zwingend gleich geregelt werden müssen.

**4.6.3** Ferner ist unerheblich, ob der Beschwerdeführer während seinen Auslandeinsätzen auf «Per Diem»-Entschädigungen verzichtet hat oder nicht. Die Direktion für Entwicklung und Zusammenarbeit (DEZA) kann Angestellten mit Wohnsitz in der Schweiz ein den ortsüblichen Kosten entsprechendes Taggeld für Mahlzeiten entrichten (Art. 31 Abs. 3 f. der Verordnung vom 2. Dezember 2005 über das Personal für die Friedensförderung, die

Stärkung der Menschenrechte und die humanitäre Hilfe [PVFMH; SR 172.220.111.9]). Für die Wohnsitzbestimmung stellt sie dabei aus praktischen Gründen auf den Ort der Hinterlegung der Schriften ab (Schreiben der DEZA vom 12.7.2021, Beschwerdebeilage 17). Die DEZA knüpft mithin an ein einziges Indiz an, das mit Bezug auf den steuerrechtlichen Wohnsitz nicht ausschlaggebend ist (vorne E. 3.3. a.E.). Diesen vermag eine Wohnsitzbestimmung im Rahmen der PVFMH im Übrigen ohnehin nicht zu präjudizieren.

**4.6.4** Schliesslich kann der Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass die Steuerverwaltung für die Jahre 2010 bis 2013 jeweils «akzeptiert» habe, dass sein Wohnsitz im «Einsatzland» liege, nichts zu seinen Gunsten ableiten: Definitive Veranlagungsverfügungen entfalten gemäss Lehre und Rechtsprechung in zeitlicher Hinsicht nur bezüglich der Steuerperiode Wirkungen, für die sie ergangen sind. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine Veranlagung beruht, können für ein späteres Steuerjahr vollumfänglich neu überprüft und abweichend beurteilt werden (statt vieler BGE 140 I 114 E. 2.4.3; BVR 2013 S. 506 E. 4.3; VGE 2021/228/229 vom 1.5.2023 E. 4.4; Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Vor Art. 51-53a StHG N. 3 und Vor Art. 147-153a DBG N. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorb. zu Art. 109-121 N. 80). Der Beschwerdeführer kann daher aus der Behandlung in den Jahren 2010 bis 2013 nichts für den steuerrechtlichen Wohnsitz der Jahre 2014 bis 2019 ableiten.

## 5.

Nach dem Gesagten steht fest, dass die Steuerpflicht des Beschwerdeführers in der interessierenden Zeitspanne im Kanton Bern verblieben ist. Die StRK ist im angefochtenen Entscheid weiter zum Schluss gelangt, das anfänglich in D.\_\_\_\_\_ fortbestehende Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers habe sich in die EG C.\_\_\_\_\_ verschoben, als dieser dort steuerrechtlichen Aufenthalt nahm. Mit dem Bezug einer Wohnung in der EG B.\_\_\_\_\_ habe es sich anschliessend dorthin verschoben (angefochtener Entscheid E. 11.2.2 f.).

**5.1** Die Frage, ob es innerkantonal zu einer Verschiebung des Steuerdomizils gekommen ist, beurteilt sich unabhängig vom internationalen Verhältnis. Gemäss Art. 251 Abs. 1 i.V.m. Art. 165 Abs. 1 StG stehen die Gemeindesteuern jener Gemeinde zu, in der die steuerpflichtige natürliche Person ihren Wohnsitz oder ihren Aufenthalt hat. Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 165 Abs. 4 StG). Das (zivilrechtliche) Konzept des fiktiven Wohnsitzes («*rémanence du domicile*») gelangt gemäss Lehre und Rechtsprechung im interkantonalen und innerkantonalen Verhältnis nicht zur Anwendung (BGE 108 Ia 252 E. 3b; BGer 2C\_794/2013 vom 2.5.2014, in StR 69/2014 S. 519 E. 3.4; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 6 N. 11; Kästli/Teuscher, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 4 N. 46; Oesterhelt/Seiler, a.a.O., Art. 3 StHG N. 65 und Art. 3 DBG N. 46; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 8 N. 22). Es kann deshalb im Binnenverhältnis vorkommen, dass eine Person keinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat; wird nach Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes kein neuer Wohnsitz begründet, liegt das Steuerdomizil am Aufenthaltsort (Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N. 82 f.). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind für die Begründung eines (tatsächlichen) neuen Wohnsitzes am Aufenthaltsort keine strengen Anforderungen anzulegen, wenn ein fiktives Domizil nach Art. 24 Abs. 1 ZGB (fiktiver zivilrechtlicher Wohnsitz) mit einem tatsächlichen längeren Aufenthalt an einem Ort in der Schweiz konkurriert (BGE 108 Ia 252 E. 3b; BVR 1983 S. 386 E. 2b). Dem fiktiven Wohnsitz kommt somit gegenüber dem längeren tatsächlichen Aufenthalt ein geringeres Gewicht zu.

**5.2** Der Beschwerdeführer gab im April 2010 seine eigene Wohnung in der EG D.\_\_\_\_\_ und damit seinen dortigen Wohnsitz definitiv auf, sodass er ab 2010 in D.\_\_\_\_\_ nur noch über einen fiktiven Wohnsitz verfügte. Diesem kommt steuerrechtlich im innerkantonalen Verhältnis ein untergeordnetes Gewicht zu und er hat gegenüber einem längeren tatsächlichen Aufenthalt zurückzustehen. In den Jahren 2014 und 2015 hielt sich der Beschwerdeführer jeweils an mehr als 90 Tagen am Wohnsitz seiner Eltern in der EG C.\_\_\_\_\_ auf bzw. bildete dieser während jeweils mehr als drei Monaten Basis und Ausgangspunkt für seine Unternehmungen (vgl.

vorne E. 3.1). Damit begründete er ungeachtet allfälliger vorübergehender kurzer Unterbrechungen einen steuerrechtlichen Aufenthalt und eine Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (Art. 4 Abs. 3 Bst. b StG). Der Beschwerdeführer war aufgrund seines fiktiven Wohnsitzes im internationalen Verhältnis in der Schweiz steuerpflichtig und es fehlten anderweitige steuerliche Anknüpfungspunkte im Kanton Bern oder anderswo in der Schweiz. Mithin hält es der Rechtskontrolle stand, dass Steuerverwaltung und StRK das Steuerdomizil für die Jahre 2014 und 2015 in der EG C.\_\_\_\_\_ festlegten. Dass sich der Beschwerdeführer am Stichtag jeweils nicht in der EG C.\_\_\_\_\_ aufgehalten hat, sondern im Sudan bzw. in Griechenland in einem humanitären Einsatz weilte, spielt angesichts des im internationalen Verhältnis massgebenden fiktiven Wohnsitzes keine Rolle.

**5.3** Im Jahr 2016 hat der Beschwerdeführer in der EG B.\_\_\_\_\_ ein Studio gemietet und bezogen. Seither kehrt er nach seinen Auslandeinsätzen jeweils dorthin zurück bzw. reist von diesem Wohnort aus zu seinen Auslandeinsätzen. Er hat seinen tatsächlichen Aufenthalt damit auf unabsehbare Zeit in die EG B.\_\_\_\_\_ verschoben, wobei für die innerkantonale Anknüpfung bzw. Bestimmung des Steuerdomizils nicht von Bedeutung ist, ob der Beschwerdeführer damit (auch) einen neuen steuerrechtlichen Wohnsitz begründet hat. Ebenfalls unerheblich ist, dass sein Aufenthalt in B.\_\_\_\_\_ durch die Auslandeinsätze jeweils unterbrochen wird. In der EG B.\_\_\_\_\_ liegt nach dem Gesagten jedenfalls ein qualifizierter steuerrechtlicher Aufenthalt im Sinn von Art. 4 Abs. 3 Bst. b StG vor, womit sich das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers innerkantonale ab dem Steuerjahr 2016 dorthin verschoben hat.

## **6.**

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorne E. 1.2 f.). Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Die Steuerverwaltung hat keinen Anspruch auf Ersatz von Parteikosten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3

VRPG und Art. 104 Abs. 3 VRPG). Die EG B. \_\_\_\_\_ hat als Behörde im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. b VRPG nach Art. 104 Abs. 4 VRPG in der bis zum 31. März 2023 gültigen Fassung ebenfalls keinen Anspruch auf Parteikostenersatz (BAG 08-109; vgl. Art. T2-1 VRPG; Michel Daum, Teilrevision 2023 des bernischen Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, in BVR 2023 S. 286 ff., 294 f. mit Hinweis auf VGE 2020/440 vom 13.4.2023 E. 8.2), wobei sie ohnehin nicht anwaltlich vertreten ist; damit sind keine ersatzfähigen Parteikosten entstanden (vgl. Art. 104 Abs. 1 VRPG).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

4. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführer
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Einwohnergemeinde B. \_\_\_\_\_
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Einwohnergemeinde C. \_\_\_\_\_
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.