



100 19 8

100 19 9

200 19 6

200 19 7

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 7.5.2020 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 7. Mai 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._____, **E.**_____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer 2015 und 2016

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) ist Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der B. _____ Fitness GmbH, die in E. _____ ein Fitnessstudio betreibt. Das Gewerbegebäude, in dem sich das Fitnessstudio befindet, ist mit einer Attikawohnung versehen, die gemäss Zentralem Personenverzeichnis (ZPV) seit September 2015 vom Rekurrenten und seiner heutigen Ehefrau bewohnt wird. Sowohl die Räumlichkeiten des Fitnessstudios als auch die Wohnung werden von der B. _____ Fitness GmbH gemietet.

B. Am 16. Mai 2018 führte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), bei der B. _____ Fitness GmbH eine Buchprüfung durch und stellte dabei fest, dass in den Steuerjahren 2015 und 2016 private Aufwendungen des Rekurrenten im Umfang von CHF 13'350.-- pro 2015 und CHF 18'090.-- pro 2016 als Geschäftsaufwand verbucht worden waren (Protokoll Buchprüfung, S. 7, Beilage 1 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung). Davon entfielen CHF 7'650.-- bzw. CHF 13'150.-- auf die vom Rekurrenten genutzte Wohnung, deren Mietwert nach Auffassung der Steuerverwaltung CHF 25'150.-- ausmacht, während in der Buchhaltung nur Privatanteile von CHF 17'500.-- (2015) bzw. CHF 12'000.-- (2016) ausgeschieden worden seien.

C. Mit Verfügungen vom 9. Oktober 2018 wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung für die Steuerjahre 2015 und 2016 veranlagt (Akten Vorinstanz, pag. 19-15 und 59-55). Das steuerbare Einkommen betrug CHF 105'430.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 105'990.-- (direkte Bundessteuer) für das Steuerjahr 2015 sowie CHF 84'242.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 85'306.-- (direkte Bundessteuer) für das Steuerjahr 2016. Dabei wurden die hiervor erwähnten Privatanteile als Einkommen aus qualifizierter Beteiligung aufgerechnet und privilegiert besteuert.

D. Am 12. Oktober 2018 erhob der Rekurrent, damals vertreten durch die C. _____ Treuhand AG (Treuhandlerin), gegen die Veranlagungsverfügungen pro 2015 und 2016 Einsprache und beantragte, den Mietwert der Wohnung neu festzulegen (pag. 20). Die Einsprache wurde von der Steuerverwaltung mit vordatierten Entscheiden vom 31. Dezember 2018 (pag. 42-38; 78-74) abgewiesen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, dass sie einen Jahresmietzins von CHF 25'150.-- für die Wohnung als marktgerecht erachte und verwies im Übrigen auf die per E-Mail geführte Korrespondenz mit der Treuhandlerin.

E. Gegen die Einspracheentscheide hat der Rekurrent mit Eingabe vom 28. Dezember 2018 Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er bean-

tragt, dass der Mietwert der Wohnung sowie der private Energieverbrauch durch einen Experten der Steuerverwaltung, Abteilung Amtliche Bewertung, neu festzulegen sei. Zur Begründung macht er im Wesentlichen geltend, dass anlässlich der Buchprüfung die private Wohnung nur kurz in Augenschein genommen worden sei. Der daraufhin festgelegte Mietwert entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt der Rekurrent eine Sistierung des vorliegenden Verfahrens bis zur rechtskräftigen Erledigung der Rechtsmittel, die von der B. _____ Fitness GmbH in der gleichen Sache bei der Steuerrekurskommission eingereicht worden seien.

F. Am 18. Februar 2019 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge beantragt. Sie erachtet den für die Miete der Wohnung aufgerechneten Betrag als zurückhaltend festgelegt. Aufgrund der Unterlagen der amtlichen Bewertung käme auch ein höherer Privatanteil in Frage. Bei den Energiekosten sei sie nach der einschlägigen Wegleitung vorgegangen. Der Rekurrent habe die Unrichtigkeit des so ermittelten Privatanteils nicht nachweisen können.

G. Der Rekurrent hat mit Schreiben vom 7. März 2019 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an seinen Standpunkten festgehalten.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

I. Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden 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. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid 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. In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt der Rekurrent, das vorliegende Verfahren, das seine persönliche Steuerveranlagung betrifft, bis zu einem rechtskräftigen Entscheid des gleichzeitig bei der Steuerrekurskommission hängigen Verfahrens betreffend die B. _____ Fitness GmbH (Nr. 100 18 581/582; 200 148 476/477) aufzuschieben. Weil auf die Rechtsmittel der B. _____ Fitness GmbH mangels schutzwürdigen Interesses an der Aufhebung der Einspracheentscheide nicht eingetreten werden kann, ist der Antrag auf Sistierung abzuweisen.

2.1 Als weitere verfahrensrechtliche Frage ist zu klären, ob der Rekurrent im vorliegenden Verfahren vertreten wird. Am 6. Februar 2019 hat die Treuhänderin im Namen des Rekurrenten um eine Fristverlängerung ersucht und, nach entsprechender Aufforderung seitens der Steuerrekurskommission, am 19. Februar 2019 eine vom Rekurrenten unterzeichnete Vollmacht eingereicht. Diese beschränkte sich jedoch ausdrücklich auf das Einreichen eines Gesuchs um Fristverlängerung. Daher wird der Rekurrent nicht als vertreten betrachtet. Daran vermag nichts zu ändern, dass die Treuhänderin, in Beantwortung eines an den Rekurrenten gerichteten Einforderungsschreibens, der Steuerrekurskommission am 24. Februar 2020 Buchhaltungsunterlagen der B. _____ Fitness GmbH eingereicht hat.

2.2 Der eigentliche Antrag des Rekurrenten, den Mietwert der Wohnung durch einen Experten der Abteilung amtliche Bewertung festsetzen zu lassen, ist ebenfalls formeller Natur. Er ist in der vom Rekurrenten gewählten Formulierung nicht zulässig. Die Abteilung amtliche Bewertung gehört zur Steuerverwaltung und ist als solche im Verfahren vor der Steuerrekurskommission nicht neutral, sondern Teil einer Partei. Denkbar wäre hingegen, dass die Steuerrekurskommission selber einen Sachverständigen mit der Erstellung eines Gutachtens beauftragt. Wie sich aus den folgenden Erwägungen ergibt, kann darauf indes verzichtet werden.

3. Materiell ist im vorliegenden Verfahren zu beurteilen, ob, und wenn ja in welcher Höhe, im Einkommen des Rekurrenten in den Steuerjahren 2015 und 2016 geldwerte Leistungen aus der B. _____ Fitness GmbH aufzurechnen sind.

3.1 Gemäss Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG und Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG gehören zu den steuerbaren Erträgen aus beweglichem Vermögen u.a. Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Der Rekurrent hält sämtliche Stammanteile der B. _____ Fitness GmbH mit einem Nennwert von CHF 20'000.--. Für Erträge aus dieser Beteiligung ist er demnach steuerpflichtig.

3.2 Unter geldwerten Vorteilen werden namentlich verdeckte Gewinnausschüttungen verstanden. Dabei handelt es sich um Gewinnausschüttungen, die von der leistenden Gesellschaft buchmässig nicht als solche ausgewiesen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 140 f. zu Art. 20 DBG). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt: (1) Der ausgerichteten Leistung steht keine angemessene Gegenleistung gegenüber, (2) mit der Leistung wird ein Anteilsinhaber (oder eine ihm nahestehende Person) begünstigt und (3) das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 99 zu Art. 58 DBG; Brülisauer/Mühlemann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 222 zu Art. 58 DBG).

3.3 Zur Abklärung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, ist bei Rechtsgeschäften zwischen massgeblich beteiligten Gesellschaftern und der Gesellschaft aufgrund aller konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob das Geschäft mit einer Drittperson, die mit der Gesellschaft nicht verbunden ist, in gleicher Weise abgeschlossen worden wäre ("Drittvergleich", BGE 138 II 57 E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 142 zu Art. 20 DBG).

4. Laut Mietvertrag vom 19. Februar 2006 (Beilage 5 zur Vernehmlassung) ist die B._____ Fitness GmbH seit dem 1. Mai 2005 Mieterin des Gewerbegebäudes inkl. Wohnung an der D._____strasse. Der vereinbarte Mietzins beträgt CHF 8'320.-- (davon CHF 7'800.-- für das Gebäude inkl. zehn Autoabstellplätze und CHF 520.-- für 13 zusätzliche Abstellplätze). Gemäss den am 24. Februar 2020 eingereichten Kontoblättern überwies die B._____ Fitness GmbH dem Vermieter in den hier relevanten Jahren 2015 und 2016 monatlich CHF 9'020.--. Es ist mithin davon auszugehen, dass CHF 700.-- auf Nebenkosten entfallen. Die jährlichen Mietaufwendungen belaufen sich für das ganze Gebäude somit auf CHF 108'240.--.

Den Kontoblättern lässt sich weiter entnehmen, dass die B._____ Fitness GmbH folgende Beträge als Mietanteile des Rekurrenten aufwandreduzierend verbucht hat:

	2015	2016
Januar	2'000	1'000
Februar	2'000	1'000
März	2'000	1'000
April	2'000	1'000
Mai	1'500	1'000
Juni	1'500	1'000
Juli	1'500	1'000
August	1'000	1'000
September	1'000	1'000
Oktober	1'000	1'000
November	1'000	1'000
Dezember	1'000	1'000
Total	17'500	12'000

Die Reduktion der Monatsbeträge von zunächst CHF 2'000.-- auf CHF 1'500.-- und schliesslich auf CHF 1'000.-- begründet der Rekurrent damit, dass sich die Wohnsituation "im Jahre 2016 durch äussere Einflüsse (Betrieb eines grösseren Garagebetriebs, Ansiedelung eines Restaurantbetriebes auf gleicher Höhe in unmittelbarer Nachbarschaft)" verschlechtert habe (Rekurschrift vom 28.12.2018, S. 2).

5. Im Folgenden ist zu prüfen, ob die von der B._____ Fitness GmbH aufwandmindernd verbuchten Privatanteile von CHF 17'500.-- bzw. CHF 12'000.-- einem Drittvergleich standhalten.

5.1 Bei der Vermietung von Liegenschaften einer juristischen Person an ihre Beteiligten (bzw. denen nahestehende Personen) hat der Mietzins mindestens dem üblichen Marktmietwert zu entsprechen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 132 zu Art. 58 DBG). Der am Markt tatsächlich erzielbare Mietertrag einer Liegenschaft ist, ähnlich wie deren Verkehrswert, keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (vgl. BGE 131 I 291, E. 3.2.2; BGE 128 I 240 E. 3.2.1). Sofern keine tatsächlichen Mietzinse direkt vergleichbarer Objekte bekannt sind, wird nach der Praxis der bernischen Steuerjustizbehörden auf den Eigenmietwert zurückgegriffen, also auf den Betrag, der vom Eigentümer eines selbstgenutzten Grundstücks als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen zu versteuern ist (Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG; VGE 100 2018 43/44 vom 20.12.2018, E. 2.5; VGE 100 2012 188/189 vom 4.3.2014, E. 3.2). Während das kantonale Recht in Art. 25 Abs. 4 StG eine "massvolle" Festsetzung des Eigenmietwerts vorschreibt, soll der bundessteuerliche Eigenmietwert grundsätzlich dem Marktwert entsprechen (Rich-

ner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 86 zu Art. 21 DBG). Wenn es um die Beurteilung einer möglichen geldwerten Leistung geht, ist demnach auf den höheren Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer abzustellen (der in aller Regel immer noch unter dem eigentlichen Marktmietwert liegt, vgl. VGE 100 2018 43/44 vom 20.12.2018, E. 2.5 mit Verweis auf BGE 143 I 137 E. 3.3).

5.2 Im Kanton Bern wird der Eigenmietwert eines Grundstücks vom sogenannten Protokollmietwert abgeleitet, der im Rahmen der amtlichen Bewertung (d.h. der Bestimmung des Vermögenssteuerwerts des Grundstücks) ermittelt wird. Dabei werden zahlreiche Kriterien wie nutzbare Fläche, Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- und Verkehrslage berücksichtigt. Auch das wirtschaftliche Alter des Gebäudes und das Mietzinsniveau der Standortgemeinde beeinflussen den Protokollmietwert. Mit sogenannten Mietwertfaktoren wird aus dem Protokollmietwert je ein Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer und für die kantonalen Steuern ermittelt. Die Mietwertfaktoren werden pro Gemeinde bzw. Stadtteil festgelegt und widerspiegeln deren unterschiedliche Mietzinsentwicklung (Details siehe: Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften, abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken: "Steuern / Ratgeber / Publikationen / Wegleitungen" [besucht am 11.3.2020]).

5.3 Der Protokollmietwert der vom Rekurrenten bewohnten Wohnung beträgt CHF 25'150.-- (vgl. Objektprotokoll der amtlichen Bewertung, pag. 69 der Steuerakten zur B._____ Fitness GmbH). Der bundessteuerliche Mietwertfaktor für die Gemeinde E._____ liegt bei 89 %. Damit beträgt der Eigenmietwert CHF 22'384.--, was einem monatlichen Nettomietzins von CHF 1'865.-- entspricht.

6. Als nächstes ist zu prüfen, ob es vorliegend gerechtfertigt ist, in Abweichung von dem in E. 5.1 hiervor ausgeführten Grundsatz, für die Festsetzung des Marktwerts vom Eigenmietwert abzuweichen.

6.1 Am 24. Oktober 2005 wurde die Liegenschaft an der D._____strasse durch einen Schätzer im Auftrag der Abteilung Amtliche Bewertung in Augenschein genommen. Laut dem dabei erstellten Aufnahmeprotokoll (pag. 68 der Steuerakten zur B._____ Fitness GmbH umfasst die Wohnung total 12.2 Raumeinheiten (RE). Eine Raumeinheit entspricht dabei einem Zimmer von 15-18 m², einer Standardküche oder einer Nasszelle mit Bad, WC, Lavabo (vgl. Tabelle 3.1 der Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen, abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert" [besucht am 11.3.2020], fortan: Bewertungsnormen). Laut Aufnahmeprotokoll misst alleine die Wohnküche knapp 100 m² (im Buchprüfungsprotokoll wird die gesamte Wohnfläche mit 225 m² angegeben, Beilage 1 zur Vernehmlassung). Dazu kommen fünf Zimmer und zwei Nasszellen, wobei eine mit dem Vermerk "sehr gross" versehen worden ist. Im Protokoll ist wei-

ter eine gedeckte Terrasse von 30 m² aufgeführt. Zudem kann ihm entnommen werden, dass die Küche und das grosse Badezimmer in gehobenem Standard eingerichtet worden sind (Berücksichtigung von sogenannten "Spezialausbauten", bspw. einer Sprudelwanne).

6.2 Der Rekurrent macht nicht geltend, dass die Feststellungen der Steuerverwaltung bezüglich Wohnfläche und Ausbaustandard unzutreffend seien. Er weist hingegen darauf hin, dass es im Gebäude keinen Lift gebe und die Wohnung nur über eine Aussentreppe zugänglich sei. Zudem seien die Bewohner infolge fehlender Schallisolation zu jeder Tageszeit den Lärmemissionen und Erschütterungen des Trainingsbetriebs im Fitnesscenter ausgesetzt. Auch die Umgebung, in der u.a. ein Garage- und ein Restaurationsbetrieb angesiedelt seien, und die in unmittelbarer Nähe entlangführende Eisenbahnlinie würden sich negativ auf den Mietwert der Wohnung auswirken. Es ist nicht zu bestreiten, dass das Wohnumfeld inmitten eines Gewerbegebiets eher unattraktiv und mit Immissionen verbunden ist. Diesen Gegebenheiten hat die Abteilung amtliche Bewertung bei der Benotung der Liegenschaft hinreichend Rechnung getragen, indem sie die Wohnlage trotz guter Aussicht und sehr guter Besonnung insgesamt nur mit der tiefen Gesamtnote 6 versehen hat.

6.3 Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass es sich bei der fraglichen Wohnung um ein Objekt der gehobenen Klasse mit ausserordentlich grosszügiger Fläche handelt, das jedoch in einer vergleichsweise unattraktiven Umgebung liegt. Dennoch steht für die Steuerrekurskommission ausser Frage, dass die Wohnung ohne weiteres zu einem Nettomietzins in Höhe des Eigenmietwerts von CHF 1'865.-- an Dritte vermietet werden könnte. Dass der vom Rekurrenten seit August 2015 geleistete Mietzins von CHF 1'000.-- weit unterhalb eines am Markt erzielbaren Ertrags liegt, ist offensichtlich. Daran vermögen allfällige Immissionen durch Bauarbeiten in der Umgebung nichts zu ändern. Diese hätten, wenn überhaupt, nur zu einem geringfügigen Abschlag berechtigt. Zudem hat die B. _____ Fitness GmbH offensichtlich darauf verzichtet, eine entsprechende Mietzinsreduktion vom Grundeigentümer zu verlangen und stattdessen ihren eigenen Mietaufwand erhöht. Ein solches Entgegenkommen wäre einem unabhängigen Untermieter nicht gewährt worden. Als Zwischenergebnis ist mithin festzuhalten, dass der Marktmietwert mindestens dem Eigenmietwert entspricht.

6.4 Die Steuerverwaltung hat für die Bemessung der strittigen Aufrechnung nicht den Eigenmietwert von CHF 22'384.--, sondern den Protokollmietwert von CHF 25'150.-- verwendet, sprich das Zwischenergebnis vor Berücksichtigung des gemeindespezifischen Mietwertfaktors. Mit dem Mietwertfaktor wird der kommunal unterschiedlichen Marktentwicklung Rechnung getragen. In der Gemeinde E. _____ liegt der für die direkte Bundessteuer massgebliche Mietwertfaktor bei 89 %. In zahlreichen anderen Gemeinden beträgt er hingegen 95 oder 100 %, das Maximum liegt bei gar bei 112 %. Wollte man für die Bestimmung der Marktmiete auf den

Protokollmietwert abstellen, würden diese erheblichen Unterschiede, die auf tatsächlichen Gegebenheiten beruhen, nicht berücksichtigt. Für ein solches Vorgehen ist kein sachlicher Grund ersichtlich. Daraus folgt, dass bei Fehlen anderer Vergleichsgrössen bei der Bestimmung des Marktmietwerts auf den Eigenmietwert und nicht auf den Protokollmietwert abzustellen ist, entsprechend der bisherigen gerichtlichen Praxis (siehe E. 5.1 hiavor).

7. Vorliegend gilt es jedoch zu beachten, dass die B._____ Fitness GmbH nicht Eigentümerin des Grundstücks an der D._____strasse ist. Es geht somit nicht darum, den Marktmietwert einer Wohnung zu bestimmen, die vom Eigentümer selber genutzt oder zu einem Vorzugsmietzins einem Dritten überlassen wird. Vielmehr existiert hier – wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht anführt – ein vertraglich festgesetzter und tatsächlich bezahlter Mietzins, der somit den Markmietwert des ganzen Gebäudes darstellt und sachgerecht auf die beiden Objektteile Fitnesscenter und Wohnung aufgeteilt werden muss.

7.1 Wie in E. 6.1 hiavor erwähnt, liegt selbst der höhere bundessteuerliche Eigenmietwert in den meisten Fällen deutlich unter dem Marktmietwert. Daher würde bei kombinierten Mietverträgen das Abstellen auf den Eigenmietwert in den meisten Fällen dazu führen, dass der auf die Wohnung entfallende Anteil am Gesamtmietzins zu tief und der auf das Unternehmen entfallende Anteil zu hoch ausfällt. Vielmehr liegt es nahe, die Anteile im Verhältnis zu den Protokollmietwerten der beiden Gebäudeteile festzusetzen, wie dies die Steuerverwaltung beantragt. Weil in den Protokollmietwerten zahlreiche mietzinsrelevante Einflussgrössen enthalten sind (siehe E. 5.2 hiavor), führt deren Berücksichtigung zu realistischeren Ergebnissen als andere denkbare Bezugsgrössen wie Fläche, Bauvolumen oder Baukosten. Wie die Steuerverwaltung geht auch die Steuerrekurskommission vom vertraglich vereinbarten Nettomietzins aus und nicht von den verbuchten Bruttobeträgen, denn die Nebenkosten werden mit einem pauschalen Privatanteil abgedeckt (siehe E. 8 hiernach). Anders als die Steuerverwaltung, nimmt die Steuerrekurskommission hingegen an, dass von den total vorhandenen 23 Parkplätzen bloss zwei der Wohnung zuzuordnen sind. Daraus ergibt sich folgende Berechnung:

	Total	Fitness	Wohnung
Mietzins/Jahr (8'320*12)	99'840		
Davon Parkplätze (23*40*12)	-11'040		
<i>Protokollmietwert</i>	<i>85'304</i>	<i>60'154</i>	<i>25'150</i>
Mietwert Gebäude nach Protokollmietwert	88'800	62'619	26'181
<i>Anzahl Parkplätze</i>	<i>23</i>	<i>21</i>	<i>2</i>
Mietzins Parkplätze nach Anzahl	11'040	10'080	960
Total Mietwert	99'840	72'699	27'141

7.2 Der so ermittelte Marktmietwert von gerundet CHF 27'100.-- entspricht einem Nettomietzins von CHF 2'258.-- pro Monat, was einem Drittvergleich ohne weiteres standhält. Demnach beträgt die Aufrechnung aus geldwerter Leistung pro 2015 CHF 9'600.-- (Differenz zu CHF 17'500.--) und pro 2016 CHF 15'100.-- (Differenz zu CHF 12'000.--).

8. Nebst der Aufrechnung für die Wohnung ist jene betreffend Energiekosten strittig. In den Jahresrechnungen der B._____ Fitness GmbH sind Aufwendungen für "Strom, Gas, Wasser" von CHF 19'360.-- (2016) sowie CHF 19'330.20 (2015) verbucht worden. Dazu kommen noch CHF 8'400.--, die als Nebenkosten im Mietaufwand enthalten sind (CHF 700.-- pro Monat, E. 4 hiavor). Die Steuerverwaltung hat in beiden betroffenen Steuerjahren eine Aufrechnung von CHF 4'440.-- vorgenommen. Sie stellt dabei auf die Zusatzwegleitung für natürliche Personen mit selbstständiger Erwerbstätigkeit ab (einsehbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>> , Menü: "Dokumente / Publikationen > Wegleitungen > Mehr zum Thema > Steuerjahr 2015 [bzw. 2016]"). Gemäss Tabelle 3 im Anhang der erwähnten Zusatzwegleitung beträgt der jährliche Privatanteil für Strom, Heizung, Telefon, TV, Radio usw. in beiden Steuerjahren CHF 3'540.-- für eine erwachsene Person sowie CHF 900.-- pro weiteren Erwachsenen. Laut ZPV lebt der Rekurrent seit dem 1. September 2015 mit seiner heutigen Ehefrau zusammen, weshalb der Gesamtbetrag von CHF 4'440.-- grundsätzlich korrekt ist (gemäss dem bei der Steuerveranlagung üblichen Stichtagsprinzip). Allerdings hat die Steuerverwaltung für Telefonkosten in beiden Steuerjahren bereits einen Privatanteil von CHF 500.-- ausgeschieden (Steuerakten B._____ Fitness GmbH, pag. 35 und 71). Dementsprechend ist der Privatanteil gemäss Wegleitung um diesen Betrag zu kürzen. Der Rekurrent bringt nichts vor, was die Angemessenheit dieser pauschalen Aufrechnung in Zweifel ziehen könnte. Angesichts der weit überdurchschnittlichen Grösse der Wohnung ist eher anzunehmen, dass der Pauschalbetrag zu gering ausfällt. Indes dienen Pauschalierungen dazu, eine Vielzahl unterschiedlicher Sachverhalte effizient bearbeiten zu können, weshalb Abweichungen im Einzelfall hinzunehmen sind. Im Ergebnis ist vorliegend der Privatanteil für Energie usw. in beiden Steuerjahren auf CHF 3'940.-- festzusetzen.

9. Aus den vorstehenden Erwägungen ergeben sich folgende Privatanteile, die in den Jahresrechnungen der B._____ Fitness GmbH nicht aufwandmindernd verbucht wurden, und daher als geldwerte Leistungen im Einkommen des Rekurrenten aufzurechnen sind (Ertrag aus qualifizierter Beteiligung; Teilsatzbesteuerung [Kanton] bzw. Teilbesteuerung [Bund]):

	2015	2016
Privatanteil Mietzins	9'600	15'100
Privatanteil Energie usw.	3'940	3'940
Unbestrittene Privatanteile	1'260	500
Geldwerte Leistungen total	14'800	19'540

In den angefochtenen Einspracheentscheiden wurden von der Steuerverwaltung geldwerte Leistungen von CHF 13'350.-- pro 2015 und CHF 18'090.-- pro 2016 berücksichtigt. Die Steuerrekurskommission weicht damit zu Ungunsten des Rekurrenten vom Entscheid der Vorinstanz ab (sogenannte "reformatio in peius"). Die Steuerrekurskommission kann im Rekursverfahren alle Steuerfaktoren neu festsetzen und nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern (Art. 198 Abs. 2 und 199 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG). Mit der Vernehmlassung vom 18. Februar 2019 hat die Steuerverwaltung die Aufteilung des tatsächlichen Mietzinses im Verhältnis zu den Protokollmietwerten beantragt. Zudem ist der Rekurrent durch die Steuerrekurskommission mit Schreiben vom 18. Februar 2020 über eine mögliche Abweichung von der Veranlagung zu seinen Ungunsten informiert worden. Zu beiden Schreiben hat der Rekurrent Stellung nehmen können. Dementsprechend sind die Voraussetzungen für eine reformatio in peius vorliegend erfüllt. Rekurs und Beschwerde sind abzuweisen.

10. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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]).

Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, 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 betreffend die kantonalen Steuern pro 2015 wird abgewiesen. Die Aufrechnung im Einkommen aus qualifizierter Beteiligung (geldwerte Leistungen) wird auf CHF 14'800.-- festgesetzt. Die Sache wird zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2015 wird abgewiesen. Die Aufrechnung im Einkommen aus qualifizierter Beteiligung (geldwerte Leistungen) wird auf CHF 14'800.-- festgesetzt. Die Sache wird zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.

3. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2016 wird abgewiesen. Die Aufrechnung im Einkommen aus qualifizierter Beteiligung (geldwerte Leistungen) wird auf CHF 19'540.-- festgesetzt. Die Sache wird zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
4. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2016 wird abgewiesen. Die Aufrechnung im Einkommen aus qualifizierter Beteiligung (geldwerte Leistungen) wird auf CHF 19'540.-- festgesetzt. Die Sache wird zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
5. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'500.-- werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
6. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
7. **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.

8. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann