



100 23 471

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 31.10.2024 RNA/NWE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 29. Oktober 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Schlup und Steiner sowie Werren als Gerichtsschreiberin

In der Rekursache

von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern 2022 (Wohnsitz)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A._____ (Rekurrentin) und ihr Ehemann sind beide pensioniert und Eigentümer von Liegenschaften sowohl im Kanton Zürich als auch im Kanton Bern. Sie leben zusammen in ungetrennter Ehe. Ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hatten sie bis und mit dem Steuerjahr 2021 in der Einwohnergemeinde F._____ ZH (EG F._____ ZH). Da die Rekurrentin und ihr Ehemann seit dem 1. September 2021 in der Einwohnergemeinde E._____ BE (EG E._____) als Wochenaufenthalter gemeldet sind, hat die EG E._____ mit Schreiben vom 7. September 2022 (je in separaten Verfahren betreffend die Rekurrentin und ihren Ehemann) eine Abklärung des steuerrechtlichen Wohnsitzes angekündigt (Akten der Steuerverwaltung, pag. 1). Den entsprechenden Fragebogen reichte die Rekurrentin ausgefüllt, unterzeichnet (22.9.2022) und fristgerecht ein (pag. 6-2). Zum Wochenaufenthalt führte sie aus, dass es sich beim Haus in C._____ (EG E._____) um ein Ferienhaus handle (pag. 5) und sie und ihr Ehemann sich nicht an bestimmten Tagen in der Liegenschaft aufhielten (pag. 4). Sodann machte sie keine Angaben zur (geschätzten) Anzahl von Übernachtungsaufenthalten in C._____ (pag. 5) bzw. gab sie an, ihr Lebensmittelpunkt befinde sich in der EG F._____ ZH (Familie und Freunde; pag. 3). So würden regelmässige Treffen mit ehemaligen Arbeitskollegen und Freunden vorwiegend in Zürich stattfinden. Weiter gehe sie infolge einer Krebserkrankung zum Zweck periodischer medizinischer Untersuchungen und Kontrollen zu Spezialisten in die Hirslanden Kliniken in Zürich sowie zur Physiotherapie in der EG F._____ ZH. Darüber hinaus gehe sie in Zürich zum Augenarzt und zum Zahnarzt (vgl. div. Abrechnungen pag. 61-45 [teilweise auch von 2023]). Schliesslich bat sie um Zustellung künftiger Korrespondenz an ihre Adresse in F._____ ZH (pag. 2). Da für die EG E._____ diese Angaben zur Klärung des steuerrechtlichen Wohnsitzes nicht ausreichend waren, forderte sie bei der D._____ AG (Nachfolgerin der Wasserversorgungsgenossenschaft C._____) bzw. der Wasserversorgungsgenossenschaft C._____ Auskunft zum Wasserverbrauch über die letzten zehn Jahre in der Liegenschaft in C._____ an (pag. 7; Resultate pag. 8 und 9).

B. Mit Schreiben vom 20. Februar 2023 informierte die EG E._____ die Rekurrentin, dass sie aufgrund der Anmeldung der Rekurrentin wie auch derjenigen ihres Ehemannes als Wochenaufenthalter sowie des Wasserverbrauchs davon ausgehe, dass sich die Rekurrentin mehrheitlich in C._____ aufhalte. Demzufolge befinde sich der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrentin pro 2022 in der EG E._____. Gleichzeitig forderte die EG E._____ die Rekurrentin auf, ihren Heimatschein bis am 1. März 2023 zu hinterlegen, damit sie ins Steuerregister aufgenommen werden könne. Sollte sie dies nicht wollen, sei dies innert derselben Frist begründet mitzuteilen. Diesfalls würde der Entscheid zunächst nochmals intern durch die EG E._____ überprüft. Je nach Ergebnis würde auf eine Aufnahme ins Steuerregister verzichtet

oder die Wohnsitzfrage der kantonalen Steuerverwaltung zur Prüfung bzw. Entscheidung überwiesen werden (pag. 12-11).

C. Die Rekurrentin erklärte mit Eingabe vom 28. Februar 2023 mit der Schriftenhinterlegung bzw. Wohnsitzbeurteilung nicht einverstanden zu sein. Sie brachte vor, seit 25 Jahren mit ihrem Mann gemeinsam in der Eigentumswohnung in der EG F._____ ZH wohnhaft zu sein. Das Ferienhaus in C._____ sei ihr Sekundärsteuerdomizil. Sie sei pensioniert (seit 2018) und gehe keiner Erwerbstätigkeit mehr nach. Jedoch habe sie zuvor während 40 Jahren im Kanton Zürich gearbeitet. Sodann habe sie seit dem Tod ihrer Mutter vor fünf Jahren keine familiären Beziehungen mehr in E._____. Solche bestünden zur Familie des Ehemannes im Kanton Zürich, wo dessen Vater und Schwester mit Familie leben würden. Auch Freunde und Bekannte, zu welchen sie engere Beziehungen pflegten, lebten nicht in C._____. Abschliessend verwies sie auf ihre Ausführungen im Schreiben (bzw. auf den Fragebogen zum Wochenaufenthalt, pag. 6-2) vom 22. September 2023 (pag. 37-36).

D. Mit Schreiben vom 1. März 2023 teilte die EG E._____ der Rekurrentin mit, dass sie nach wie vor der Ansicht sei, der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrentin befinde sich in ihrer Einwohnergemeinde, woraufhin die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Geschäftsbereich Recht und Koordination, Abteilung Wohnsitz (Steuerverwaltung), die entsprechende Wohnsitzverfügung erlassen hat (pag. 41-39). Die Steuerverwaltung begründete die Bestimmung des Wohnsitzes der Rekurrentin in der EG E._____ zusammengefasst damit, dass aufgrund der fehlenden Angaben zum Umfang des Aufenthalts der Wasserverbrauch als qualifizierter Beweis heranzuziehen sei, da dieser – insbesondere in Bezug auf dessen Reduktion – nur schwierig beeinflusst werden könne. Gestützt auf die letzte Erhebung des Schweizerischen Vereins des Gas- und Wasserfaches betrage der durchschnittliche Wasserverbrauch pro Person und Tag 142 Liter bzw. knapp 104 m³ bei einem Zweipersonenhaushalt pro Jahr. Der Wasserverbrauch in der Liegenschaft in C._____ liege in den letzten drei Jahren über dem durchschnittlichen Wasserverbrauch eines Zweipersonenhaushalts (2020: 114 m³; 2021: 126 m³; 2022: 129 m³), was für einen überwiegenden Aufenthalt der Rekurrentin und ihres Ehemannes in der EG E._____ hindeute. Darüber hinaus sprächen die Wohnverhältnisse in C._____ (5-Zimmerliegenschaft) gegenüber der 3-Zimmerwohnung in F._____ ZH für ein Steuerdomizil in der EG E._____. Sodann seien den Akten keine besonderen persönlichen oder familiären Beziehungen zu einer der beiden Einwohnergemeinden zu entnehmen, welche die Beurteilung des steuerrechtlichen Wohnsitzes beeinflussen würden. Demzufolge werde das Steuerdomizil der Rekurrentin aufgrund des hauptsächlichen Aufenthalts sowie den grösseren Wohnverhältnissen in C._____ in der EG E._____ festgelegt.

E. Hiergegen hat die Rekurrentin am 4. Juli 2023 Einsprache bei der Steuerverwaltung erhoben und die Feststellung des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der EG F._____ ZH beantragt (pag. 85-83). Sie hat darin, zusätzlich zu den bisherigen Vorbringen (vgl. Bst. A und C), zusammengefasst vorgebracht, sie habe den Heimatausweis auf Aufforderung der EG E._____ hin (Schreiben vom 20.9.2021, pag. 1) hinterlegt. Gleichzeitig erklärte sie jedoch, sie halte sich zwar regelmässig in C._____ auf, ihr Lebensmittelpunkt befinde sich jedoch nach wie vor in F._____ ZH. Sie sei seit 1997 mit der Absicht des dauernden Verbleibens in F._____ ZH wohnhaft, wo auch Verwandte, Freunde und Bekannte beheimatet seien. Im Kanton Bern hätten sie (die Rekurrentin und ihr Ehemann) hingegen keine Verwandten mehr. Einkäufe würden sie und ihr Ehemann sowohl in Zürich als auch in Bern tätigen, wobei sie insbesondere das Angebot des monatlichen Seniorenrabatts der Migros Aare in Anspruch nehmen würden. Sodann habe ihr Ehemann einen Griechischkurs an der Volkshochschule Zürich besucht. Zur Frage betreffend die Nutzung der Liegenschaft in C._____ an arbeitsfreien Tagen könne sie keine Angaben machen, da sie pensioniert sei(en) und es sich um ein Feriendomizil handle. Der hohe Wasserverbrauch betreffend die Liegenschaft in C._____ sei einerseits auf den heissen Sommer im Jahr 2022 und die damit zusammenhängende bzw. notwendig gewordene Bewässerung des Gartens zurückzuführen und andererseits mit einer defekten WC-Spülung erklärbar. Abschliessend hielt die Rekurrentin daran fest, dass ungeachtet der grosszügigeren Wohnverhältnisse in C._____, sich ihr Lebensmittelpunkt in F._____ ZH befinde. Zur Untermauerung ihrer Ausführungen hat die Rekurrentin zusammen mit ihrer Einsprache diverse Einkaufsbelege, Arzt- und Zahnarztrechnungen sowie eine Rechnung betreffend den Wasserverbrauch in F._____ ZH eingereicht.

F. Am 6. Juli 2023 bestätigte die Steuerverwaltung der Rekurrentin den Eingang ihrer Einsprache und informierte sie betreffend den voraussichtlichen weiteren Verlauf des Verfahrens.

G. Die EG E._____ liess sich mit Eingabe vom 20. Juli 2023 vernehmen (pag.88-87). Sie hielt an der bisherigen Qualifikation, wonach der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrentin in der EG E._____ liege, fest. Zu den Argumenten der Rekurrentin bezüglich des erhöhten Wasserverbrauchs aufgrund der defekten Spülung erklärte die EG E._____, dieser (Mehr-)Verbrauch sei nur geringfügig, zudem sei keine Reparaturrechnung eingereicht worden, die den Defekt belegen würde. Betreffend die Bewässerung des Gartens führte sie aus, dass aufgrund der vorliegenden Akten kein Hinweis auf eine automatische Bewässerungsanlage bestehe. Folglich sei eine Bewässerung des Gartens nur vor Ort möglich gewesen. Betreffend den Wasserverbrauch in F._____ ZH bemerkte die EG E._____ zunächst, dass die eingereichte Rechnung den Gesamtwasserverbrauch der Stockwerkeigentümergeinschaft (STOWE) der Liegenschaft in F._____ ZH, welche fünf Wohneinheiten umfasse, ausweise.

Werde vom ausgewiesenen Wert rechnerisch der durchschnittliche Verbrauch pro Wohneinheit ermittelt (ca. 66 m³), so entspreche dieser etwas mehr als der Hälfte des Verbrauchs betreffend die Liegenschaft in C._____. Ohne detaillierte Eigentümerabrechnung könne kein exakter Nachweis für den Verbrauch in F._____ ZH erbracht werden.

H. Die Rekurrentin äusserte sich am 4. August 2023 zur Vernehmlassung der EG E._____. Sie erklärte, dass sich ihr Lebensmittelpunkt nicht am Ort mit dem meisten Wasserverbrauch befinde, sondern am Ort, an welchem sie seit über 40 Jahren lebe, an dem sie gearbeitet habe und ihre Familie und Freunde beheimatet seien, welche sie regelmässig treffen würde. Darüber hinaus seien sie und ihr Ehemann mit den Mitbewohnern und Nachbarn in F._____ ZH verbunden und würden sich aktiv an der STOWE beteiligen bzw. sei ihr Ehemann für deren Rechnungslegung zuständig. Sodann habe er die 2021 an der Liegenschaft in F._____ ZH erfolgte Dachsanierung mit den Handwerkern koordiniert, überwacht und zu Händen der STOWE abgerechnet. Im Weiteren würden jeweils auch kleinere Unterhaltsarbeiten durch ihn organisiert. Betreffend den Wasserverbrauch in C._____ durch die defekte WC-Spülung habe ein zusätzliches Volumen von ca. 10 m³ festgestellt werden können. Seit wann die Spülung kaputt gewesen sei, könne nicht mehr eruiert werden. Den Defekt habe der Ehemann selbst repariert (Verweis auf Rechnung vom 27.4.2023, pag. 93; Rechnung, pag. 90). Ergänzend erwähnt die Rekurrentin, dass sie die Wäsche von sich und ihrem Ehemann, wenn möglich sammeln und in C._____ waschen würde, da der Waschraum in F._____ ZH mit den Mitbewohnern geteilt werde, relativ klein sei und mit dem Tumbler getrocknet werden müsse, sie aber die Trocknung an der frischen Luft bevorzugen würden. Bezüglich den Wasserverbrauch in F._____ ZH erklärte die Rekurrentin, dass dieser mangels Wasserzähler pro Einheit nicht exakt ermittelt werden könne.

I. Mit Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2023 hat die Steuerverwaltung die Einsprache der Rekurrentin abgewiesen und deren steuerrechtlichen Wohnsitz pro 2022 in der EG E._____ bestätigt. Die Steuerverwaltung hält zusammengefasst fest, dass zwar familiäre Beziehungen im Kanton Zürich bestünden, diese sich jedoch nicht ausschliesslich auf F._____ ZH beziehen würden. Gleiches führt sie betreffend Freunden aus. Sodann seien weder die Betreuung durch medizinische Institutionen in der Region Zürich noch der Besuch des Griechischkurses des Ehemanns geeignet um starke persönliche Beziehungen zur EG F._____ ZH zu begründen. Aus den Akten gingen weder zur EG F._____ ZH noch zur EG E._____ besondere persönliche Beziehungen der Rekurrentin hervor, weshalb zur Bestimmung des Lebensmittelpunkts primär auf den mehrheitlichen Aufenthalt und, sollte dieser an beiden Orten etwa gleich häufig sein, auf die Wohnverhältnisse abzustellen sei. Der Umfang des Aufenthalts in den jeweiligen Liegenschaften in der EG E._____ und der EG

F._____ ZH, lasse sich weder aus dem Fragebogen noch aus der Stellungnahme der Rekurrentin vom 28. Februar 2023 ermitteln. Der betreffend die Liegenschaft in C._____ ermittelte Wasserverbrauch (vgl. Bst. D), der höher ausfalle als der durchschnittliche Verbrauch eines Zweipersonenhaushalts, lasse sich weder mit der defekten WC-Spülung noch mit der Gartenbewässerung erklären (vgl. Bst. E). Vielmehr deute dies daraufhin, dass sich die Rekurrentin und ihr Ehemann überwiegend in der EG E._____ aufhalten würden. Der Wasserverbrauch betreffend die Wohnung in F._____ ZH könne nicht genau ermittelt werden. Der Rekurrentin sei es damit nicht gelungen, den Grund für den hohen Wasserverbrauch in C._____ nachzuweisen, weshalb von einem überwiegenden Aufenthalt in der EG E._____ auszugehen sei. Schliesslich würden die eingereichten Kassenbons und die medizinischen Abrechnungen lediglich belegen, dass die Rekurrentin und ihr Ehemann sich 2022 an rund 56 Tagen in der Region Zürich aufgehalten hätten, worauf keine aussagekräftige Analyse des Aufenthalts erfolgen könne. Schliesslich würde, ginge man von einem ausgeglichenen Aufenthalt in beiden Einwohnergemeinden aus, auf die Wohnverhältnisse abgestellt werden. Dabei stehe der Rekurrentin und ihrem Ehemann in der EG E._____ eine Liegenschaft mit fünf Zimmern und eigener Gartenanlage zur Verfügung, während sie in der EG F._____ ZH eine 3-Zimmerwohnung bewohnen würden. So würden sie in der Liegenschaft in der EG E._____ nebst grosszügigeren Platzverhältnissen auch über mehr Privatsphäre und Komfort verfügen (eigene Waschküche in C._____, vgl. Bst. H).

J. Gegen diesen Entscheid hat die Rekurrentin mit Eingabe vom 15. November 2023 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt, ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der EG F._____ ZH zu belassen. Sie hält dabei an ihrer bisherigen Argumentation fest und ergänzt, dass sich der Wasserverbrauch zwischenzeitlich merklich von 129 m³ im Jahr 2022 auf 82 m³ im Jahr 2023 gesenkt habe, was teilweise (nebst der bereits vorgebrachten Gartenbewässerung) auf die erfolge Reparatur des Abflussventils im April 2023 zurückzuführen sei.

K. Mit Eingangsbestätigung vom 17. November 2023 hat die Steuerrekurskommission die Rekurrentin aufgefordert, Unterlagen und Ausführungen zu ihrer Wohnsituation in F._____ ZH und C._____ sowie zum jeweiligen Freundes- und Bekanntenkreis (konkret: wie oft finden Kontakte wo statt) und allfälligen Vereinszugehörigkeiten einzureichen. Auch ist sie gebeten worden, sich zum Vergleich des Elektrizitätsverbrauchs in den beiden Liegenschaften in F._____ ZH und C._____ zu äussern und Belege einzureichen sowie ihre Anmeldung als Wochenaufenthalterin in der EG E._____ zu erklären.

L. Mit Schreiben vom 4. Dezember 2023 schildert die Rekurrentin die Wohnverhältnisse wie folgt: Die 3-Zimmerwohnung in F._____ ZH sei voll ausgestattet und verfüge über einen

Vorbau und einen Balkon. Sodann gehörten ein Kellerabteil und eine Einzelgarage dazu. Der Waschraum würde mit drei anderen Parteien geteilt. Mehr Platz würden sie und ihr Ehemann nicht benötigen, da sie Dinge, die nur selten benötigt würden, im Ferienhaus in C._____ unterbringen würden. Das Haus mit fünf Zimmern und einem Studio in C._____, sei ihr Ferienhaus (vgl. Bst. A, C und E). Das Studio hätten sie früher vermietet, nun werde es jedoch nur noch selten von Gästen genutzt, da sie mit Mietern schlechte Erfahrungen gemacht hätten und auch aus diesem Grund das sporadisch selbst benutzte Ferienhaus nicht gerne mit fremden Personen teilen würden. Die Einrichtung des Hauses sei einfach. Den vorhandenen Raum würden sie und ihr Ehemann als Lagerraum nutzen. Zum Freundes- und Bekanntenkreis in C._____ erklärt die Rekurrentin, dass seit dem Tod ihrer Mutter in der Region keine Verbindungen mehr bestünden, bis auf ein Ehepaar, welches sie ca. fünf Mal pro Jahr treffen würde. Zu den Verbindungen im Kanton Zürich führt die Rekurrentin zunächst aus, dass sie dort seit über 40 Jahren wohne. In der Region Zürich lebe noch eine 93-jährige Cousine der Mutter der Rekurrentin. Der Ehemann der Rekurrentin habe sie in Erbangelegenheiten beraten und unterstützt und helfe ihr immer noch bei Alltagsproblemen. Persönliche und familiäre Belange würden anlässlich periodischer Besuche in G._____ besprochen. Ihr Ehemann sei in G._____ aufgewachsen. Sein Vater, den er unterstütze und zwei bis viermal pro Monat zum Mittagessen treffe, lebe immer noch dort. Sodann lebe die Schwester des Ehemanns der Rekurrentin in H._____ ZH. Bei ihr würden jeweils Feiertage und Familienfeste gefeiert. Auch sonst würden sich die Rekurrentin und ihr Ehemann periodisch mit dessen Verwandten in der Region Zürich treffen. Zudem habe der Neffe des Ehemanns der Rekurrentin eine Frau mit griechischen Wurzeln geheiratet, weshalb der Ehemann einen (wöchentlich stattfindenden) Griechischkurs an der Volkshochschule Zürich besucht habe, bei dem er andere Kursteilnehmende kennengelernt habe, mit denen er sich immer noch treffe und Ausflüge mache. Die Rekurrentin selbst treffe ihre ehemaligen Arbeitskollegen und Arbeitskolleginnen regelmässig (drei bis viermal monatlich) in Zürich. Sodann feiere die Rekurrentin mit sechs ehemaligen Arbeitskolleginnen seit über 30 Jahren die jeweiligen Geburtstage gemeinsam und träfe sich mit ihnen zusätzlich jeweils zum Weihnachts-/Neujahrssessen. Im Weiteren bringt die Rekurrentin vor, sie pflege ein gutes Verhältnis mit den Mitbewohnern des Hauses in F._____ ZH sowie mit den Nachbarn, welches durch ein Grillfest im Sommer im Garten und im Winter mit Raclette-Abenden in den Garagen im Haus gepflegt werde. Auch würden die Arbeiten am und um das Haus in F._____ ZH unter den Stockwerkeigentümern aufgeteilt, wobei ihr Ehemann die Buchhaltung führe und Budgets erstelle. Er beschaffe jeweils auch die Informationen, die für die Entscheidung bei anstehenden grösseren Projekten betreffend das Mehrfamilienhaus in F._____ ZH notwendig seien. Weiter macht die Rekurrentin Ausführungen zum Stromverbrauch in den beiden Liegenschaften. Betreffend den Status als Wochenaufenthalterin erklärt die Rekurrentin, sie sei von der EG E._____ mit Schreiben vom 20. September 2021 aufge-

fordert worden mitzuteilen, ob sie sich regelmässig in C._____ aufhalten würde und falls dies der Fall sei, solle sie bei ihrer Wohngemeinde einen Heimatausweis ausstellen lassen und in der EG E._____ hinterlegen, was sie entsprechend gemacht habe. Sie sei davon ausgegangen, dass es sich dabei um eine administrative Angelegenheit in Folge der Fusion von C._____ mit der EG E._____ handle, weshalb sie der Aufforderung am 24. September 2021 nachgekommen sei. Sie habe bereits bei dieser Gelegenheit darauf hingewiesen, dass sie und ihr Ehemann sich zwar regelmässig einige Tage in C._____ aufhalten würden, sich ihr Wohnsitz aber in F._____ ZH befinde und ihre Hauptaktivitäten auch dort stattfänden (Beilage J zum Schreiben der Rekurrentin vom 4.12.2023). Bei der daraufhin am 1. November 2021 durch die EG E._____ eingeleiteten Wohnsitzabklärung sei ihr und ihrem Ehemann aufgrund der Fragen klar geworden, dass sie nicht Wochenaufenthalter seien, da sie beide bereits pensioniert gewesen seien, worauf sie auch mehrfach hingewiesen hätten. Ihres Erachtens begründe sie mit ihrem Ehemann als Eigentümer der Liegenschaft in C._____ dort einen Zweitwohnsitz.

M. Am 16. Januar 2024 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge. Zur Begründung verweist sie zunächst auf ihre bisherigen Ausführungen im Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2023 und macht sodann ergänzende Ausführungen. Demnach sei das Hauptsteuerdomizil von pensionierten Personen aufgrund der besonderen Umstände durch den überwiegenden Aufenthalt an einen Ort besonders starker persönlicher und familiärer Beziehungen sowie der Wohnverhältnisse zu bestimmen. So weise der Wasserverbrauch in C._____ auf einen dortigen Aufenthalt während mindestens 9.5 Monaten pro Jahr hin. Weiter sei der Stromverbrauch in C._____ ungefähr dreimal höher als jener in F._____ ZH. Sodann sei der Verzicht auf eine Vermietung des Studios in der Liegenschaft in C._____ ein weiterer Hinweis für einen gesteigerten Aufenthalt in der dortigen Liegenschaft. In der Gesamtheit sprächen die Umstände für einen überwiegenden Aufenthalt der Rekurrentin in C._____. Die von der Rekurrentin vorgebrachten besonders starken persönlichen oder familiären Beziehungen qualifiziert die Steuerverwaltung als nicht über das übliche Mass hinausgehend. Die Indizien sprächen für einen überwiegenden Aufenthalt in der EG E._____. Bei pensionierten Personen sei zu vermuten, dass sich ihr Lebensmittelpunkt am Ort des überwiegenden Aufenthalts befinde. Schliesslich würden auch die bereits vorgebrachten grosszügigeren Wohnverhältnisse in C._____ für das Steuerdomizil in der EG E._____ sprechen.

N. Die Rekurrentin hat mit Schreiben vom 5. Februar 2024 zu der Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Sie hält an ihren bisherigen Ausführungen ebenfalls fest.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheiderelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen 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]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da eine Streitsache mit unbestimmtem Streitwert vorliegt (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 191 vom 9.5.2011, E. 2.2, nicht publiziert).

2. Strittig und vorliegend zu beurteilen ist, ob sich der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrentin pro 2022 im Kanton Bern (EG E. _____) befunden hat.

2.1 Natürliche Personen sind gemäss Art. 4 Abs. 1 StG auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Bern haben. Die Folge der persönlichen Zugehörigkeit ist die unbeschränkte Steuerpflicht (Besteuerung des gesamten Einkommens und des beweglichen Vermögens im Wohnsitzkanton; vgl. BGE 125 I 54 E. 2).

2.2 Unter dem steuerrechtlichen Wohnsitz ist der Ort zu verstehen, an dem sich die steuerpflichtige Person mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält (Art. 4 Abs. 2 StG). Nicht erforderlich ist der Wille, den Aufenthaltsort nicht mehr oder nicht in absehbarer Zeit zu verlassen. Es genügt, den Ort bis auf weiteres zum Mittelpunkt der Lebensverhältnisse zu machen und ihm dadurch gewisse Stabilität zu verleihen, selbst wenn mit der Möglichkeit des Wechsels aus bestimmten Gründen zu rechnen ist oder gar feststeht, dass der Aufenthalt nach einiger Zeit wieder aufhört (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. Aufl., 2021, N. 21 in § 6, mit weiteren Hinweisen). Wenn sich eine Person abwechselungsweise an zwei Orten aufhält, namentlich wenn der Arbeitsort nicht mit

dem sonstigen Aufenthaltsort zusammenfällt, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse (Lebensmittelpunkt), also der ideelle und materielle Schwerpunkt des Lebens einer Person bestimmt sich für die Steuerhoheit nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände und nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person oder ihrer gefühlsmässigen Verbundenheit mit einem bestimmten Ort. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (BGE 125 I 54 E. 2a; BGE 123 I 289 E. 2b; VGE 20803 vom 11.5.2000, in BVR 2001 S. 1, E. 2c). Der Lebensmittelpunkt befindet sich gewöhnlich dort, wo die steuerpflichtige Person während des grössten Teils des Jahres (mit ihren Angehörigen) wohnt, von wo aus sie zur Arbeit geht, ihre Freizeit verbringt und ihren Freundes- und Bekanntenkreis pflegt (Kästli/Teuscher in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 18 zu Art. 4 StG, mit weiteren Hinweisen). Mit anderen Worten werden für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes insbesondere die wirtschaftlichen Beziehungen einer steuerpflichtigen Person zu einem Ort stark gewichtet, jedoch sind auch die persönlichen Beziehungen von entscheidender Bedeutung. In diesem Zusammenhang spielen Familienangehörige eine wichtige Rolle. Die Praxis differenziert in diesem Zusammenhang zwischen Familie im weiteren Sinn (Beziehung zwischen erwachsenen Geschwistern oder zwischen Eltern und ihren erwachsenen Nachkommen) und Familie im engeren Sinn (Beziehung zwischen Lebenspartnern und zwischen Eltern und minderjährigen Kindern [vgl. Kästli/Teuscher, a.a.O., N. 8 zu Art. 4 StG]). Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt keine entscheidende Bedeutung zu. Dies sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der steuerpflichtigen Person dafür spricht (VGE 20803 vom 11.5.2000, in BVR 2001 S. 1 E. 2b; BGer 2P_335/2001 vom 29.7.2002, E. 2.2). Sodann wird der Lebensmittelpunkt bei verheirateten, pensionierten Steuerpflichtigen, welche sich alternativ an zwei verschiedenen Orten aufhalten, grundsätzlich aufgrund der Dauer der jeweiligen Aufenthalte, der Intensität der Familienbande und der sozialen Beziehungen sowie der Wohnverhältnisse bestimmt (vgl. BGer 2C_969/2010 in StR 66, S. 850; Locher/Locher, Die Praxis der direkten Bundessteuern, Interkantonale Doppelbesteuerung, Teil III, Band 2, 2024, § 3, I A, 3, Nr. 9). Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils auf Grund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 123 I 289 E. 2b). Verheiratete Steuerpflichtige haben ihren Wohnsitz grundsätzlich am Ort der gemeinsamen Familienwohnung (VGE 100 2021 115/116 vom 22.5.2023, E. 2.3). Ehegatten können jedoch trotz intakter Ehe ihre Wohnsitze auch an unterschiedlichen Orten haben, weshalb praxisgemäss – selbst bei gemeinsamer Besteuerung (vgl. Art. 10 Abs. 1 StG) – der Wohnsitz für jeden Ehegatten gesondert zu ermitteln ist (vgl. BGer 9C_496/2023 vom 29.2.2024, E. 5.5).

2.3 Im Übrigen richten sich Beginn und Ende der Steuerpflicht beim Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz (d.h. bei Zuzug von einem anderen Kanton in den Kanton Bern bzw. vom Kanton Bern in einen anderen Kanton) nach dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14; vgl. Kästli/Teuscher, a.a.O., N. 24 zu Art. 9 StG). Art. 4b StHG verankert den Grundsatz der Einheit von Bemessungs- und Steuerperiode bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz. Die Steuerpflicht bleibt für die ganze Steuerperiode integral bestehen und wird nicht pro rata temporis aufgeteilt. Sie besteht somit im Kanton, in welchem die steuerpflichtige Person am Ende dieser Periode (i.d.R. am 31.12.) ihren Wohnsitz hat, also im Zuzugskanton.

2.4 Im vorliegenden Fall ist speziell, dass es um die Bestimmung des Lebensmittelpunkts der verheirateten Rekurrentin geht, die als Rentnerin nicht mehr erwerbstätig ist und kein Arbeitsort mehr besteht. In solchen Fällen gestaltet sich die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils erfahrungsgemäss als besonders schwierig. Es ist dabei festzuhalten, dass im Abgaberecht die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (vgl. BGer 2C_596/2020 vom 10.3.2021, E. 2.3.1). Die subjektive Steuerpflicht einer Person ist eine steuerbegründende Tatsache, sodass der Beweis dafür der Steuerbehörde obliegt (BGer 2C_92/2012 vom 17.8.2012, E. 4.3, mit weiteren Hinweisen). Entsprechend dem System der gemischten Veranlagung ist die steuerpflichtige Person dabei mitwirkungspflichtig (Art. 166 Abs. 2 StG, Art. 42 StHG). Die Mitwirkungspflicht einer Person an der Sachverhaltsermittlung (vgl. Art. 42 StHG) – im Zusammenhang mit einem Wohnsverfahren – setzt jedoch voraus, dass zwischen dem Gemeinwesen und der angeblich steuerpflichtigen Person ein Steuerrechtsverhältnis besteht; einzig gestützt darauf kann die Steuerbehörde die Mitwirkung verlangen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 105 in § 6). Allein die Behauptung der Steuerbehörde, eine Person unterstehe ihrer Steuerhoheit vermag noch keine Mitwirkungspflichten zu begründen. Erscheint der seitens der Behörde angenommene Wohnsitz bei bestehendem Steuerrechtsverhältnis als sehr wahrscheinlich, so genügt dies in der Regel – auch bei erstmaliger Inanspruchnahme der Steuerhoheit – als Hauptbeweis. Dies gilt insbesondere, wenn die (allgemein oder beschränkt) steuerpflichtige Person vorbringt, sie hätte im Kanton ihr Hauptsteuerdomizil aufgegeben oder sie sei nur aufgrund eines Nebensteuerdomizils im Kanton steuerpflichtig. In diesem Fall hat die steuerpflichtige Person den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons zu erbringen (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 106 in § 6).

2.5 Die Steuerverwaltung beansprucht für das Steuerjahr 2022 erstmals die unbeschränkte Steuerpflicht betreffend die Rekurrentin (und ihres Ehemanns), so dass es sich somit um die Klärung eines "Zuzugs" in die EG E._____ handelt. Es ist sodann unbestritten, dass die Rekurrentin und ihr Ehemann im Jahr 2022 Eigentümer von zwei Wohnungen in der STOWE in F._____ ZH sind, wovon die Rekurrentin eine Wohnung mit ihrem Ehemann selbst bewohnt und die andere vermietet ist. Weiter sind sie Eigentümer von mehreren Liegenschaften im Kanton Bern (vgl. Eingabe der Rekurrentin vom 5.2.2024 sowie das Liegenschaftsverzeichnis, pag. 31), unter anderem auch des selbstbewohnten Einfamilienhauses in C._____ in der EG E._____. Dadurch steht die Rekurrentin zumindest aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 5 Abs. 1 Bst. c StG) in einem Steuerrechtsverhältnis mit der EG E._____ und ist folglich im Wohnsitzverfahren mitwirkungspflichtig. Sodann hat die Rekurrentin vorgebracht, bei dem Haus in C._____ handle es sich um ein Ferienhaus, was sinngemäss einem Nebensteuerdomizil entspricht. Zum Nachweis ihres (steuerrechtlichen) Wohnsitzes bzw. Aufenthalts in F._____ ZH hat die Rekurrentin diverse Quittungen von Einkäufen (in F._____ ZH und der Region Zürich) sowie Rechnungen von Ärzten (Region Zürich und St. Gallen) und Bestätigungen der EG F._____ ZH, dass sie an deren Schalter erscheinen sei, eingereicht. Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass es vorliegend um die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes pro 2022 geht. Entsprechend sind die (vielen) Belege und Bestätigungen betreffend die Jahre 2023 und 2024 für einen Aufenthalt im Jahr 2022 in F._____ ZH nicht massgebend. Auch fällt auf, dass Nachweise bezüglich ihres Aufenthalts und auch Ausführungen zu persönlichen Beziehungen etc. ausschliesslich betreffend F._____ ZH beigebracht worden sind. Betreffend C._____ äussert sich die Rekurrentin nicht oder nur sehr zurückhaltend. Die Steuerverwaltung hat im Rahmen des Wohnsitzverfahrens festgestellt, dass die Indizien (insb. Aufenthalt aufgrund Wasserverbrauch) für einen überwiegenden Aufenthalt der pensionierten Rekurrentin (und ihres Ehemanns) in der EG E._____ sprechen. Sodann führt die Steuerverwaltung aus, dass bei pensionierten Steuerpflichtigen die Vermutung, dass sich deren steuerrechtlicher Wohnsitz am Ort des überwiegenden Aufenthalts befinde, besteht. Schliesslich sprächen auch die Wohnverhältnisse für ein Steuerdomizil in der EG E._____ bzw. seien keine Beziehungen zur EG F._____ ZH ersichtlich, die eine Ausnahme vom Grundsatz des Steuerdomizils am hauptsächlichen Aufenthaltsort rechtfertigen würde (vgl. Vernehmlassung vom 16.1.2024; Bst. M hiervor).

2.6 Wie vorstehend ausgeführt (siehe E. 2.2 f. hiervor), ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes einerseits der Aufenthalt (objektives Element) und andererseits die Absicht des dauernden Verbleibs (subjektives Element) massgebend. Hierzu kann zunächst festgehalten werden, dass bei einer (seit 1988) im Eigentum befindlichen und selbstbewohnten Liegenschaft in C._____ von der Absicht dauernden Verbleibens an diesem Ort ausgegan-

gen werden kann (vgl. Locher/Locher, a.a.O., § 3, I A, 2b, Nr. 11). Die Rekurrentin hat zu den diversen Fragen betreffend Aufenthalt in C._____ einerseits angegeben, sie halte sich nicht an bestimmten Tagen dort auf (vgl. "Fragebogen für Personen mit Wochenaufenthalt im Kanton Bern zur Festlegung des Steuerdomizils" pag. 4 f.; Bst. A hiervor). In den Akten befindet sich eine Telefonnotiz der Steuerverwaltung, welcher zu entnehmen ist, dass die Rekurrentin angegeben hat, sie und ihr Ehemann würden sich je etwa hälftig in F._____ ZH bzw. C._____ aufhalten und sie einen alternierenden Wohnsitz vorschlägt (Telefonnotiz vom 15. Juni 2023; pag. 43). Aufgrund der für das Jahr 2022 eingereichten Belege kann nachvollzogen werden, dass sich die Rekurrentin an mindestens 54 Tagen (ca. 1.5 Monate) in der Region Zürich (F._____ ZH, I._____, Zürich, etc.) aufgehalten hat.

2.6.1 Betreffend Aufenthalt in der EG E._____ ist den Akten der Wasserverbrauch zu entnehmen. Wie von der Steuerverwaltung vorgebracht, ist insbesondere der Wasserverbrauch in Bezug auf den Aufenthalt an einem Ort ein schwierig zu beeinflussender Wert. Die Rekurrentin und ihr Ehemann haben in ihrer Liegenschaft in C._____ im 2022 129 m³ (64.5 m³ pro Person) Wasser bezogen (vgl. Auskunft der D._____ AG, pag. 8 sowie die Rechnung der Wasserversorgungsgenossenschaft, Beilage zum Rekurs vom 15.11.2023). Die genaue Bezifferung des Wasserverbrauchs in der Wohnung in F._____ ZH ist nicht möglich, da diese für die einzelnen Wohnungen nicht eruiert werden kann. Mangels Aufteilungsschlüssels wird bezüglich der Wohnung behelfsmässig auf den gesamten Wasserbezug von 332 m³ (vgl. Rechnung der EG F._____ ZH vom 7.12.2022, Beilage zum Rekurs vom 15.11.2023) abgestellt und dieser durch die fünf Parteien geteilt, was zu einem Verbrauch je Einheit, also auch der Rekurrentin und ihres Ehemanns, von rund 66 m³ (33 m³ pro Person) für 2022 führt. Insgesamt haben die Rekurrentin und ihr Ehemann im Jahr 2022 folglich (in ihren beiden Liegenschaften) insgesamt rund 195 m³ bzw. durchschnittlich 97 m³ pro Person Wasser verbraucht. Wird der durchschnittliche Gesamt(wasser)verbrauch der Rekurrentin von 97 m³ für 12 Monate in zeitlicher Hinsicht auf die Bezüge in beiden Liegenschaften aufgeteilt, ergibt dies bei 64.5 m³ in C._____ eine Aufenthaltsdauer von rund acht Monaten und die restlichen 33 m³ in F._____ ZH reichen für ungefähr vier Monate, was für einen überwiegenden Aufenthalt der Rekurrentin (und ihres Ehemanns) in C._____ spricht. Die Rekurrentin beantragt in ihrer Stellungnahme zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung, den Wasserverbrauch der umliegenden Liegenschaften in C._____ zum Vergleich heranzuziehen. Dies ist indes unbehelflich, geht es doch um das Verhältnis des Wasserverbrauchs zwischen C._____, rund 66.15 % (129 m³) und F._____, 33.85% (66m³). Die Differenz zwischen dem doch höheren Wasserverbrauch in C._____ ist folglich durch den vermehrten Aufenthalt der Rekurrentin und ihres Ehemanns zu erklären. Die vorgebrachte Bewässerung des Gartens und die defekte WC-Spülung vermögen dies nicht zu entkräften. Festgehalten werden kann, dass der Gesamtwasserverbrauch der

Rekurrentin (und ihres Ehemanns) klar für einen mehrheitlichen Aufenthalt in C._____ betreffend dem Jahr 2022 sprechen.

2.6.2 Ein weiteres Indiz für den Aufenthalt ist der Stromverbrauch. Auf Verlangen der Steuerrekurskommission hat die Rekurrentin Stromrechnungen sowohl für die Wohnung in F._____ ZH als auch für das Haus in C._____, jedoch lediglich für das vierte Quartal 2022 eingereicht. Da der Strombezug je nach Jahreszeit (und Aufenthalt) doch erheblich differieren kann, überdies auch die Verhältnisse der beiden Liegenschaften anders sind (bspw. Art der Beheizung, Warmwasseraufbereitung, Geräte, etc.), ist ein absoluter Vergleich nicht möglich. Stützt man behelfsmässig auf die seitens der Rekurrentin eingereichten Stromrechnungen des vierten Quartals 2022 ab, fällt auf, dass die Abrechnung für C._____ einen Bezug von 559 kWh ausweist und diejenige für F._____ ZH - für denselben Zeitraum - einen solchen von 373 kWh, was in etwa einer Aufteilung des Verbrauchs von 60% bzw. knapp zwei Dritteln in C._____ und 40% bzw. etwas über einem Drittel in F._____ ZH entspricht. Folglich deutet auch der Stromverbrauch (im vierten Quartal 2022) auf einen überwiegenden Aufenthalt der Rekurrentin (und ihres Ehemanns) in C._____ hin.

2.6.3 Auch der Umstand, dass die Wäsche ausschliesslich in C._____ erledigt wird und Aktionen der Migros Aare in E._____ für Senioren regelmässig genutzt werden, spricht für einen regelmässigen Aufenthalt in C._____. Es erscheint ferner wenig glaubhaft, dass jeweils die gesamte Wäsche vom angeblichen Hauptwohnsitz in F._____ ZH nach C._____ in die EG E._____ transportiert wird, um sie dort zu besorgen und von dort wieder nach F._____ ZH zurückzubringen. Gleiches gilt für die Einkäufe. Auch diese Umstände deuten eher auf einen Aufenthalt der Rekurrentin (und ihres Ehemanns) in C._____ hin.

2.7 Zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes sind im Weiteren jedoch nachfolgend die persönlichen und familiären Beziehungen der steuerpflichtigen Person näher zu prüfen (vgl. E. 2.2 hiervor).

2.7.1 Zu den familiären Verhältnissen bringt die Rekurrentin vor, sie habe seit dem Tod ihrer Mutter vor fünf Jahren (2018) keine familiären Beziehungen mehr zum Kanton Bern (vgl. Bst. C, E und L). In der Region Zürich lebe noch eine 93-jährige Cousine ihrer Mutter. Der Ehemann der Rekurrentin habe die Cousine der Mutter in Erbangelegenheiten beraten und unterstützt und helfe ihr bei Alltagsproblemen. Persönliche und familiäre Belange würden anlässlich periodischer Besuche in G._____ besprochen (vgl. Bst. L). Sodann bestünden familiäre Beziehungen zur Familie des Ehemanns der Rekurrentin (vgl. Bst. D). Die Rekurrentin und ihr Ehemann sind kinderlos und leben in ungetrennter Ehe (vgl. Bst. A). Damit besteht die engste fami-

liäre Beziehung der Rekurrentin zu ihrem Ehemann, mit welchem sie sich jeweils zusammen in F._____ oder in C._____ aufhält. Die weiteren familiären Beziehungen betreffen die erweiterte Familie (Vater und Schwester des Ehemanns mit deren Familie). Sodann ist augenfällig, dass die Rekurrentin jeweils vorbringt, ihr Ehemann unterstütze die Angehörigen (Cousine der Rekurrentin und seinen Vater), woraus sie indes für sich nichts ableiten kann. Auch zu erwähnen ist, dass für die Unterstützung in administrativen Belangen eine Anwesenheit vor Ort nicht zwingend ist. Diese kann auch von C._____ aus gewährt werden. Zudem leben die Cousine der verstorbenen Mutter sowie der Vater des Ehemanns wohl im Kanton Zürich, indes nicht in F._____ selbst. Dies haben die Rekurrentin und ihr Ehemann in dem Fragebogen zum Wochenaufenthalt bestätigt (pag. 3). Auch die Aufgaben, welche der Ehemann der Rekurrentin für die STOWE übernimmt (wie bspw. die Führung der Buchhaltung, Organisation von Handwerkern etc.), erfordern keinen Aufenthalt vor Ort bzw. in F._____ ZH. Im Weiteren stellen die regelmässigen gemeinsamen Essen und das Zusammentreffen mit der Familie des Ehemannes der Rekurrentin anlässlich von Feiertagen keine derart engen Beziehungen dar, die über das übliche Mass hinausgehen würden und für einen (steuerrechtlichen) Wohnsitz in F._____ ZH sprechen würden.

2.7.2 Die Rekurrentin erklärt bezüglich ihrer gesellschaftlichen Verbindungen, dass sie (und ihr Ehemann) bis auf ein Ehepaar, mit dem sie sich rund fünf Mal pro Jahr verabreden würden (vgl. Bst. L. hiavor), keine Beziehungen mehr in der Region bzw. in C._____ pflegen würden. Hingegen pflege sie den Kontakt zu ihren ehemaligen Arbeitskollegen und -kolleginnen, welche sie regelmässig in Zürich treffe. Mit sechs von ihnen würden sodann jeweils die Geburtstage gefeiert und ein Weihnachts-/Neujahrsessen organisiert (vgl. Bst. L. hiavor). Dass die Rekurrentin und ihr Ehemann in der Region E._____ wirklich keine weiteren Beziehungen pflegen, erscheint wenig glaubwürdig, zumal die Rekurrentin in der Gegend aufgewachsen ist (vgl. Stellungnahme der Rekurrentin vom 5.2.2024, S.3). Auch gibt die Rekurrentin weiter an, dass die Studio-Wohnung in C._____ nicht mehr vermietet würde, da sie die Liegenschaft nicht gerne mit fremden Personen teilen würden. Vielmehr werde das Studio als Gästezimmer genutzt. Diese Umstände sprechen dafür, dass sehr wohl auch in C._____ gesellschaftliche Kontakte gepflegt werden. Auch der Umstand, dass die Rekurrentin und ihr Ehemann die Liegenschaft in C._____ im November 1988 zu Gesamteigentum gekauft haben (vgl. Kaufvertrag, für die Steuerrekurskommission im Gundstückdaten-Informationssystem "GRUDIS" einsehbar) und diese auch ausschliesslich selbst nutzen, lässt auf eine Verbundenheit und soziale Beziehungen in C._____ schliessen. Auch sind die Rekurrentin und ihr Ehemann im Online-Telefonbuch search.ch unter beiden Adressen auffindbar (C._____ und F._____; vgl. Einträge zu A._____ unter <https://www.search.ch>, zuletzt abgerufen am 29.7.2024). Dabei

wird die emotionale Verbundenheit der Rekurrentin zur Region Zürich, in welcher sie seit über 30 Jahren lebt, nicht in Abrede gestellt.

2.7.3 Die Rekurrentin erklärt sodann, ihre medizinische Versorgung (Arzt- und Zahnarzt) in der Region Zürich in Anspruch zu nehmen und reicht hierfür diverse Rechnungen ein (pag. 61-45). Aus diesem Umstand kann die Rekurrentin indes nichts in Bezug auf ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in F._____ ZH ableiten, da die Praxen in Zürich und St. Gallen liegen und nicht in F._____ ZH und diese Termine durchaus auch von C._____ aus wahrgenommen werden können. Im Weiteren macht die Rekurrentin, auch auf Nachfrage, kein Engagement in einer der beiden Gemeinden oder in Vereinen geltend. Sodann hat die Rekurrentin in Bezug auf den Besuch eines Griechischkurses des Ehemanns keine Belege eingereicht. Es handelt sich damit um eine nicht überprüfbare Parteibehauptung, aus der die Rekurrentin nichts zu ihren Gunsten ableiten kann. Auch festzuhalten ist, dass die Rekurrentin und ihr Ehemann, nebst Eigentümer zweier Wohnungen in F._____ ZH, Eigentümer von mehreren Liegenschaften in der Umgebung von E._____ sind (nebst dem selbstbewohnten [Ferien-]haus). Dabei ist augenfällig, dass die Rekurrentin und ihr Ehemann sich nicht dazu äussern, wer allenfalls diese Liegenschaften für sie verwaltet. Zusammengefasst ergeben sich auch aufgrund der Arzttermine im Kanton Zürich keine engeren Verknüpfungen zu F._____ ZH, als dass dies die anderen Umstände bezüglich C._____ ergeben.

2.8 Es verbleibt die Wohnsituation in den beiden Gemeinden zu prüfen. Dabei ist auffallend, dass das 5-Zimmerhaus mit Garten und zusätzlichem Studio in C._____ gegenüber der 3-Zimmerwohnung mit Balkon in einem Mehrfamilienhaus in F._____ ZH die komfortableren Raumverhältnisse sowie mehr Privatsphäre bietet. Hierfür spricht auch, dass die Rekurrentin und ihr Ehemann ihre gesamte Wäsche jeweils in C._____ erledigen (vgl. E. 2.7 hiavor) und auch Gäste in einem separaten Studio empfangen (vgl. Bst. L und E. 2.7.2). An den grosszügigeren Verhältnissen in C._____ vermag auch die gemäss Rekurrentin einfache Möblierung des Hauses nichts zu ändern (vgl. Eingabe vom 4.12.2023). Entsprechend weist auch dieses Kriterium zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes auf C._____ (EG E._____) hin.

2.9 Schliesslich rügt die Rekurrentin in ihrer Stellungnahme zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 5. Februar 2024 implizit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Die Rekurrentin bringt vor, die EG E._____ habe sie trotz Bestreitung des Wochenaufenthalts und ohne Stellungnahme als Wochenaufhalterin vermerkt. Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) garantierte Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst namentlich das Recht, dass die zuständige Behörde Argumente der vom Entscheid betroffenen Personen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt (vgl. Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz

über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 2 zu Art. 21 VRPG). Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass der steuerrechtliche Wohnsitz von der Steuerverwaltung von Amtes wegen abzuklären ist (Kästli/Teuscher in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 53 zu Art. 4 StG). Folglich hat die EG E._____ zu Recht ein Wohnsitzverfahren durchgeführt. Indem die EG E._____ das Wohnsitzverfahren durchgeführt hat und zu den Argumenten der Rekurrentin Stellung genommen hat, hat sie der Rekurrentin das rechtliche Gehör gewährt.

2.10 Nach Würdigung der gesamten Umstände wurde seitens der Steuerverwaltung das rechtliche Gehör der Rekurrentin gewahrt und der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrentin im Steuerjahr 2022 ist in der EG E._____ festzusetzen. Der Rekurs wird abgewiesen.

3. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes 2022 wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid 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 Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Aus-**

fertigung 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.

5. Zu eröffnen an:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Einwohnergemeinde E. _____

Mitzuteilen an:

- Steuerverwaltung des Kantons Zürich
- Einwohnergemeinde F. _____ ZH

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die GerichtsschreiberIn

Nanzer

Werren