



100 17 167

100 17 168

100 17 169

200 17 248

200 17 249

200 17 250

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 21.9.2017 PKA/DGR/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 19. September 2017

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Junod und Studer sowie Gribi und Mosimann als
Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes für die Kantons- und Gemeindesteuern
sowie die direkte Bundessteuer pro 2008, 2009 und 2010

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) ist italienisch-schweizerischer Doppelbürger. Er ist verheiratet mit B. _____ (Ehefrau) und hat drei Kinder. Per 1. August 2008 meldete sich die Ehefrau mit den Kindern aus dem Ausland (H. _____) herkommend in C. _____ (Kanton Bern) an. Eine Anmeldung des Rekurrenten erfolgte nicht bzw. gemäss eigenen Angaben behielt der Rekurrent den ausländischen Wohnsitz bei. Aufgrund der in den Steuererklärungen deklarierten Daten sowie des Umstands, dass sich die Ehefrau mit den Kindern im Jahr 2011 ohne Nennung einer neuen Adresse von C. _____ abmeldete, entstanden bei der Steuerbehörde Zweifel bezüglich des steuerrechtlichen Wohnsitzes des Rekurrenten in den Jahren 2008 bis 2010. So wurde anlässlich des Einspracheverfahrens die Veranlagung der Ehefrau pro 2010 betreffend festgestellt, dass der Rekurrent den Wohnsitz seiner Familie als "Zweitwohnsitz bzw. Feriendomizil" nutzt. Infolge dieser Feststellung sowie aufgrund einer Voruntersuchung seitens der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU), setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Zentrale Veranlagungsbereiche, Wohnsitz (Steuerverwaltung) den steuerrechtlichen Wohnsitz des Rekurrenten für die Steuerjahre 2008, 2009 und 2010 mit Verfügung vom 1. Dezember 2016 in der Schweiz bzw. im Kanton Bern bzw. in C. _____ fest.

B. Dagegen erhob der Rekurrent am 28. Dezember 2016 Einsprache. Er brachte vor, dass er und seine Ehefrau den jeweiligen Wohnsitz selber bestimmen könnten. Als sich seine Frau damals in C. _____ angemeldet habe, habe er ebenfalls vorgesprochen und erklärt, dass er als EU-Bürger seinen ausländischen Wohnsitz beibehalte. Auch die Steuerverwaltung habe mit Entscheid vom 10. Juni 2010 bestätigt, dass er keinen Wohnsitz in C. _____ habe und folglich keine gemeinsame Veranlagung erfolge. Sodann sei es störend, dass die Steuerverwaltung erst sechs Jahre nach dem Wegzug seiner Ehefrau von C. _____ seinen Wohnsitz für die Steuerjahre 2008 bis 2010 festlege. Dies sei nicht akzeptabel. Zudem sei dem Familienort nicht mehr das gleiche Gewicht zuzuordnen, wie dies früher einmal der Fall gewesen sei. Dass er zwei oder drei Mal pro Jahr bei seiner Familie gewesen sei, vermöge einen Wohnsitz in C. _____ noch nicht zu begründen. Er könne sich als EU-Bürger frei im EU-Raum bewegen und sein Wohnsitz in G. _____ (Ausland) sei aktenkundig und vom Gericht des Kantons E. _____ akzeptiert worden.

C. Am 21. März 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache des Rekurrenten ab. Zur Begründung brachte sie vor, dass Ehegatten in ungetrennter Ehe grundsätzlich ein gemeinsames Steuerdomizil hätten, welches sich i.d.R. in jenem Kanton befände, in welchem sich die Familie aufhalte. Dass sich der steuerliche Wohnsitz von Ehegatten am Familienort befände, dürfe bei der Beweiswürdigung als natürliche Vermutung gelten, für welche die steuerpflichtige

Person den Gegenbeweis zu erbringen habe. Diesbezüglich sei festzuhalten, dass der einen Lebensmittelpunkt begründende Aufenthalt Spuren hinterlasse, welche auch sechs Jahre später noch nachgewiesen werden könnten. So sei es dem Rekurrenten durchaus zuzumuten, seine Kreditkaren- bzw. Debitkartenauszüge der letzten sechs Jahre einzuverlangen und damit nachzuweisen, dass er sich kaum in der Schweiz aufgehalten habe. Auch der Nachweis einer bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht an einem anderen Ort oder einer entsprechenden Niederlassungsbewilligung wären weitere Möglichkeiten, den Lebensmittelpunkt an einem anderen Ort glaubhaft zu machen. Der Rekurrent lege seiner Einsprache nicht einen einzigen Beleg bei, sondern begnüge sich mit Behauptungen. Jedenfalls sei ein Wohnsitz im Ausland nicht aktenkundig. Weiter könne auch aus der Tatsache, dass in den Steuerjahren 2008 und 2009 lediglich die Ehefrau des Rekurrenten besteuert worden sei, nichts zu Gunsten des Rekurrenten abgeleitet werden.

D. Mit Schreiben vom 18. April 2017 hat der Rekurrent bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und sinngemäss Beschwerde gegen den Einspracheentscheid erhoben. Vorab rügt er den Umstand, dass die gleiche Person bei der Steuerverwaltung sowohl über die Wohnsitzverfügung als auch über den Einspracheentscheid entschieden habe. Damit werde die Einsprache nicht von einer unabhängigen Stelle geprüft und somit ein kostenpflichtiges Verfahren bei der Steuerrekurskommission aufgezwungen. Weiter hält er im Wesentlichen fest, dass er in den Jahren 2008 bis 2010 einen von seiner Ehefrau getrennten Wohnsitz aufgewiesen habe. Als die Steuerverwaltung ihn und seine Ehefrau im Jahr 2008 gleichwohl gemeinsam veranlagt hätten, sei die dagegen erhobene Einsprache gutgeheissen worden. Die Steuerverwaltung habe damals bestätigt, dass keine gemeinsame Veranlagung erfolge. Sodann sei die Steuerverwaltung für steuerbegründende Tatsachen beweisbelastet. Dazu führe sie lediglich aus, dass der Verdacht bestanden habe, dass er im Kanton Bern seinen steuerrechtlichen Wohnsitz habe. Worauf dieser Verdacht beruhe, werde jedoch nicht ausgeführt. Überdies würden sich die von der Steuerverwaltung ausgeführten rechtlichen Hinweise betreffend Familienortprinzip einzig auf verschiedene Wohnsitze innerhalb der Schweiz beziehen.

E. Am 19. Juni 2017 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und beantragt, dass bezüglich der Festlegung des Wohnsitzes für das Steuerjahr 2008 eine Gutheissung zu erfolgen habe, da die Wohnsitzfrage bereits im Veranlagungsverfahren pro 2008 thematisiert worden sei. Weitergehend sei der Rekurs unter Kostenfolge abzuweisen. Sie bringt vor, dass das Einspracheverfahren ein verwaltungsinternes Rechtsmittel sei, welches der Überprüfung der erlassenen Verfügung diene. Dass die gleichen Mitarbeiter, welche bereits die angefochtene Verfügung erlassen hätten, auch über die Einsprache entschieden, sei zulässig. Weiter bringt

sie vor, dass sich die Ehefrau am 1. August 2008 mit ihren Kindern in C._____ angemeldet habe, es jedoch unterlassen habe, ebenfalls den Rekurrenten anzumelden. Gemäss Ehefrau sei der Wohnsitz des Rekurrenten in G._____ (Ausland) gewesen. Aus den eingereichten Steuererklärungen pro 2008 bis 2010 habe sich ergeben, dass das deklarierte Einkommen der Ehefrau nicht ausreiche, um eine vierköpfige Familie zu unterhalten. Zudem hätten erhebliche Zweifel bestanden, ob sich der Rekurrent tatsächlich im Ausland aufgehalten habe. Da bei verheirateten Personen davon ausgegangen werde, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz am Familienort befände, müsse der Rekurrent den Gegenbeweis erbringen. Ein solcher liege nicht vor. Insofern hält die Steuerverwaltung weiter fest, dass das Verfahren rasch zu Gunsten des Rekurrenten erledigt werden könnte, wenn er die entsprechenden Nachweise liefern würde. Der Rekurrent sei seiner Pflicht, einen von seiner Ehefrau selbstständigen und unabhängigen Lebensmittelpunkt dazulegen, nicht nachgekommen. Überdies hätten Abklärungen der ASU ergeben, dass er sich nie bei der Schweizer Botschaft in G._____ (Ausland) als Auslandschweizer angemeldet habe.

F. Am 14. Juli 2017 hat sich der Rekurrent vernehmen lassen. Er hält daran fest, dass der Steuerverwaltung der Nachweis einer Wohnsitznahme in der Schweiz bzw. in C._____ nicht gelungen sei. Auf die weiteren Ausführungen wird, sofern entscheidrelevant, in den Erwägungen eingegangen.

G. Die ESTV hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird, sofern entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]).

1.1 Festzuhalten ist, dass grundsätzlich nur das Dispositiv eines Einspracheentscheids angefochten werden kann (Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 15 zu Art. 140 DBG). Vorliegend kommt aus dem Dispositiv des angefochtenen Einspracheentscheids nicht eindeutig zum Ausdruck, ob sowohl der steuerrechtliche Wohnsitz betreffend die kantonalen Steuern als auch der (mithin identische) Veranlagungsort betreffend die direkte Bundessteuer verbindlich festgesetzt worden sind. Die Steuerverwaltung hat die Rechtsgrundlagen betreffend die direkte Bundessteuer in ihre Begründung nicht miteinbezogen und die erlassenen Verfügungen auch nicht an die ESTV eröffnet. Aus den Eingaben der Parteien geht jedoch hervor, dass nicht der steuerrechtliche Wohnsitz im interkantonalen Verhältnis, sondern jener im internationalen Verhältnis bestritten ist. Dies bedeutet wiederum, dass wenn die Steuerverwaltung den steuerrechtlichen Wohnsitz des Rekurrenten pro 2008 bis 2010 im Kanton Bern bestimmt, sie damit diesen auch automatisch in der Schweiz festsetzt. Unter Würdigung des gesamten Einspracheentscheids kommt die Steuerrekurskommission insoweit zum Schluss, dass die Steuerverwaltung sowohl den steuerrechtlichen Wohnsitz betreffend die kantonalen Steuern als auch den Veranlagungsort der direkten Bundessteuer nach Art. 105 DBG i.V.m. Art. 3 DBG verbindlich festgesetzt hat. Nachdem hier internationale Verhältnisse in Frage stehen und die möglichen steuerlichen Anknüpfungspunkte betreffend die direkte Bundessteuer im Kanton Bern liegen, war das nach Art. 108 DBG auch zulässig (Guido Jud in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 13 zu Art. 108 DBG). Demnach ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe gegen die Festsetzung des steuerrechtlichen Wohnsitzes pro 2008 bis 2010 betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer einzutreten.

1.2 Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1] und VGE 100.2010.191U vom 9.5.2011, E. 2.2, nicht publiziert).

2. Soweit der Rekurrent rügt, dass die Einsprache von derselben Behörde bzw. Person beurteilt wurde, welche bereits die Wohnsitzverfügung verfasst habe und damit eine entsprechende unabhängige Überprüfung nicht erfolgen könne, kann ihm nicht gefolgt werden. Gemäss Art. 134 Abs. 1 DBG und Art. 192 Abs. 1 StG verfügt die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren über dieselben Befugnisse wie im Veranlagungsverfahren. Mit der Einsprache erfolgt die Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens mit unveränderter Rechtsstellung aller Beteiligten. Das Einspracheverfahren ist ein verwaltungsinternes Rechtsmittel, wobei die Überprüfung meist durch die gleiche Behörde und die gleichen Mitarbeiter durchgeführt wird, was durchaus

zulässig ist (Peter Kästli in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 5 zu Art. 189 StG; Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 4 f. zu Art. 132 DBG; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungspflege im Kanton Bern, 1997, N. 2 f. und 7 zu Art. 53 VRPG).

3. Vorliegend strittig und zu beurteilen ist, ob der Rekurrent in den Jahren 2008 bis 2010 zusammen mit der Ehefrau und den Kindern in C._____, Kanton Bern, seinen steuerrechtlichen Wohnsitz begründet hat. Insofern unbestritten ist, dass sich die Ehefrau mit den Kindern im August 2008 von H._____ (Ausland), herkommend in C._____ angemeldet hat (pag. 42). Eine Anmeldung des Rekurrenten erfolgte nicht. Aufgrund der Akten ist davon auszugehen, dass sowohl der Rekurrent als auch seine Ehefrau und die Kinder vor dem Jahr 2008 keinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz begründeten. Weiter unbestritten ist, dass die Ehefrau des Rekurrenten die Ehe als "getrennt" bezeichnete, sich im Verlauf ihrer Veranlagungen herausstellte, dass die Ehe intakt ist und sich gemäss Behauptungen der Ehefrau die "Trennung" auf die Wohnsitze bezog bzw. der Rekurrent in der Schweiz bei seiner Familie lediglich einen Zweitwohnsitz bzw. ein Feriendomizil begründete (pag. 16 ff.). Aufgrund der sich daraus ergebenden Unklarheiten erfolgte eine Meldung an die ESTV, welche aufgrund dessen sowie weiterer Umstände eine Untersuchung einleitete. Das Ergebnis dieser Untersuchung wurde der Steuerverwaltung eröffnet (pag. 30 ff.), worauf diese den Wohnsitz des Rekurrenten in der Schweiz bzw. im Kanton Bern festsetzte.

4. Wie bereits erwähnt, handelt es sich vorliegend um internationale Verhältnisse. Dies bedeutet, dass zur Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes immer auch allfällig bestehende Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten sind. Aufgrund der Akten kann jedoch nicht restlos geklärt werden, wo sich der Wohnsitz des Rekurrenten in den Jahren vor bzw. in den Jahren 2008 bis 2010 oder danach befand oder wie oft sich dieser in der Schweiz aufgehalten hat. Aus den Akten bzw. dem Bericht der ASU geht einzig hervor, dass die Ehefrau im Jahr 2012 angab, der Rekurrent habe Wohnsitz in G._____ (Ausland) (pag. 55) bzw. in ihren Steuererklärungen pro 2008 bis 2010 deklarierte, dass sich der Wohnsitz des Rekurrenten in G._____ (Ausland) befinde (pag. 44). Die entsprechenden Steuererklärungen sowie weitere Angaben über einen allfälligen Wohnsitz im Ausland sind den Akten nicht zu entnehmen. Daraus folgt, dass vorliegend nicht restlos geklärt werden kann, ob und wenn ja welches Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen wäre. Sodann hat sich die Steuerverwaltung im bisherigen Verfahren in keiner Weise mit den internationalen Aspekten des vorliegenden Falles auseinandergesetzt (vgl. Wohnsitzverfügung vom 1.12.2016, pag. 52; Einspracheentscheid vom

21.3.2017, pag. 68). Wie nachfolgend aufzuzeigen ist, kann die Frage des allfällig anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens indes offen gelassen werden.

5. Gemäss Art. 4 Abs. 1 und 2 StG ist eine natürliche Person aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Bern hat. Einen steuerlichen Wohnsitz hat eine Person, wenn sie sich im Kanton Bern mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Das Recht der direkten Bundessteuer kennt in Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG eine gleich lautende Regelung für einen Wohnsitz in der Schweiz. Mit anderen Worten liegt der steuerliche Wohnsitz an dem Ort, wo sich der Mittelpunkt der persönlichen Lebensinteressen des Steuerpflichtigen befindet (Oesterheld/Seiler in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 28 zu Art. 3 DBG). Die Folge der persönlichen Zugehörigkeit ist die unbeschränkte Steuerpflicht (Besteuerung des gesamten Einkommens und des beweglichen Vermögens in der Schweiz bzw. im Wohnsitzkanton; vgl. BGE 125 I 54 ff. E. 2).

6. Das Bestehen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes bewirkt die Steuerpflicht und ist Grundvoraussetzung der Besteuerung. Daher gelten die Grundsätze des Veranlagungsverfahrens hinsichtlich der Beweislastverteilung auch für die Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes. Zuzufolge des im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatzes haben die Steuerbehörden den Sachverhalt von Amtes wegen zu ermitteln. Sie müssen den rechtserheblichen Sachverhalt von sich aus richtig und vollständig abklären (Art. 166 StG; Art. 123 und Art. 130 DBG). Aus der objektiven Beweislastverteilung folgt, dass steuerbegründende Tatsachen grundsätzlich von der Veranlagungsbehörde, steuermindernde von der steuerpflichtigen Person zu beweisen sind (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 27 f. zu Art. 130 DBG). Diese allgemeine Regel setzt indessen voraus, dass die steuerpflichtige Person als auch die Veranlagungsbehörde überhaupt in der Lage sind, den Beweis zu leisten. Andernfalls wäre es stossend, nach der Beweislastregel zu Ungunsten der beweisbelasteten Person zu entscheiden (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 29 zu Art. 130 DBG). Die rechtserheblichen Tatsachen, welche in ihrer Gesamtheit den massgeblichen Sachverhalt bilden, entziehen sich in aller Regel der Kenntnis der Veranlagungsbehörde. Sie ist daher darauf angewiesen, dass die steuerpflichtige Person Angaben zum rechtserheblichen Sachverhalt macht und Beweismittel für deren Richtigkeit beschafft oder wenigstens genau bezeichnet. Der Untersuchungsgrundsatz findet daher seine Grenzen in der Mitwirkungspflicht der Parteien (BGE 2A.426/2004 vom 23.11.2004, E. 2.1 mit Hinweisen). 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). 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 unerklärbaren und ungewissen – Tatsachen unter Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten zu würdigen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 29 zu Art. 130 DBG, mit Hinweisen).

7. Aus den Akten ist ersichtlich, dass der Rekurrent an der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts nur in äusserst beschränktem Umfang mitgewirkt hat. So hat der Rekurrent bis heute keine Angaben bezüglich seines sich angeblich im Ausland befindlichen Wohnsitzes gemacht oder entsprechende Unterlagen eingereicht. Insofern ist jedoch ebenfalls festzuhalten, dass die Frage des Wohnsitzes des Rekurrenten sich erstmals im Veranlagungsverfahren der Ehefrau für das Steuerjahr 2008 gestellt hat. Mit Einspracheentscheiden vom 10. Juni 2010 betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2008 die Ehefrau betreffend, hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (der Einfachheit halber ebenfalls Steuerverwaltung) rechtskräftig festgehalten, dass im Kanton Bern keine gemeinsame Steuerpflicht der Ehefrau und des Rekurrenten bestehe (Beilage zu Rekurs und Beschwerde vom 18.4.2017). Dabei ist unklar, ob die Steuerverwaltung von einer getrennten Ehe oder getrennten Wohnsitzen ausging. Mangels entsprechender Akten kann dies nicht überprüft werden. Jedoch hat die Steuerverwaltung mit Vernehmlassung vom 19. Juni 2017 bestätigt, dass die Wohnsitzfrage des Rekurrenten im Veranlagungsverfahren pro 2008 hinsichtlich der Ehefrau bereits thematisiert und die dagegen erhobene Einsprache gutgeheissen worden sei. Da die Sache bereits beurteilt worden sei, sei der Rekurs pro 2008 gutzuheissen. Dem ist beizupflichten. Jedoch ist unter diesen Umständen auch die Beschwerde pro 2008 gutzuheissen, da die Steuerverwaltung auch bezüglich der direkten Bundessteuer bestimmt hat, dass keine gemeinsame Steuerpflicht bestehe. Bezüglich der Jahre 2009 und 2010 geht aus den Akten hervor, dass die Frage des Wohnsitzes des Rekurrenten bis in das Jahr 2012 nicht mehr offiziell bzw. aktenkundig thematisiert wurde. Erst aufgrund des Veranlagungsverfahrens der Ehefrau für das Jahr 2010 und der darin erhaltenen Auskünfte bezüglich der intakten Ehe sowie die mithin im Jahr 2011 erfolgte Abmeldung der Ehefrau von C. _____ ohne Nennung einer neuen Adresse (pag. 1 ff.), folgten weitere Abklärungen, welche letztlich im Bericht der ASU vom 31. Mai 2016 (pag. 30 ff.) und der Festlegung des Wohnsitzes des Rekurrenten pro 2008 bis 2010 im Kanton Bern endeten. Dabei festzuhalten ist, dass nicht aktenkundig ist, dass bzw. ob der Rekurrent (persönlich) seitens der Steuerverwaltung jemals zu den offenen bzw. zu klärenden Punkte bezüglich seines Wohnsitzes angefragt wurde. So wurde dem Rekurrenten bspw. nie ein entsprechendes Formular zugesandt oder er zu einer Einvernahme eingeladen. Insofern bleibt unklar, ob der Rekurrent vor Erlass der Wohnsitzverfügung überhaupt im geforderten Mass an der Feststellung des Sachverhalts mitwirken konnte. Aus der Wohnsitzverfügung sowie dem Einspracheentscheid geht überdies deutlich hervor, dass seitens der Steuerverwaltung die

Beweislastverteilung nur mangelhaft berücksichtigt wurde. Diese ist stets davon ausgegangen, dass der Rekurrent dafür beweisbelastet sei, keinen Wohnsitz in der Schweiz zu haben. Fest steht jedoch bzw. anderslautende Informationen sind den Akten nicht zu entnehmen, dass vorliegend die Frage zu beurteilen ist, ob der Rekurrent überhaupt je Wohnsitz in der Schweiz genommen hat bzw. seinen ausländischen Wohnsitz zugunsten der Schweiz aufgegeben hat (im Gegensatz zur Rechtsprechung bezüglich Wegzug aus der Schweiz bzw. Annahme des Weiterbestehens des Wohnsitzes in der Schweiz, VGE 100.2014.134 vom 10.7.2017, E. 2.4 mit Hinweisen). Für diese steuerbegründende Tatsache ist grundsätzlich die Steuerverwaltung beweisbelastet und der Rekurrent hat lediglich an der Sachverhaltsfeststellung mitzuwirken, was er denn auch in äusserst bescheidenem Rahmen erstmals anlässlich der Einsprache sowie im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren getan hat. Entsprechend hat bezüglich der beweislos gebliebenen Tatsachen im Verfahren vor der Steuerrekurskommission eine Würdigung unter Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten zu erfolgen. Insofern ist festzuhalten, dass nach Ansicht der Steuerrekurskommission die gemäss Abklärungen der ASU vorhandenen und geklärten Tatsachen für sich alleine nicht ausreichen, um von einer Wohnsitznahme des Rekurrenten in der Schweiz bzw. im Kanton Bern in den Jahren 2009 und 2010 auszugehen. So steht aufgrund der Abklärungen der ASU einzig fest, dass der Rekurrent an diversen Gesellschaften mit Sitz in G._____ (Ausland) beteiligt und für diverse weitere Gesellschaften u.a. mit Sitz in der Schweiz tätig ist bzw. war (pag. 43 f.). Weiter stellte die ASU fest, dass der Rekurrent bei diversen englischen Gesellschaften als "usual residential adress" diverse Adressen in D._____ angegeben hat, wobei diese jeweils auf reine Gewerbezone lauten. Weiter ergab eine Abfrage bei der Schweizer Botschaft in G._____ (Ausland), dass sich der Rekurrent nie offiziell als Auslandschweizer angemeldet hat, wobei aus Sicht der Steuerrekurskommission fragwürdig erscheint, ob eine solche Anmeldung als Doppelbürger (Schweiz/Italien) überhaupt notwendig gewesen wäre. Sodann konnte festgestellt werden, dass sich der Rekurrent im Oktober 2015 in I._____ (Ausland) anmeldete und als letzten Wohnort, F._____, Schweiz angab (pag. 33 ff.). Unter anderem aufgrund dieser Gegebenheiten schloss die ASU, dass von einem Wohnsitz des Rekurrenten in der Schweiz auszugehen sei. Dem schloss sich die Steuerverwaltung an. Es ist jedoch festzuhalten, dass vorliegend einzig die Frage zu beurteilen ist, ob der Rekurrent in den Jahren 2009 bis 2010 Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton Bern hatte. Die Jahre nach 2010, insbesondere 2014, in welchem eine eindeutige Kundgabe des Rekurrenten bezüglich seines Wohnsitzes vorliegt, sind nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Insgesamt kommt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass aufgrund der vorhandenen Fakten sowie unter Würdigung der beweislos gebliebenen Tatsache nicht von einer Wohnsitznahme des Rekurrenten in der Schweiz bzw. im Kanton Bern in den Jahren 2009 und 2010 ausgegangen werden kann. Die diesbezüglich bestehenden Zweifel führen dazu, dass die Rekurse und die Beschwerden pro 2009 und 2010 gutzuheissen sind. Der seitens der

Steuerverwaltung vorgebrachten Begründung bezüglich Familienbesteuerung bzw. natürlicher Vermutung zugunsten des Familienorts ist zwar grundsätzlich zuzustimmen. Unter Berücksichtigung des Umstands, dass vorliegend eine Wohnsitzbegründung in der Schweiz in Frage steht sowie den etlichen Unklarheiten, vermag diese Begründung die bestehenden Zweifel nicht umzustossen. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Rekurse und die Beschwerden pro 2008, 2009 und 2010 gutzuheissen sind.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG). Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Kanton Bern pro 2008 wird gutgeheissen und die Einspracheverfügung vom 21. März 2013 wird aufgehoben.
2. Die Beschwerde betreffend Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Schweiz pro 2008 wird gutgeheissen und die Einspracheverfügung vom 21. März 2013 wird aufgehoben.
3. Der Rekurs betreffend Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Kanton Bern pro 2009 wird gutgeheissen und die Einspracheverfügung vom 21. März 2013 wird aufgehoben.
4. Die Beschwerde betreffend Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Schweiz pro 2009 wird gutgeheissen und die Einspracheverfügung vom 21. März 2013 wird aufgehoben.
5. Der Rekurs betreffend Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Kanton Bern pro 2010 wird gutgeheissen und die Einspracheverfügung vom 21. März 2013 wird aufgehoben.

6. Die Beschwerde betreffend Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Schweiz pro 2010 wird gutgeheissen und die Einspracheverfügung vom 21. März 2013 wird aufgehoben.
7. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
8. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
9. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15. Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

10. Zu eröffnen an:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Die Gerichtsschreiberin

Kästli

Gribi