



100 19 333

200 19 293

Gemeinde: H. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 2.7.2020 PKA/AWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 2. Juli 2020

hat der hauptamtliche Richter der Steuerrekurskommission im Rahmen seiner Kompetenz als Einzelrichter im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer in der Rekurs- und Beschwerdesache von

A. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2015

den Akten entnommen:

A. A. _____ und B. _____ (Rekurrenten) wurden von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), mit Verfügung vom 20. Mai 2016 pro 2015 betreffend die kantonalen Steuern auf ein steuerbares Einkommen von CHF 115'200.-- und betreffend die direkte Bundessteuer auf ein solches von CHF 108'200.-- veranlagt. Das steuerbare Vermögen belief sich auf CHF 900'000.--. Dabei wurde in der Veranlagung 2015 für das selbstbewohnte Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung an der J. _____ strasse in H. _____, Gbbl. Nr. _____, basierend auf dem Protokollmietwert von CHF 20'364.--, betreffend die kantonalen Steuern ein Eigenmietwert von CHF 17'300.-- (Mietwertfaktor 85 %) und betreffend die direkte Bundessteuer ein solcher von CHF 20'160.-- (Mietwertfaktor 99 %) berücksichtigt.

B. Mit Schreiben vom 20. Mai 2016 hat der Rekurrent gegen die Veranlagung Einsprache erhoben. Er bemängelt dabei die Höhe des Eigenmietwerts und beantragt dessen Herabsetzung auf das Niveau, wie es vor der generellen Mietwerterhöhung per 1. Januar 2015 bestand. Betreffend die kantonalen Steuern auf CHF 15'470.-- resp. auf CHF 18'120.-- betreffend die direkte Bundessteuer. In der Begründung bemängelt er vorab die amtliche Bewertung, u.a. die Erhöhung der Benotung, die neu separat erfolgte Bewertung der Einliegerwohnung und den resultierenden Protokollmietwert, räumt aber gleichzeitig ein, dass er eine Einsprache gegen die letzte ausserordentliche Neubewertung unterlassen habe, da ihm der Eigenmietwert noch als korrekt und angebracht erschienen sei. Denn bei Anwendung der 60 %-Klausel läge der Nettomietzins bei CHF 25'783.-- pro Jahr resp. bei CHF 2'150.-- pro Monat. Ein solcher Mietzins dürfte auch heute noch dem höchsten erzielbaren Nettomietzins entsprechen, der für die Liegenschaft erzielt werden könnte. Der ab dem Steuerjahr 2015 geltende Eigenmietwert liege nun aber eindeutig über dieser Limite.

Die Steuerverwaltung halte sich gemäss Info "Aktuelles aus der Steuerverwaltung" an die Rechtsprechung des Bundesgerichts und strebe einen massvollen Eigenmietwert von 60 % der bei Drittvermietung erzielbaren Miete (Marktmiete) an. Bei einem Eigenmietwert von CHF 17'300.-- (60 %) müsste die Liegenschaft somit zu einem Mietzins von CHF 28'833.-- (100 %) pro Jahr resp. von CHF 2'400.-- pro Monat plus Nebenkosten vermietet werden können. Einen solchen Mietzins würde er für die Liegenschaft nicht bezahlen. Hinzu komme, dass die im Jahr 1961 erstellte Liegenschaft, was den Ausbaustandard und die Raumaufteilung anbelange, nicht mehr den heutigen Ansprüchen und Wünschen entspreche. Dass der neue ab 2015 geltende Eigenmietwert zu hoch sei, ergebe sich auch aus ihm bekannten Vergleichsobjekten. In unmittelbarer Umgebung zum Haus der Rekurrenten werde ein 7-Zimmer-Einfamilienhaus mit Garage und pflegeleichtem Garten für CHF 2'000.-- pro Monat und ein 4-Zimmer-Einfamilienhaus mit kleinem Garten zu einem Mietzins von CHF 1'500.-- vermietet.

Des Weiteren verlangt der Rekurrent u.a. Einsicht in die statistischen Unterlagen der anlässlich der Überprüfung und generellen Anhebung der Eigenmietwerte ab 2015 erfolgten Erhebung der Marktverhältnisse in H._____.

C. Mit Antwortschreiben vom 6. August 2018 hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten mitgeteilt, dass die Abteilung Amtliche Bewertung (Amtliche Bewertung) den Antrag der Rekurrenten geprüft und eine Stellungnahme erstellt habe. Basierend auf dieser, dem Schreiben beigelegten, Stellungnahme beabsichtige sie die Einsprache abzuweisen.

In der Stellungnahme wird u.a. festgehalten, dass der amtliche Wert der Liegenschaft der Rekurrenten letztmals aufgrund des Augenscheins vom 31. Januar 2018 überprüft und angepasst worden sei. Gegen diesen neu festgesetzten amtlichen Wert hätten die Rekurrenten keine Einsprache erhoben und er sei in Rechtskraft erwachsen. Der amtliche Wert sei jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Einspracheverfahrens. Trotzdem wird zu den Vorbringen des Rekurrenten zum amtlichen Wert Stellung genommen. Dabei wird u.a. festgehalten, dass Renovationen und Sanierungen, unabhängig davon, ob die Arbeiten und Investitionen als Unterhalt beim Einkommen abgezogen werden könnten, das wirtschaftliche Alter verjüngen und den Verkehrswert (und den amtlichen Wert) eines Grundstücks anheben würden. Dies führe richtigerweise auch zu einer Anhebung des Eigenmietwerts. Die Überprüfung der Bewertung insb. der Benotung der Bauqualität und der Komfortstufe habe keine Hinweise auf eine Fehlbeurteilung ergeben. Es sei davon auszugehen, dass die Benotung dem Zustand der Liegenschaft entspreche. Die separate Bewertung der Einliegerwohnung resp. die Unterteilung der Liegenschaft in zwei unterschiedlich bewertete Teilobjekte, trage dem unterschiedlichen baulichen Zustand der Einliegerwohnung und der Wohnung im EG Rechnung. Die Unterteilung entspreche den Verhältnissen vor Ort und sei korrekt. Die Gebäudeartnote entspreche mit der Note 3 einem Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung, was ebenfalls korrekt sei.

Die Steuerverwaltung habe den Auftrag, die Eigenmietwerte regelmässig anhand der aktuellen Marktmietverhältnisse zu überprüfen und gegebenenfalls an die ortsüblichen Marktmieten anzupassen. Dazu würden periodisch die aktuellen Mietzinse sämtlicher vermieteter Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentumswohnungen im Kanton Bern erhoben. Bei der generellen Mietwertanpassung von 2015 handle es sich somit um einen reinen Gesetzesvollzug (ohne Veränderung des amtlichen Werts). Das Datenmaterial der Mietzinserhebungen unterliege dabei dem Datenschutz und dem Steuergeheimnis und könne von Eigentümern (Steuerpflichtigen mit selbstbewohntem Wohneigentum) nicht eingesehen werden. Grundsätzlich seien Naturalbezüge wie die Eigenmiete gemäss Art. 19 Abs. 2 StG zum ortsüblichen Marktwert dem Einkommen hinzuzurechnen. Nach Art. 25 Abs. 4 StG seien die Eigenmietwerte betreffend die kantonalen Steuern aber ausgehend vom ortsüblichen Marktwert "massvoll" festzulegen. Eine massvolle

Besteuerung werde dadurch sichergestellt, dass bei den kantonalen Steuern ein tieferer Mietwertfaktor angewandt werde, womit der Eigenmietwert betreffend die kantonalen Steuern immer 14.5 % tiefer als der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer liege. Die anwendbaren Mietwertfaktoren seien entsprechend den Marktverhältnissen von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich hoch.

Bei der direkten Bundessteuer sei der Eigenmietwert grundsätzlich nach dem Marktmietwert festzulegen. Der Marktmietwert sei somit direkt am Bundessteuer-Eigenmietwert zu messen und nicht anhand einer Dreisatzrechnung "Bundessteuer-Eigenmietwert" dividiert durch sieben mal zehn zu ermitteln. Die vom Rekurrenten im Einspracheschreiben angeführten Hochrechnungen führten deshalb nicht zu einem korrekten Resultat.

Aufgrund der Untersuchungen der Marktsituation der letzten Jahre in sämtlichen Gemeinden des Kantons Bern habe der Mietwertfaktor im Jahr 2015 gestützt auf umfangreiches Datenmaterial in 143 von 356 Gemeinden des Kantons für das gesamte Gemeindegebiet oder Teile davon angepasst werden müssen.

Die Liegenschaft der Rekurrenten verfüge im UG, neben den üblichen Nebenräumen, über ein separates Zimmer sowie eine Einliegerwohnung mit einem Zimmer, Kochnische, Esszimmer, Sanitärraum (Dusche, WC, Lavabo) und über eine Terrasse. Im EG stünden vier Zimmer, eine gut ausgestattete Küche, ein Sanitärraum (Bad, WC, Lavabo), ein Balkon und ein gedeckter Sitzplatz zur Verfügung. Im DG befinde sich ein Estrich. Weiter sei eine Garage sowie ein Bastelraum vorhanden. Ein solches Platzangebot sei in H. _____ nicht unter CHF 20'510.-- pro Jahr resp. CHF 1'710.-- pro Monat (Bundessteuer-Eigenmietwerte) zu mieten. Im Einspracheschreiben vom 20. Mai 2016 werde bemerkt, dass eine mögliche Marktmiete bei ca. CHF 25'800.-- pro Jahr resp. CHF 2'150.-- pro Monat liegen würde. Der Eigenmietwert sei somit im Gegensatz zur Ansicht im Einspracheschreiben eher zurückhaltend festgesetzt worden.

D. Im Brief vom 15. August 2018 hat der Rekurrent dazu nochmals ausführlich Stellung genommen. Er hält dabei im Wesentlichen am Antrag und der Begründung im Einspracheschreiben fest. Er verlangt, der Eigenmietwert sei ausgehend von einem Marktmietwert von CHF 25'800.-- betreffend die direkte Bundessteuer auf 70 % davon d.h. CHF 18'060.-- und abzüglich weiterer 14.5 % auf CHF 15'532.-- betreffend die kantonalen Steuern festzulegen. Als Beweis für die Höhe der Marktmiete werden die Grundstücknummern der bereits im Einspracheschreiben erwähnten, vermieteten Nachbargrundstücke angeführt. Zusätzlich hat der Rekurrent Kopien von drei Inseraten eingereicht. Darin werden in H. _____ ein 5.5-Zimmer-Einfamilienhaus für netto CHF 2'200.-- plus ca. CHF 450.-- Nebenkosten und ein 6.5-Zimmer-

Einfamilienhaus für netto CHF 2'000.-- plus Nebenkosten sowie in K._____ ein freistehendes Haus zu netto CHF 1'850.-- plus Nebenkosten zur Miete angeboten.

E. In Ihrer Antwort vom 28. November 2018 hält die Amtliche Bewertung in einer weiteren Stellungnahme u.a. ein weiteres Mal fest, dass mit Blick auf die vom Rekurrenten geltend gemachten Marktmieten der angefochtene Eigenmietwert 2015 nicht zu hoch angesetzt worden sei. Im Begleitschreiben der Steuerverwaltung werden die Rekurrenten nochmals zur Stellungnahme aufgefordert.

F. In seinem Brief vom 28. Dezember 2018 beharrt der Rekurrent darauf, dass den gesetzlichen Vorgaben und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Eigenmietwert betreffend die direkte Bundessteuer bei 70 % des Marktmietzinseszinses zu liegen habe und für die kantonalen Steuern nochmals 14.5 % tiefer liegen müsse. Er habe den ortsüblichen Marktmietzins für Einfamilienhäuser genügend belegt. Demzufolge sei der Eigenmietwert gemäss seiner Berechnung herabzusetzen. Weiter rügt er in verfahrensrechtlicher Hinsicht die zeitliche Abwicklung des Einspracheverfahrens. Auf seine Einsprache vom 16. Mai 2016 hin habe die Steuerverwaltung erst nach telefonischer Nachfrage vom Juli 2018 reagiert und erklärt, die Einsprache sei "untergegangen". Am 6. August 2018 habe er die erste Stellungnahme erhalten. Auf sein Antwortschreiben vom 15. August 2018 habe er wieder keine Antwort erhalten und ebenfalls nachfragen müssen. Sein Antwortschreiben sei (bei der Abteilung Amtliche Bewertung) wieder nicht gefunden worden und man habe ein Doppel bei der Steuerverwaltung einverlangen müssen. Er erwarte nun eine schnelle Behandlung der Einsprache und eine Anpassung des Eigenmietwerts gemäss den gesetzlichen Vorgaben und der eingereichten Beweise betreffend die Marktmietzinsen in H._____.

G. Am 1. Mai 2019 hat gemäss der bei den Akten liegenden Gesprächsnotiz (pag. 11) eine Besprechung zwischen der Steuerverwaltung und dem Rekurrenten stattgefunden. Dabei wurde keine Einigung erzielt. Dem Rekurrenten wurden bei dieser Gelegenheit auch die von der Steuerverwaltung festgelegten Eigenmietwerte ab 2016 und 2019 mitgeteilt. Die Erhöhungen von 2016 und 2019 beruhten dabei je auf einer ausserordentlichen Neubewertung. Zum einen pro 2016 aufgrund einer Überdachung und Beschattung des Sitzplatzes zum andern infolge Ersatzes der Heizung und Wärmegewinnung pro 2019.

H. Mit Einspracheentscheid vom 9. Juli 2019 wurde die Einsprache abgewiesen.

I. Dagegen haben die Rekurrenten mit Eingabe vom 8. August 2019 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Beantragt wird erneut die Herabsetzung der Eigemietwerte auf das Niveau vor der ge-

nerellen Mietwerterhöhung 2015 von CHF 15'470.-- betreffend die kantonalen Steuern und CHF 17'300.-- (recte wohl CHF 18'120.--) bei der direkten Bundessteuer. Neben umfangreichen Ausführungen zum unbefriedigend langen Einspracheverfahren werden die Anträge zu den Eigenmietwerten im Wesentlichen gleich begründet wie bereits in der Einsprache und den ausführlichen Antwortschreiben zu den Begründungen der Amtlichen Bewertung resp. der Steuerverwaltung vom 15. August 2018 und vom 28. Dezember 2018. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass gegen die Veranlagungsverfügungen 2016 und 2017 ebenfalls Einsprache in gleicher Sache erhoben worden sei. Der Eigenmietwert sei zudem im Jahr 2016 und letztmals ab dem Steuerjahr 2019 auf CHF 18'630.-- und betreffend die direkte Bundessteuer auf CHF 21'690.-- erhöht worden.

J. In ihrer Vernehmlassung von 27. September 2019 zu Rekurs und Beschwerde beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Begehren. Unter Hinweis auf das bereits in den ausführlichen Stellungnahmen der Amtlichen Bewertung vom 6. Juli 2018 (pag. 27 bis 31) und vom 28. November 2018 (pag. 17 bis 19) Gesagte, wird u.a. betreffend die generelle Mietwertanpassung 2015 ergänzend festgehalten, dass der Protokollmietwert als Ausgangspunkt für die Berechnung des Eigenmietwerts noch auf den Mietmarktverhältnissen der Bemessungsjahre 1993 bis 1996 beruhe. Um den gesetzlich vorgeschriebenen Marktbezug der Eigenmietwerte sicherzustellen, sei bereits vor Jahren der sog. Mietwertfaktor eingeführt worden. Aufgrund von Untersuchungen in sämtlichen Gemeinden des Kantons Bern hätten auch in H._____ die Eigenmietwerte den veränderten Marktverhältnissen angepasst werden müssen.

K. In ihrer Stellungnahme vom 18. Oktober 2019 halten die Rekurrenten fest, dass bei ihrer Liegenschaft der gesetzlich vorgeschriebene Marktbezug bereits mit der Erhöhung des Protokollmietwerts vom 16. März 2011 sichergestellt worden sei. Auch könnten bloss werterhaltende Sanierungen und Unterhaltsarbeiten nicht zu einer Erhöhung des Eigenmietwerts führen.

L. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant in den Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde 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. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind 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]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fallen die vorliegenden Entscheide in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Streitig ist im vorliegenden Verfahren für das Steuerjahr 2015 die Höhe des Eigenmietwerts der selbstbewohnten Liegenschaft der Rekurrenten an der J._____strasse in H._____.

3. Die Rekurrenten bemängeln in ihren Eingaben die verfahrensmässige Abwicklung der Einsprache durch die Steuerverwaltung. Insbesondere die lange Verfahrensdauer, oder dass die Sache immer wieder liegen geblieben sei und sie verschiedentlich hätten nachfragen müssen, um das Verfahren wieder in Gang zu bringen. Eigentliche Verletzungen von Verfahrensgarantien, wie etwa Verstösse gegen das Willkürverbot oder die Verletzung des rechtlichen Gehörs, werden dabei aber, neben den nachfolgend genannten, keine vorgebracht und sind aus dem Sachverhalt auch nicht abzuleiten. Soweit die Rügen nur die Amtsführung der Steuerverwaltung betreffen ist festzuhalten, dass die Steuerrekurskommission nicht Aufsichtsbehörde der Steuerverwaltung ist und auf diese Rügen im vorliegenden Verfahren nicht eingegangen werden kann.

3.1 Einzugehen ist einzig auf die Rügen betreffend die sinngemäss geltend gemachte Verletzung des rechtlichen Gehörs. Zum einen dadurch, dass der Einspracheentscheid mit dem blossen Verweis auf die Stellungnahmen der amtlichen Bewertung nicht korrekt begründet worden sei, zum andern, dass die Steuerverwaltung mit dem Hinweis darauf, dass bei der generellen

Mietwertanpassung keine generelle Einsprache möglich sei, widerrechtlich die gesetzlich garantierte Einsprachemöglichkeit von Art. 190 StG eingeschränkt habe.

3.1.1 Die Steuerverwaltung hat in ihrem Einspracheentscheid keine eigene Begründung formuliert, sondern dazu auf die Stellungnahmen der Abteilung Amtliche Bewertung verwiesen. Die Stellungnahmen stammen von der auf diesen Bereich spezialisierten Fachabteilung Amtliche Bewertung der Steuerverwaltung. Sie legen die sachverhältniss- und rechtlich für den Entscheid massgeblichen Argumente ausführlich dar und nehmen zu allen wesentlichen Vorbringen der Rekurrenten Stellung. Damit erfüllen sie ohne weiteres die Anforderungen an eine rechtsgenügende Begründung des Einspracheentscheids und gewährleisten das rechtliche Gehör der Rekurrenten. Es steht der zuständigen Steuerverwaltung frei, zur Begründung des Einspracheentscheids auf diese Stellungnahmen zu verweisen und sich deren Schlussfolgerungen anzuschliessen.

3.1.2 Mit dem Hinweis darauf, dass gegen die generelle Mietwerterhöhung keine generelle Einsprache erhoben werden könne, ist einzig gemeint, dass mit dem in Art. 25 Abs. 4 StG als Grundlage des Eigenmietwerts definierten Marktwert ein gesetzlicher Auftrag zur regelmässigen Überprüfung und Anpassung der Mietwerte an den Marktwert bestehe und somit keine Einsprache gegen die Anpassung der Mietwerte an sich möglich sei, sondern stets ein konkretes aktuelles Rechtsschutzinteresse vorliegen müsse. Da ein genügendes Rechtsschutzinteresse ohnehin stets eine Verfahrensvoraussetzung darstellt, wird die Einsprachemöglichkeit für von der Mietwertanpassung betroffene Steuerpflichtige nicht eingeschränkt.

4. Erträge aus unbeweglichem Vermögen unterliegen nach Art. 25 Abs. 1 StG und Art. 21 Abs. 1 DBG der Einkommenssteuer. Als steuerbarer Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gilt auch der Eigenmietwert d.h. der Mietwert von Grundstücken, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG).

5. Im Kanton Bern wird der Eigenmietwert eines Grundstücks vom sogenannten Protokollmietwert abgeleitet. Dieser wird im Rahmen der amtlichen Bewertung für jedes Grundstück individuell ermittelt und dient sowohl als Basis für die Ermittlung des Vermögenssteuerwerts des Grundstücks wie auch als Basiswert zur Festsetzung des Eigenmietwerts. Bei der amtlichen Bewertung werden zahlreiche grundstücksspezifische Kriterien wie nutzbare Fläche, Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- und Verkehrslage berücksichtigt. Auch das wirtschaftliche Alter des Gebäudes und das Mietzinsniveau der Standortgemeinde (Mietwertkategorie) fliessen in den Protokollmietwert ein. Der einmal festgesetzte amtliche Wert und mit ihm der Protokollmietwert bleiben, vorbehaltlich einer ausserordentlichen Neubewertung infolge baulicher Veränderungen,

wie grösserer Renovationen oder Umbauten oder der Korrektur von Auslassungen und offensichtlichen Unrichtigkeiten, grundsätzlich bis zur nächsten allgemeinen Neubewertung unverändert bestehen.

6. Die Rekurrenten rügen u.a. die Höhe des Protokollmietwerts und die amtliche Bewertung der Liegenschaft. Obwohl die amtliche Bewertung nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, können im Rahmen der Anfechtung des Eigenmietwerts auch sämtliche Bewertungsfaktoren der rechtskräftigen amtliche Bewertung angefochten und überprüft werden (VGE 21194 vom 15.7.2002, E. 3 d, in BVR 2003 S. 1 ff, Leuch/Amonn in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 38 zu Art. 25 StG).

6.1 Die Rekurrenten bringen in ihrer Eingabe aber nichts Konkretes wie z.B. eine fehlerhafte Raumaufnahme vor, das auf eine offensichtlich unrichtige Bewertung schliessen lassen würde. Da überdies in kurzer Abfolge zweimal eine ausserordentliche Neubewertung (per 1.1.2011 und per 1.1.2019) mit einem Augenschein vor Ort durchgeführt worden ist, bei denen die Bewertung der Liegenschaft überprüft wurde, kann auf die erneute Vornahme eines Augenscheins verzichtet werden.

6.2 Im Einzelnen rügen die Rekurrenten u.a., dass der Eigenmietwert per 1. Januar 2011 (zumindest teilweise) zu Unrecht erhöht worden sei, da bloss werterhaltende Reparaturen und Unterhaltsarbeiten und ebenfalls abzugsfähige Investitionen zur rationellen Energieverwendung nicht zu einer Wertvermehrung führen würden und keine Erhöhung des Eigenmietwerts zur Folge haben dürften. Die Rekurrenten verkennen dabei, dass auch aus einkommenssteuerrechtlicher Sicht rein werterhaltende Unterhaltsarbeiten die Liegenschaft verbessern und verjüngen. Eine gut unterhaltene oder instandgestellte Liegenschaft hat einen höheren Marktwert und kann auch zu einem höheren Preis vermietet werden als eine schlecht unterhaltene und vernachlässigte. Auch bloss Unterhaltsarbeiten führen zwangsläufig zu einer Modernisierung und i.d.R. auch zu einer Verbesserung in einzelnen Bereichen der amtlichen Bewertung wie z.B. der Bauqualität und der Komfortstufe. Eine solche Verbesserung führt i.d.R. auch zu einer höheren Benotung und über die Verringerung des wirtschaftlichen Alters zu einer Erhöhung des Protokollmietwerts, des Vermögenswerts und des Eigenmietwerts (vgl. VGE 100 2008 23217 vom 21.10.2008, E. 3.2, nicht publiziert). Letzteres ist sachlogisch richtig, da wie erwähnt eine gut unterhaltene Liegenschaft auf dem Markt auch einen höheren Ertrag abwirft resp. teurer vermietet werden kann. Was die Investitionen in rationelle Energieverwendung anbelangt, so handelt es sich bei diesen ohnehin um wertvermehrende Investitionen, die allein aus rechtspolitischen Gründen ausnahmsweise wie Unterhalt zum Abzug zugelassen werden. Solche Massnahmen führen überdies meist zu wesentlich geringeren Nebenkosten, was mit Blick auf die

mögliche erzielbare Bruttomarktmiete ebenfalls eine Verschiebung zugunsten eines höheren erzielbaren Ertrags bewirkt.

6.3 Die von den Rekurrenten in der Einsprache gerügte Gebäudeartnote 3 für ein Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung ist korrekt. Den Ausführungen der Steuerverwaltung in der Stellungnahme vom 6. Juli 2018 (pag. 27 bis 31) ist nichts anzufügen.

6.4 Weiter wird bemängelt, dass die Einliegerwohnung als eigenständiges Teilobjekt bewertet worden ist. Die Einliegerwohnung weist gemäss der Steuerverwaltung infolge der vorgenommenen Sanierungsarbeiten nicht mehr dasselbe wirtschaftliche Alter auf wie das übrige Haus und kann somit nicht mehr zusammen mit diesem bewertet werden. Die Aufteilung ist sachgerecht und stellt eine korrekte Bewertung sicher. Sie führt insgesamt nicht zu einer höheren Bewertung, gewährleistet aber die notwendige Transparenz und das rechtliche Gehör.

6.5 Die Rekurrenten stellen auch die Benotung der Bauqualität und der Komfortstufe in Frage. Diese seien anlässlich der ausserordentlichen Neubewertung von Note 6 auf Note 8 erhöht worden. Vorab kann dazu auf das in E. 6.2 Gesagte verwiesen werden. Weiter ist festzuhalten, dass Noten unter 6 nur selten vergeben werden, dies weil die Bauqualität und der übliche Ausbaustandard hiesiger Wohnbauten, nicht zuletzt infolge der geltenden Bauvorschriften, regelmässig gut bis sehr gut ist, was die Vergabe der Noten 1 bis 5 meist von vornherein ausschliesst. Die allermeisten gut instand gehaltenen oder neueren Wohnbauten weisen deshalb bei Bauqualität und Komfortstufe regelmässig Gesamtnoten von 7 bis 9 auf. Eine Note 6 ist in Anbetracht des üblichen hohen Ausbaustandards bereits eine eher unterdurchschnittlich tiefe Benotung. Es ist damit nicht ausgeschlossen, dass die Benotung vor der ausserordentlichen Neubewertung per 1. Januar 2011 an sich deutlich zu tief, offensichtlich falsch und zu korrigieren war. Die Tatsache, dass ein Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung und separater Garage und grossem Garten mit einem Raumangebot von 6.5 Zimmern (inkl. Einliegerwohnung) einem Basstelraum und Nebenräumen, vor der ausserordentlichen Neubewertung im Jahr 2011 einen amtlichen Wert von lediglich CHF 314'100.-- aufwies, weist jedenfalls in diese Richtung. Dies kann aber im vorliegenden Zusammenhang offen bleiben, da auch der per 1. Januar 2011 ermittelte amtliche Wert mit CHF 409'500.-- wohl noch stets deutlich unter dem tatsächlichen Verkehrswert liegt, die Bewertung insgesamt nicht als zu hoch gelten und somit auch nicht zu einem überhöhten Eigenmietwert führen kann (vgl. E. 6.7 hiernach).

6.6 Gemäss Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG ist der amtliche Wert von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken ausgehend vom Verkehrswert massvoll unter Berücksichtigung der Förderung der Vorsorge und der Eigentumsbildung festzulegen. Die amtliche Bewertung hat demnach zurückhaltend zu erfolgen und mit Blick auf eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leis-

tungsfähigkeit sind amtliche Werte über dem Verkehrswert, die zu einer Überbesteuerung führen würden, zu vermeiden. Zur Höhe des amtlichen Werts ist dabei aber weiter festzuhalten, dass das Vermögen nach Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und Art. 48 StG grundsätzlich zum Verkehrswert zu besteuern ist. Das StHG belässt zwar den Kantonen u.a. wegen der Ungenauigkeit von Schätzungen und zur Verfolgung der genannten ausserfiskalischen Ziele der Eigentumsbildung und Förderung der Vorsorge bei der Bewertung von Grundstücken einen erheblichen Spielraum, die generelle Beschränkung des Vermögenswerts von Grundstücken auf einen fixen Prozentsatz von z.B. 70 % des Verkehrswerts, ist aber gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts verfassungswidrig, klar harmonisierungswidrig und unzulässig (vgl. Dzamko-Locher/Teuscher in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., 2017, N. 28 ff. zu Art. 14 StHG mit Hinweisen sowie BGE 124 I 159 und BGE 124 I 145 in StE 1998 A 23.1 Nr. 1). In Übereinstimmung mit dem übergeordneten Recht gibt es im Kanton Bern auch keine gesetzliche Regelung und keinen Anspruch darauf, dass die amtlichen Werte auf einen festen Prozentsatz des Verkehrswerts festzulegen sind. Bewegen sich amtliche Werte im Bewertungssystem in einer Bandbreite von ca. 70 % bis 100 % der durchschnittlichen Verkehrswerte vergleichbarer Objekte, so sind allein deswegen im Einzelfall keine Korrekturen notwendig. Auch ein amtlicher Wert von 100 % des Verkehrswerts wäre somit nicht zu beanstanden und nicht zu korrigieren (vgl. VGE 100 2008 23217 vom 21.10.2008, nicht publiziert; Kästli/Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 13 zu Art. 56 StG).

6.7 Es sind keine offensichtlichen Fehler in der amtlichen Bewertung geltend gemacht worden und die geltend gemachten Argumente haben sich als nicht stichhaltig erwiesen. Zudem liegt der amtliche Wert ohne Zweifel deutlich unter dem Verkehrswert der Liegenschaft. Das lässt darauf schliessen, dass die Bewertung korrekt und zurückhaltend vorgenommen wurde und dass der Protokollmietwert von der Steuerverwaltung somit nicht zu hoch festgesetzt worden ist. Bezüglich der amtlichen Bewertung resp. die Ermittlung des Protokollmietwerts kann des Weiteren auf die korrekten Ausführungen der Amtlichen Bewertung in der Stellungnahme vom 6. Juli 2018 (pag. 27 bis 31) verwiesen werden.

7. Die Rekurrenten machen weiter geltend, dass die generelle Anpassung des Eigenmietwerts bereits im Zuge der ausserordentlichen Neubewertung per 1. Januar 2011 erfolgt und eine weitere Anpassung per 1. Januar 2015 somit nicht gerechtfertigt sei.

7.1 Dazu ist festzuhalten, dass die bis ins Jahr 2015 resp. bis Ende 2019 der amtlichen Bewertung zugrunde liegenden statistischen Erhebungen und Tabellen aus den Jahren 1993-1996

stammen. Damit entspricht der aufgrund dieser Daten und Tabellen ermittelte Protokollmietwert dem Ertragswert der Liegenschaft im Bemessungszeitraum der Jahre 1993-1996. Da der Eigenmietwert sich am Marktwert zu orientieren hat (Art. 25 Abs. 4 StG resp. Art. 21 Abs. 2 DBG [tatsächliche Verhältnisse]) und weil sich die Marktverhältnisse im Lauf der Zeit verändern, sind die Eigenmietwerte periodisch zu überprüfen und gegebenenfalls mittels einer generellen Mietwertanpassung den veränderten aktuellen Marktmietverhältnissen anzupassen.

7.1.1 Dabei werden anhand von Vergleichszahlen aus der aktuellen Mietzinsstatistik, basierend auf tatsächlich aktuell erzielten Mietzinsen, je pro Gemeinde (oder auch pro Stadtteil) sog. Mietwertfaktoren festgelegt. Mittels Multiplikation des Protokollmietwerts mit dem jeweiligen Mietwertfaktor wird aus dem Protokollmietwert ein dem aktuellen Mietzinsniveau entsprechender Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer und ein etwas tieferer für die kantonalen Steuern ermittelt. Die generelle Mietwertanpassung ändert aber an den Protokollmietwerten nichts und beeinflusst einzig die Eigenmietwerte. Die Anpassung der Mietwertfaktoren zielt neben der Anpassung des Eigenmietwerts an veränderte Marktverhältnisse insbesondere auch darauf ab, dass sich die Mietwerte in allen Gemeinden wieder im gleichen Verhältnis zum Mietmarkt bewegen und somit eine rechtsgleiche Besteuerung der Liegenschaften gewährleistet werden kann.

7.1.2 Die Notwendigkeit der Anpassung der Mietwertfaktoren ergibt sich ohne Weiteres aus Art. 25 Abs. 4 StG, gemäss dem die Mietwerte ausgehend vom Marktwert festzulegen sind. Die Steuerverwaltung ist somit berechtigt und auch gesetzlich verpflichtet die Eigenmietwerte periodisch zu überprüfen und anzupassen. Es handelt sich dabei, wie von der Steuerverwaltung zu Recht geltend gemacht, um eine reine Vollzugsaufgabe. Eine Anpassung ist in jeder Veranlagungsperiode möglich und kann grundstätzlich auch jährlich vorgenommen werden (vgl. VGE 100 2018 276/277 vom 5.2.2020, E. 2.1, mit Hinweisen; vgl. weiter zum Ganzen: Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften Ausgabe 2020, abrufbar unter: <<https://www.fin.be.ch>>, Themen "Dokumente, Publikationen etc. / Wegleitungen / Bewertung von Grundstücken und Liegenschaften" [besucht am 10.6.2020]).

7.2 Die generelle Anpassung der Eigenmietwerte aufgrund neu festgesetzter Mietwertfaktoren erfolgt damit entgegen der Auffassung der Rekurrenten völlig unabhängig von der Anpassung des Protokollmietwerts im Zuge einer ausserordentlichen oder allgemeinen Neubewertung des einzelnen Grundstücks. Denn anders als eine Anpassung der Mietwertfaktoren beruht eine ausserordentliche Neubewertung nicht auf einem veränderten Mietmarktumfeld, sondern auf infolge von Unterhaltsarbeiten, Sanierungen, Um- und oder Ausbauten erfolgten Veränderungen an der Liegenschaft selbst. Veränderungen an der einzelnen Liegenschaft sind im Rahmen der amtlichen Bewertung des einzelnen Grundstücks zu erfassen und abzubilden. Veränderun-

gen des Mietmarkts sind durch Anpassung des Eigenmietwerts abzubilden und haben, bei gleichbleibender amtlicher Bewertung und gleichem Protokollmietwert, mittels Neufestsetzung der Mietwertfaktoren zu erfolgen. Da mit den ausgeführten Unterhalts- und Sanierungsarbeiten stets auch eine Erhöhung des erzielbaren Marktmietwerts mit einhergeht, hat die vorliegend im Rahmen der ausserordentliche Neubewertung 2011 erfolgte Anhebung des Protokollmietwerts das Verhältnis des Eigenmietwerts zur Marktmiete gar nicht beeinflusst. Die ausserordentliche Neubewertung per 2011 steht deshalb einer zeitlich nahen Anpassung der Mietwertfaktoren und des Eigenmietwerts im Jahr 2015 nicht entgegen und sie kann diese auch nicht ersetzen (vgl. VGE 100 2018 276/277 vom 5.2.2020, E. 2.1).

8. Die Rekurrenten bringen in ihren Eingaben weiter vor, dass der pro 2015 festgelegte Eigenmietwert mit CHF 17'300.-- bei den kantonalen Steuern und CHF 20'160.-- bei der direkten Bundessteuer viel zu hoch sei. Ein noch erzielbarer maximaler Marktmietwert ihrer Liegenschaft liege bei einer Nettomiete von CHF 25'780.-- jährlich resp. rund CHF 2'150.-- pro Monat. Sie berufen sich dabei auf die Höhe der Mieten zweier in ihrer Nachbarschaft vermieteter Einfamilienhäuser. Ein 7-Zimmer-Einfamilienhaus das für CHF 2'000.-- und ein 4-Zimmer-Einfamilienhaus, das für CHF 1'500.-- vermietet sei. Zusätzlich haben sie Kopien von drei Inseraten mit weiteren Mietangeboten von Einfamilienhäusern als Beleg für den behaupteten Marktmietwert eingereicht, zwei davon in H._____: ein 5.5-Zimmer-Einfamilienhaus zu monatlich CHF 2'200.-- plus CHF 450.-- Nebenkosten (NK) sowie ein 6.5-Zimmer-Einfamilienhaus zu monatlich CHF 2'000.-- plus NK und eines in K.____ zu monatlich CHF 1'850.-- plus NK.

Weiter wird argumentiert, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung als untere Grenze für den (Bundessteuer-)Eigenmietwert einen Interventionswert von 70 % des Marktmietwerts festgelegt habe. Dies mit dem Argument, dass solange die Eigenmietwerte nicht unter 70 % des Marktmietwertes zu liegen kämen, sichergestellt sei, dass die Liegenschaftsbesitzer gegenüber den Mietern nicht bevorteilt würden. Daraus leiten die Rekurrenten nun sinngemäss ab, dass bei einem Bundessteuer-Eigenmietwert, der über 70 % des Marktmietwerts liegt, die Mieter bevorteilt würden, weshalb der Bundessteuer-Eigenmietwert bei 70 % des Marktmietwerts liegen müsse. Bei einem aufgrund der zuvor genannten Mieten und Inserate geschätzten Marktmietwert für die Liegenschaft von jährlich CHF 25'800.-- müsse der Bundessteuer-Eigenmietwert somit bei 70 % davon resp. CHF 18'060.-- und der kantonale Eigenmietwert nochmals 14.5 % tiefer, bei CHF 15'532.-- liegen. Die per 1. Januar 2015 auf CHF 17'300.-- resp. CHF 20'510.-- festgesetzten Eigenmietwerte würden nach dieser Berechnungsweise aber einem hypothetischen Marktmietwert von CHF 28'800.-- entsprechen, was weit über einem realistischen Marktmietwert liege.

8.1 Die Besteuerung des Eigenmietwerts soll der steuerlichen Gleichstellung von Mietern und Haus- und Wohneigentümern sicherstellen und ist den Kantonen gemäss Art. 7 Abs. 1 StHG zwingend vorgeschrieben. Mit Blick auf den Normzweck der Eigenmietwertbesteuerung ist als Grundlage für die Festsetzung der Eigenmietwerte grundsätzlich der Marktmietwert heranzuziehen (BGE 143 I 137 E. 3.2, 3.3 mit Hinweisen; Reich/Weidmann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., 2017, N. 43 zu Art. 7 StHG).

Die Haus- und Wohneigentümer können ihre Aufwände im Zusammenhang mit dem selbstbewohnten Wohneigentum als Liegenschaftsaufwand geltend machen. Soweit die Eigenmietwertbesteuerung dem Ausgleich zwischen Mietern und Wohneigentümern dienen soll, hat sich der Eigenmietwert deshalb grundsätzlich am vollen Marktmietwert zu orientieren. Zu einer Bevorzugung von Mietern, die für das Wohnen auch den Marktmietwert bezahlen, kann es somit erst dann kommen, wenn der Eigenmietwert den Marktmietwert übersteigt. Das Argument des Rekurrenten, dass bei einem Bundessteuer-Eigenmietwert der höher als 70 % des Marktmietwertbetrags liegt, die Mieter bevorteilt würden, erweist sich somit als falsch.

8.2 Aufgrund der örtlichen Verschiedenheiten und der unausweichlichen Schätzungsungenauigkeiten verfügen die Kantone bei der Festsetzung des Eigenmietwerts aber über einen gewissen Ermessensspielraum. Zudem ist es den Kantonen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts erlaubt, betreffend die Festsetzung des Eigenmietwerts bei den kantonalen Steuern und wie in Art. 25 Abs. 4 StG vorgesehen, mit Blick auf die geringe Disponibilität in der Nutzung des Eigentums und auf ausserfiskalische Zielsetzungen, wie die Förderung der Selbstvorsorge und der Eigentumsbildung, in beschränktem Umfang vom Marktwertprinzip abzuweichen (Reich/Weidmann, a.a.O., N. 43 zu Art. 7 StHG). Gemäss gefestigter bundesgerichtlicher Praxis muss dabei aber im Sinne der angestrebten Rechtsgleichheit resp. zur Gewährleistung der Verfassungsmässigkeit der Eigenmietwerte sichergestellt sein, dass der Eigenmietwert für die kantonalen Steuern in jedem Fall, sowohl im Durchschnitt aller Werte als auch im konkreten Einzelfall, mindestens 60 % des Marktwerts erreicht (Reich/Weidmann, a.a.O., N. 44 zu Art. 7 StHG; BGE 143 I 137 E. 3.3, 3.4, 4.5.1, 4.5.2 und BGE 124 I 193 E. 3 f.; BGer 2C_660/2018 vom 5.4.2019, E. 3.1 sowie BVR 2003 S.1 E. 2a je mit Hinweisen).

8.3 Demgegenüber hat der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer nach Art. 21 Abs. 2 DBG grundsätzlich dem objektiven Marktmietwert zu entsprechen (BGE 123 II 9 E. 4.b): "der bundessteuerrechtliche Eigenmietwert sollte daher grundsätzlich dem Betrag entsprechen, den der Eigentümer oder Nutzungsberechtigte auslegen müsste, um ein gleiches Grundstück unter denselben Bedingungen bewohnen (oder in anderer Art) nutzen zu können" (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 86 zu Art. 21

DBG; ebenso Zwahlen/Lissi in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 25 zu Art. 21 DBG sowie BGE 143 I 137 E. 3.3; BGE 132 I 157 E. 3.3; BGer 2C_829/2016 und 2C_830/2016 vom 10.5.2017, in ASA 86 S. 60 und StR 72/2017 S. 809 E. 7.1). Eine massvolle Besteuerung des Ertrags aus selbstgenutztem Wohneigentum oder die Berücksichtigung ausserfiskalischer Zielsetzungen sind im Recht der direkten Bundessteuer nicht vorgesehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 86 zu Art. 21 DBG; BGE 123 II 9 E. 4.b). Weil der jeweilige Marktmietpreis jedoch geschätzt werden muss und jede Schätzung mit Unsicherheiten behaftet ist, besteht auch bei der direkten Bundessteuer eine gewisse Bandbreite für die Festlegung des Eigenmietwerts. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt die Untergrenze eines noch zulässigen Eigenmietwerts bei der direkten Bundesteuer bei mindestens 70 % des durchschnittlich festgestellten Marktwerts (BGE 123 II 9 E. 4b und c; Zwahlen/Lissi in: a.a.O., N. 25 zu Art. 21 DBG mit Hinweisen). Die unterschiedlichen Untergrenzen für Eigenmietwerte bei den kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer von 60 % bzw. 70 %, die u.a. in den unterschiedlichen gesetzlichen Grundlagen liegen, sind der Grund, weshalb der Eigenmietwert für die kantonalen Steuern denjenigen der direkten Bundessteuer um rund 14 % unterschreitet ($60 / 70 * 100 = 85.7 \%$).

9. Entgegen der Auffassung der Rekurrenten existiert somit, weder im Bereich der kantonalen Steuern noch bei der direkten Bundessteuer ein verbindlicher Richtwert für die Höhe des Eigenmietwerts (BGE 143 I 137 E. 3.4). Der Bundessteuer-Eigenmietwert kann zwar gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts aus den dargelegten Gründen, innerhalb einer Bandbreite von 70 % bis 100 %, auch unter dem Marktmietwert liegen, aber auch ein Bundessteuer-Eigenmietwert von 100 % der dem durchschnittlichen Verkehrswert entspricht, ist nicht zu beanstanden.

9.1 Auch wenn der Bundessteuer-Eigenmietwert bei 100 % des Marktmietwerts liegt, führt der Abzug von rund 14 % beim kantonalen Eigenmietwert gegenüber dem Bundessteuer-Eigenmietwert zu einer erheblichen Reduktion des steuerbaren Einkommens, womit den Anliegen der gesetzlich geforderten Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge hinreichend Rechnung getragen wird. Damit ist auch ein kantonaler Eigenmietwert der bei rund 86 % des Marktmietwerts liegt, noch als korrekt und gesetzeskonform einzustufen (vgl. VGE 20484 vom 18.2.1999, E. 4 b und VGE 100 2018 276/277 vom 5.2.2020, E. 2.6). Nach dem Gesagten sind Eigenmietwerte somit auch dann nicht zu beanstanden, wenn der Bundessteuer Eigenmietwert dem Marktmietwert entspricht und der kantonale Eigenmietwert bei rund 86 % des Marktmietwerts liegt. Aus diesen Erwägungen folgt, dass die vom Rekurrenten geltend gemachte Berechnungsweise (Bundessteuer-Eigenmietwert geteilt durch 70 mal 100) nicht zu korrekten

Resultaten führt, denn es existiert für den Bundessteuer-Eigenmietwert entgegen der Auffassung der Rekurrenten kein Richtwert von 70 %. Dieser hat sich ausschliesslich am Marktmietwert zu orientieren und kann wie dargelegt durchaus auch diesem entsprechen.

9.2 Auch die vom Rekurrenten zur Begründung des Richtwerts von 70 % herangezogene Interventionslimite der Eidgenössischen Steuerverwaltung ändert daran nichts. Diese Limite dient wie bereits der Name sagt, einzig als einheitlicher Eingriffsgrenzwert für die Eidgenössische Steuerverwaltung. Bei dessen Unterschreitung liegen über die Hälfte der kantonal festgelegten Bundessteuer-Eigenmietwerte unter 70 % des Marktmietwerts was den gesetzlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Bundessteuer-Eigenmietwert widerspricht (vgl. E. 8.3 ff. hiavor). In einem solchen Fall greift die Eidgenössische Steuerverwaltung in die Höhe der kantonal festgelegten Eigenmietwerte ein und erhöht diese nach einheitlichen Grundsätzen um einen Zuschlag, so dass sie wieder über den Grenzwert von 70 % des Marktmietwerts zu liegen kommen. Aus dieser Verwaltungsanweisung zur Vermeidung zu tiefer, verfassungswidriger Eigenmietwerte lässt sich aber nicht ableiten, dass der Bundessteuer-Eigenmietwert bei 70 % der Marktmiete zu liegen hätte (vgl. E. 8.3 bis 9.1 hiavor). Bei der Interventionslimite der Eidgenössischen Steuerverwaltung handelt es sich zudem um eine rein verwaltungsinterne Richtlinie, aus der sich seitens einzelner Steuerpflichtiger keinerlei Rechte ableiten lassen. Die auf der Interventionslimite abstützende Argumentation des Rekurrenten geht allein schon deshalb ins Leere.

10. Die Rekurrenten haben den Marktmietwert aufgrund effektiv bezahlter Mieten in ihrer Nachbarschaft und weiterer in H._____ zu Vermietung angebotener Einfamilienhäuser mit rund CHF 25'000.-- beziffert. Die Steuerrekurskommission hat aufgrund eigener Recherchen auf <<http://www.immoscout24.ch>> im Umkreis von rund 10 km von H._____ für vergleichbare Objekte Mietangebote von CHF 2'380.-- (Chalêt in L._____, 116 m²), CHF 2'650.-- (Chalêt in M._____, 5.5-Zimmer, 160 m²) und CHF 2'800.-- (einfaches 5.5-Zimmer-Einfamilienhaus in N._____, 110 m²) sowie von CHF 3'600.-- (6.5-Zimmer-Einfamilienhaus eher etwas grösser und zentral in O._____) gefunden. Auch wenn letzteres wohl von der Lage her nicht eins zu eins mit dem Objekt der Rekurrenten vergleichbar ist und der Markt für vermietete Einfamilienhäuser sehr begrenzt ist, ergibt sich doch insgesamt, dass der von den Rekurrenten geltend gemachte Wert von rund CHF 25'000.-- pro Jahr resp. rund CHF 2'100.-- monatlich, durchaus einem durchschnittlichen Marktmietwert für ihr 6.5-Zimmer-Einfamilienhaus (inkl. Einliegerwohnung) entspricht. Er könnte aber wohl auch etwas höher liegen, da Häuser mit Einliegerwohnung i.d.R. einen höheren Marktwert aufweisen. Da der Marktmietwert in dieser Grössenordnung aber nicht streitig ist, kann auf eine weitere Erörterung des Marktmietwerts verzichtet und festgehalten werden, dass der angefochtene Bundessteuer-

Eigenmietwert von CHF 20'160.-- pro 2015 deutlich, rund 20 %, und der kantonale Eigenmietwert mit CHF 17'300.-- pro 2015, rund 31 %, unter dem Marktmietwert liegen. Der Unterschied zum Bundessteuer-Eigenmietwert beträgt 14.18 %. Da auch ein kantonaler Eigenmietwert von rund 85 % des Marktmietwerts noch als massvoll festgelegt gelten könnte (vgl. VGE 100 2018 276/277, E. 2.6, S. 11, mit Hinweisen), ist der vorliegend bestrittene und bei rund 69 % des Marktmietwerts liegende kantonale Eigenmietwert ohne weiteres als zurückhaltend und massvoll festgelegt zu qualifizieren.

11. Die Rekurrenten bringen abschliessend vor, dass der Eigenmietwert ihrer Liegenschaft nach 2015 noch zweimal erhöht worden sei und nun betreffend die kantonalen Steuern CHF 18'300.-- und betreffend die direkte Bundessteuer CHF 21'690.-- betrage. Da die Eigenmietwerte pro 2016 bis 2019 nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind, ist darauf nicht weiter einzugehen. Mit Blick auf die Erwägungen kann aber ergänzend festgehalten werden, dass auch der im Zuge einer Heizungserneuerung mit Einbau von Wärmekollektoren (vgl. Gesprächsnotiz der Steuerverwaltung, pag. 11) pro 2019 festgelegte Eigenmietwert betreffend den Bundessteuerwert noch deutlich unter dem Marktmietwert liegt und der kantonale Eigenmietwert, bei im Übrigen gleichen Voraussetzungen wie vorliegend, mit rund 73 % des Marktmietwerts wohl durchaus noch als massvoll festgelegt zu gelten hätte.

12. Aus den Erwägungen folgt, dass der pro 2015 mit CHF 17'300.-- resp. CHF 20'160.-- veranlagte Eigenmietwert der Liegenschaft der Rekurrenten an der J._____strasse in H._____ den gesetzlichen Vorgaben entspricht und korrekt festgesetzt worden ist. Der Rekurs und die Beschwerde sind abzuweisen.

13. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie 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]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'200.-- mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

14. Sind die Rekurrenten vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2015 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde pro 2015 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'200.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **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.

6. Zu eröffnen an:
 - A. _____ und B. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

- Gemeinde H. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller