



100 20 172

100 20 173

200 20 138

200 20 139

Gemeinde: B. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 9.12.2021 PKA/CLE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 7. Dezember 2021

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichter Kaiser und Steiner sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2015 und 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Das Grundstück B. _____ Gbbl. Nr. 1. _____, ist im Alleineigentum von A. _____ (Rekurrent). Darauf befindet sich ein Zweifamilienhaus. Der Rekurrent bewohnt die Wohnung im Unter- und Erdgeschoss, während er diejenige im Obergeschoss an Dritte vermietet. Nebst den beiden Wohnungen gehört ein gemeinsam benutzter "Wellnessbereich" zum Gebäude, bestehend aus einem Indoor-Schwimmbad und einer Sauna.

B. In den Steuererklärungen für die Jahre 2015 und 2016 deklarierte der Rekurrent für die von ihm genutzte Wohnung einen Eigenmietwert von CHF 14'352.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 16'744.-- für die direkte Bundessteuer (Akten Steuerverwaltung, pag. 32 und 105). Er erklärte, dass er diese Wohnung für höchstens CHF 23'920.-- im Jahr an Dritte vermieten könnte, und dass die von ihm deklarierten Werte 60 % (Kanton) bzw. 70 % (Bund) dieses am Markt erzielbaren Mietertrags ausmachten (pag. 47 und 118). Mit Einspracheentscheiden vom 7. April 2020 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), die Eigenmietwerte für beide betroffenen Steuerjahre auf CHF 29'960.-- (Kanton) bzw. CHF 35'140.-- (Bund) fest (pro 2015: pag. 91 und 89; pro 2016: pag. 143 und 141).

C. Dagegen hat der Rekurrent mit Eingabe vom 6. Mai 2020 Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt sinngemäss, die Eigenmietwerte auf die in der Steuererklärung deklarierte Höhe zu reduzieren. Im Wesentlichen führt er aus, dass der aus dem System der amtlichen Bewertung abgeleitete Eigenmietwert (CHF 2'928.-- pro Monat für die direkte Bundessteuer) bei einer Vermietung an Dritte nicht erzielt werden könnte. Dies zeige sich daran, dass die tatsächlich vermietete, attraktivere Wohnung im Obergeschoss trotz eines vergleichsweise tiefen Mietzinses von CHF 2'450.-- wiederholt und für längere Zeit leer gestanden sei.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 15. Juni 2020 vernehmen lassen und die Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie verweist auf Stellungnahmen der steuerverwaltungsinternen Abteilung Amtliche Bewertung vom 29. Januar 2018 und vom 8. Januar 2020 (Beilagen 2 und 3), aus denen sich ergebe, dass der Protokollmietwert (siehe E. 3.2 hiernach) korrekt erhoben worden sei. Der Rekurrent habe nicht nachweisen können, dass die daraus abgeleiteten Eigenmietwerte angepasst werden müssten.

E. Der Rekurrent hat mit Schreiben vom 28. Juli 2020 zur Vernehmlassung Stellung genommen und seinen Standpunkt bestätigt. Mit einer weiteren Eingabe vom 24. Januar 2021 hat er der Steuerrekurskommission mitgeteilt, dass die obere Wohnung erneut leer stehe und trotz

Beauftragung eines Maklers nicht für CHF 2'450.-- habe vermietet werden können. Selbst nach Senkung des geforderten Mietzinses auf CHF 2'250.-- sei "der Ansturm ausgeblieben".

F. Zur Abklärung der Verhältnisse ist am 7. September 2021 ein Augenschein durchgeführt worden. Die Delegation der Steuerrekurskommission, bestehend aus einem hauptamtlichen Richter, einer hauptamtlichen Richterin, einem Sachverständigen und einem Gerichtsschreiber, hat in Anwesenheit des Rekurrenten sowie eines Vertreters der Steuerverwaltung das zur Diskussion stehende Grundstück besichtigt. Auftragsgemäss haben die Delegation und insbesondere der beauftragte Sachverständige aufgrund des Augenscheins sowie der vorhandenen Unterlagen die Grundlagen des Eigenmietwerts überprüft. Ihre Erkenntnisse hat sie in einem Protokoll schriftlich festgehalten. Dieses ist dem Rekurrenten und der Steuerverwaltung am 16. September 2021 zugesandt worden. Zugleich ist der Rekurrent zur Einreichung weiterer Unterlagen aufgefordert worden.

G. Der Rekurrent hat mit Schreiben vom 6. Oktober 2021 zum Augenschein-Protokoll Stellung genommen und zusätzliche Belege eingereicht. Die Steuerverwaltung hat sich zum Augenschein-Protokoll nicht geäussert.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit für den Entscheid wesentlich, 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.

Die Beurteilung der Streitsache fällt an sich 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]), die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

2. Strittig und im vorliegenden Verfahren zu beurteilen ist die Höhe der vom Rekurrenten für das Grundstück B. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ zu versteuernden Eigenmietwerte pro 2015 und 2016.

3. Der Mietwert von Grundstücken, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, ist als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen steuerbar (Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG, sogenannter Eigenmietwert).

3.1 Wie der Eigenmietwert konkret festzusetzen ist, wird in den Steuergesetzen unterschiedlich geregelt. Das kantonale Recht sieht vor, dass der Eigenmietwert, ausgehend vom ortsüblichen Marktwert, unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge, massvoll festzulegen ist (Art. 25 Abs. 4 StG). Gemäss langjähriger bundesgerichtlicher Praxis muss sichergestellt sein, dass der Eigenmietwert für die kantonalen Steuern in jedem Fall mindestens 60 % des Marktwerts erreicht (Reich/Weidmann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., 2017, N. 44 zu Art. 7 StHG; bestätigt durch BGE 143 I 137 E. 3.3). Demgegenüber wird der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse festgesetzt (Art. 21 Abs. 2 DBG). Der bundessteuerrechtliche Eigenmietwert soll grundsätzlich dem Marktwert entsprechen, eine massvolle Besteuerung ist nicht vorgesehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 86 zu Art. 21 DBG). Weil der jeweilige Marktpreis geschätzt werden muss und jede Schätzung mit Unsicherheiten behaftet ist, besteht jedoch auch bei der direkten Bundessteuer eine gewisse Bandbreite, wobei die Untergrenze eines noch zulässigen Eigenmietwerts bei 70 % des Marktwerts liegt (Zwahlen/Lissi in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 25 zu Art. 21 DBG; BGE 123 II 9 E. 4b). Die unterschiedlichen Untergrenzen von 60 bzw. 70 % sind der Grund, weshalb der Eigenmietwert für die kantonalen Steuern denjenigen der direkten Bundessteuer um rund 14 % unterschreitet ($60 / 70 * 100 = 85.7 \%$). Weil es sich bei den genannten Prozentwerten um Untergrenzen handelt, hat der Rekurrent keinen Anspruch darauf, dass die von ihm zu versteuernden Eigenmietwerte auf 60 bzw. 70 % des am Markt erzielbaren Mietertrags festgesetzt werden, wie er in seiner Rekurs- und Beschwerdeschrift beantragt. Hingegen darf der bundessteuerliche Eigenmietwert nicht über den Marktwert zu liegen kommen, was auch die Steuerverwal-

tung anerkennt (Stellungnahme der Abteilung Amtliche Bewertung vom 29.1.2018, pag. 64; vgl. VGE 100 2019 50/51 vom 9.7.2020, E. 4.2; Zwahlen/Lissi, a.a.O., N. 26 zu Art. 21 DBG).

3.2 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. Wie der für die hier zu beurteilenden Steuerjahre 2015 und 2016 massgebende Protokollmietwert im Einzelnen erhoben wird, ist in den Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen vom 11. August 1997 festgehalten (fortan: Bewertungsnormen, abrufbar unter: <https://www.sv.fin.be.ch>), Rubriken "Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN99" [besucht am 19.10.2021]). Zunächst wird mit der sogenannten Raumaufnahme die Grösse des zu bewertenden Objekts bestimmt. Auf dem Aufnahmeprotokoll werden die vorhandenen Räumlichkeiten und Einrichtungen detailliert erfasst und mit Raumeinheiten (bei Wohnnutzung, RE) oder nach tatsächlicher Fläche in m² quantifiziert (Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen). Danach werden die Objekte nach Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- oder Geschäftslage sowie Verkehrslage benotet. Anschliessend wird das wirtschaftliche Alter bestimmt. Anhand dessen und des Mietwertcodes, der von der Art des Objekts (beispielsweise Wohnung, Garage, Parkplatz usw.) abhängt, sowie der Mietwertkategorie, die das Mietzinsniveau der Standortgemeinde wiedergibt, wird der Wert pro Notenpunkt und Einheit (RE oder m²) errechnet (Tabelle 3.2 der Bewertungsnormen). Multipliziert mit dem Total der Benotung und der Anzahl Einheiten resultiert daraus der Protokollmietwert des Objekts.

3.3 Die Eigenmietwerte werden von der Steuerverwaltung periodisch an die Mietzinsentwicklung angepasst. Dazu dienen die sogenannten Mietwertfaktoren. Dabei handelt es sich um Prozentsätze des Protokollmietwerts (je einen für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer), die für jede Gemeinde festgelegt werden. Aus der Multiplikation des Protokollmietwerts mit den Mietwertfaktoren ergeben sich die Eigenmietwerte. Für die hier interessierende Gemeinde B. _____ betragen die Mietwertfaktoren für die Steuerjahre 2015 und 2016 für die kantonalen Steuern 81 % und für die direkte Bundessteuer 95 %. Bis zum Steuerjahr 2014 lagen die entsprechenden Werte bei 76 % bzw. 89 %.

3.4 Wie erwähnt, wird der Protokollmietwert im Verfahren der amtlichen Bewertung erhoben. Ein einmal rechtskräftig festgelegter amtlicher Wert bleibt grundsätzlich bis zur nächsten allgemeinen Neubewertung nach Art. 182 StG unverändert. Nur unter bestimmten Voraussetzungen wird eine ausserordentliche Neubewertung durchgeführt, namentlich wenn an der Liegenschaft grössere bauliche Veränderungen vorgenommen worden sind (Art. 183 Abs. 1 Bst. a StG). Nichtsdestotrotz können in Verfahren betreffend Eigenmietwert sämtliche Berechnungsfaktoren,

die den Protokollmietwert beeinflussen, überprüft und allenfalls abgeändert werden (VGE 21194 vom 15.7.2002, in BVR 2003 S. 1 E. 3d).

4. Die Delegation ist in ihrem Protokoll über den Augenschein vom 7. September 2021 zu folgenden Feststellungen und Schlüssen gelangt (Auszug):

Feststellungen zum Protokollmietwert

3. (...)

3.1 Raumaufnahme

Die Liegenschaft wurde am 7. März 2001 zum letzten Mal in Augenschein genommen. Dabei wurden insgesamt 33.5 RE festgestellt. Davon entfielen 13.7 RE auf die Wohnung im Unter-/Erdgeschoss, 12.3 RE auf die Wohnung im Obergeschoss und 7.5 RE auf die gemeinsam genutzten Teile (Eingangsbereich und Hallenbad/Sauna; siehe Aufnahmeprotokoll, pag. 171-169). Für die Ausscheidung des auf den Rekurrenten entfallenden Eigenmietwerts wurden insgesamt 17.4 RE berücksichtigt (13.7 RE für die von ihm genutzte Wohnung zuzüglich die Hälfte der gemeinsamen Teile, abgerundet auf 3.7 RE; siehe Objektprotokoll, pag. 173, Objektteile 3 und 5). Weiter entfielen 40 m² der insgesamt 60 m² umfassenden Garage und die beiden Aussenparkplätze von total 30 m² auf den Rekurrenten.

Anlässlich des Augenscheins vom 7. September 2021 hat die Delegation festgestellt, dass die Wohnräume im Untergeschoss inzwischen mit einer Küche ergänzt worden sind. Laut Auskunft des Rekurrenten vermietet er die so entstandene zusätzliche Wohnung (abgesehen von einem Zimmer) seit dem Jahr 2020 für CHF 450.-- an Dritte. Für die hier zu beurteilenden Steuerjahre sind die betroffenen Räume hingegen wie bis anhin in die Berechnung des Eigenmietwerts einzu beziehen.

Anders als im bestehenden Aufnahmeprotokoll vermerkt, verfügt die Liegenschaft zusätzlich zur Ölfeuerung über Sonnenkollektoren und einen entsprechenden Wärmespeicher. Laut Angaben des Rekurrenten ist die Solaranlage im Jahr 2001 errichtet worden. Die daraus gewonnene Energie werde für die Heizung, die Warmwasseraufbereitung und für die Beheizung des Schwimmbads genutzt. Gemäss Verwaltungspraxis, wie sie in den "Schätzungstechnischen Weisungen", herausgegeben von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung, festgehalten ist, werden Sonnenkollektoren separat bewertet, wenn sie als Ergänzung und in Kombination zu einer bestehenden Heizanlage montiert werden (Ziff. 4.02.09.1, Ausgabe Januar 2015). Die Steuerverwaltung wird zu beurteilen haben, ob die nicht erfasste Solaranlage eine Auslassung in einer rechtskräftigen amtlichen Bewertung gemäss Art. 181 Abs. 4 StG darstellt, die von Amtes wegen zu korrigieren wäre. Eine solche Korrektur wäre vorliegend mit Wirkung ab dem Jahr 2021 möglich (vgl. RKE 100 2019 40 vom 17.9.2019, E. 4.2).

Der Rekurrent macht geltend, dass das Schwimmbad zu hoch bewertet sei. Dessen Beheizung habe im Rahmen einer "aufgezwungenen Heizungssanierung" entfernt werden müssen. Das Bad könne "im Winter bei 17° Wassertemperatur" kaum mehr benutzt werden (Rekursschrift vom 6.5.2020). Ob diese Angaben zutreffen, liess sich im Rahmen des Augenscheins nicht überprü-

fen. Sie stehen in einem gewissen Widerspruch zur festgestellten Beheizung mittels Sonnenkollektoren und Solarspeicher. Zudem fehlt in den vom Rekurrenten eingereichten Mietverträgen für die Wohnung im Obergeschoss ein Hinweis darauf, dass das Bad in der kalten Jahreszeit kaum benutzbar ist, während die Mieter explizit darauf hingewiesen werden, dass das Schwimmbad primär für die Hausbewohner bestimmt sei und nur gelegentlich auswärtige Gäste willkommen seien. Letztlich kann dieser Aspekt jedoch offenbleiben, ist doch das Schwimmbecken in der Raumaufnahme bereits bis anhin mit 0.8 RE anstatt mit 1.6 RE bewertet worden (abgeleitet aus Investitionskosten von CHF 60'000.--, pag. 170; vgl. Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen). Damit ist einer (allfälligen) reduzierten Benutzbarkeit der Anlage genügend Rechnung getragen.

Die Steuerverwaltung hat im Rahmen des Einspracheverfahrens den Eigenmietwert um CHF 630.-- (Kanton) bzw. CHF 740.-- (Bund) erhöht, mit der Begründung, dass der Personenlift entgegen der bisherigen Annahme nicht nur von den Bewohnern der oberen Wohnung, sondern auch vom Rekurrenten benutzt werde. Aus den der Steuerrekurskommission vorliegenden Unterlagen geht nicht hervor, auf welcher Grundlage der bis anhin offenbar verwendete Protokollmietwert basiert. Die für die Eigenmietwerte gemäss Einspracheentscheiden massgebenden 17.4 RE (13.7 RE für die Wohnung im UG/EG, 3.7 RE aus den gemeinsam genutzten Teilen, siehe Objektprotokoll, pag. 173) ergeben sich direkt aus dem Aufnahmeprotokoll vom 7. März 2001. Der Lift wird darin mit insgesamt 1.4 RE berücksichtigt, abgeleitet aus Erstellungskosten von CHF 50'000.--. Davon entfallen 0.5 RE auf die Wohnung im Obergeschoss (pag. 169) und 0.9 RE auf den gemeinsam genutzten Bereich (pag. 171). Im Eigenmietwert des Rekurrenten ist somit knapp ein Drittel des Lifts enthalten. Dieser Anteil ist vertretbar, wobei auch eine hälftige Aufteilung nicht zu beanstanden wäre. Dass der Lift faktisch nur von der Mieterschaft der oberen Wohnung benutzt werde, wie der Rekurrent vorbringt, ist für die Mietwertausscheidung nicht relevant.

Der befestigte Aussenbereich auf der Nordostseite des Erdgeschosses ist im Aufnahmeprotokoll nicht aufgeführt. Weil diese Fläche teilweise auch als Zugang zur Treppe in die obere Wohnung dient, kann auf deren Berücksichtigung weiterhin verzichtet werden.

Die übrigen Räume und Einrichtungen der unteren Wohnung und der gemeinsam genutzten Teile sind insgesamt korrekt aufgenommen worden, wobei in einigen Punkten auch leicht höhere Werte nicht zu beanstanden wären, so namentlich für die Küche, deren Ausstattung, die Aussenräume und die Garage. Im Ergebnis ändert sich somit nichts an der für die Berechnung des Protokollmietwerts massgebenden Anzahl Einheiten (13.7 RE für die Wohnung, 3.7 RE für den Anteil an den gemeinsamen Einrichtungen, 40 m² für den Anteil an der Garage und 30 m² für die zwei Aussenparkplätze).

3.2 Benotung

Das Wohnhaus ist bis anhin wie folgt benotet worden: Gebäudeart 3, Bauqualität 8, Komfortstufe 8, Wohnlage 9 und Verkehrslage 8, was insgesamt 36 Notenpunkte ergibt. Bei der Notengebung verfügen die Schätzer der Steuerverwaltung über einen beträchtlichen Ermessensspielraum (abgesehen von der Verkehrslagenote, die auf Angaben der Gemeinde beruht). Wenn, wie hier, keine baulichen Veränderungen zu beurteilen sind, die namentlich die Bauqualität und die Komfortstufe beeinflussen können, sind Korrekturen nur mit grosser Zurückhaltung vorzunehmen.

Die Steuerverwaltung hat im Rahmen des Einspracheverfahrens dennoch mehrere Detailnoten der Wohnlage angepasst: Aussicht 8 statt 9, Besonnung 9 statt 8, besondere Lage 9 statt 8. Die Note für die Nachbarschaft belies sie unverändert auf 9. Diese Anpassungen, die nach Auffassung der Delegation nachvollziehbar, jedoch nicht zwingend sind, bewirken insgesamt keine Veränderung der Gesamtnote für die Wohnlage. Diese ist, ungeachtet der namentlich für die untere Wohnung leicht beeinträchtigten Aussicht, weiterhin als hervorragend einzustufen.

Die Note für die Komfortstufe wird u.a. von der Raumaufteilung beeinflusst, die bis anhin mit der Detailnote 8 bewertet ist. Dieser Wert erscheint eher zu hoch, namentlich weil die im hier relevanten Zeitraum vom Rekurrenten bewohnten Räume im Untergeschoss nur über den gemeinsam genutzten Eingangsbereich erreicht werden können. Allerdings würde selbst eine (tiefe) Detailnote 6 für die Raumaufteilung nichts an der Gesamtnote 8 für die Komfortstufe ändern.

Die übrigen Noten geben zu keinen Bemerkungen Anlass.

3.3 Wirtschaftliches Alter

Im System der amtlichen Bewertung wird das Alter einer Liegenschaft differenziert nach vier sogenannten Hauptgruppen (Rohbau 1, Rohbau 2, Ausbau, Installationen) bestimmt. Weil diese Hauptgruppen unterschiedlich rasch altern, werden sie für die Ermittlung des wirtschaftlichen Alters verschieden gewichtet. In der bis anhin gültigen Bewertung betrug das wirtschaftliche Alter für das ganze Gebäude 20 Jahre:

Hauptgruppe	Gewichtung	Jahre
Rohbau 1	1	24
Rohbau 2	2	20
Ausbau	3	20
Installationen	4	20
Wirtsch. Alter		20

Es gilt zu beachten, dass sich das wirtschaftliche Alter gemäss obiger Tabelle auf das Jahr 1998 bezieht, entsprechend dem Bezugsjahr der hier relevanten letzten allgemeinen Neubewertung aus dem Jahr 1999. Die zu beurteilende Liegenschaft wurde in den Jahren 1973-1980 erbaut (gemäss Zusatzprotokoll Z9 waren die Bauarbeiten während längerer Zeit eingestellt, pag. 168). Folglich entspricht das bisherige wirtschaftliche Alter dem tatsächlichen Alter der Liegenschaft, bezogen auf das Jahr 1998. Obwohl seit Fertigstellung des Gebäudes nicht unwesentliche Sanierungs- und Renovationsarbeiten vorgenommen wurden (siehe Zusatzprotokoll Z9, pag. 168, sowie in den Jahren 2006, 2009, 2010 und 2015 deklarierte Unterhaltskosten, pag. 162-159), kann, übereinstimmend mit der Steuerverwaltung, auf eine Reduktion des wirtschaftlichen Alters verzichtet werden. Ergänzend ist zu erwähnen, dass das Bezugsjahr mit der pro 2020 umgesetzten allgemeinen Neubewertung auf 2020 angepasst wurde, wodurch das wirtschaftliche Alter der Liegenschaft seither 42 Jahre beträgt.

4. Schlussfolgerung

Nach dem Gesagten ändert sich weder an der Raumaufteilung noch an der Benotung oder der Raumaufnahme etwas. Folglich ist der den Einspracheentscheiden zugrundeliegende Protokollmietwert zu bestätigen (Details siehe Anhang).

Eine andere Frage ist, ob die aus dem Protokollmietwert abgeleiteten Eigenmietwerte angemessen sind. Wie unter Ziff. 1 hiervor ausgeführt, darf der für die direkte Bundessteuer anwendbare Eigenmietwert, vorliegend ausmachend CHF 2'928.-- pro Monat, den am Markt erzielbaren Mietertrag (ohne Nebenkosten) nicht übersteigen. Der Rekurrent argumentiert im Wesentlichen damit, dass es trotz erheblicher Bemühungen nicht gelungen sei, die im Obergeschoss liegende Wohnung für mehr als CHF 2'250.-- (zzgl. Nebenkosten von CHF 550.--) an Dritte zu vermieten. Dementsprechend sei dies für die, seiner Auffassung nach weniger zugkräftige, untere Wohnung erst recht nicht möglich. Anlässlich des Augenscheins hat die Delegation auch die obere Wohnung kurz besichtigt. Sie teilt die Auffassung des Rekurrenten, dass dieses Objekt in Bezug auf Raumaufteilung und Aussicht etwas attraktiver ist. Negativ ist hingegen zu werten, dass der Zugang nur über eine Art Nottreppe von der Rückseite des Gebäudes her möglich ist (wenn nicht der Lift benutzt wird). Insgesamt sind die beiden ähnlich grossen Wohnungen jedoch als ungefähr gleichwertig einzustufen. Dementsprechend erachtet es die Delegation als nicht ausgeschlossen, dass der systemgenerierte bundessteuerliche Eigenmietwert im vorliegenden Fall über einem am Markt erzielbaren Mietertrag liegen könnte. Diese Frage ist mit dem Endentscheid zu klären.

5. Die Steuerverwaltung hat sich zum Augenschein-Protokoll nicht geäußert und die Stellungnahme des Rekurrenten enthält nichts, das ein Abweichen von den Schlussfolgerungen der Delegation betreffend Höhe des Protokollmietwerts notwendig erscheinen liesse. Dieser ist demnach zu bestätigen. Der Rekurrent macht indes geltend, dass die von ihm bewohnte Wohnung nicht für einen Nettomietzins von CHF 2'928.-- pro Monat (ein Zwölftel des aus dem Protokollmietwert abgeleiteten bundessteuerlichen Eigenmietwerts von CHF 35'140.--) an Dritte vermietet werden könnte.

5.1 In aller Regel liegt der aus dem System der amtlichen Bewertung abgeleitete bundessteuerliche Eigenmietwert unter dem am Markt erzielbaren Mietertrag. Das hier zu beurteilende Objekt weist indes einige Besonderheiten auf, die sich negativ auf den erzielbaren Mietertrag auswirken, ohne dass sie in den Berechnungsfaktoren des Protokollmietwerts adäquat niederschlagen. So handelt es sich um ein aussergewöhnlich grosses Objekt mit sieben Zimmern und drei Nasszellen auf zwei Stockwerken. Die auf die Wohnung entfallenden 17.4 RE (inkl. gemeinsam genutzte Teile) übertreffen den Wert einer marktüblichen Wohnung mit sechs oder mehr Zimmern deutlich. Der Protokollmietwert, und damit auch der Eigenmietwert, nimmt proportional mit der Anzahl RE zu. Es ist indes davon auszugehen, dass bei derart grossen Wohnungen der erzielbare Mietertrag pro RE aufgrund des abnehmenden Grenznutzens geringer ausfällt als bei üblichen Objekten. Diesem Effekt trägt die Systematik der amtlichen Bewertung nur insofern Rechnung, als sich die Anzahl RE pro Raum degressiv zu dessen Fläche verhält (Bsp: $16 \text{ m}^2 = 1.0 \text{ RE}$; $32 \text{ m}^2 = 1.5 \text{ RE}$, siehe Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen). Gemäss ei-

nem Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. August 2020 wird damit dem abnehmenden Grenznutzen grösserer Wohnungen ausreichend Rechnung getragen (VGE 100 2019 50/51 vom 20.8.2020, E. 4.5). Dies trifft jedoch nicht zu, wenn – wie vorliegend – die vorhandene Nutzfläche in zahlreiche kleinere Räume unterteilt ist. In solchen Fällen kann sich das in Tabelle 3.1 festgelegte Verhältnis von Fläche zu RE sogar zu Ungunsten des Grundeigentümers auswirken (ein Raum zu 32 m² = 1.5 RE; zwei Räume zu 16 m² = 2.0 RE). Auch der Umstand, dass die in den hier relevanten Jahren vom Rekurrenten genutzten Räume im Untergeschoss nur über den gemeinsamen Eingangsbereich zugänglich sind, beeinflusst den Wert der Wohnung negativ, ohne dass sich dies in der Benotung niederschlägt (siehe Ziff. 3.2 des Augenschein-Protokolls). Weiter ist zu berücksichtigen, dass die Zahlungsbereitschaft eines potentiellen Mieters für den nicht exklusiv und in der kalten Jahreszeit nur eingeschränkt nutzbaren Wellnessbereich in der Realität tiefer sein dürfte als der darauf entfallende anteilige bundessteuerliche Eigenmietwert von CHF 564.-- pro Monat. Die überdurchschnittlich hohen Nebenkosten von rund CHF 550.-- pro Monat (siehe Nebenkostenabrechnungen, Beilagen zur Eingabe vom 6.10.2021) erschweren es schliesslich ebenfalls, einen Nettomiettertrag in Höhe des Eigenmietwerts zu erzielen.

5.2 Der am Markt erzielbare Mietertrag einer bestimmten Wohnung lässt sich nicht errechnen, sondern muss geschätzt werden (siehe E. 3.2 hiavor), idealerweise durch Vergleich mit ähnlichen vermieteten Objekten (VGE 100 2019 50/51 vom 9.7.2020, E. 4.4). Die Steuerverwaltung hat vorliegend darauf verzichtet, anhand ihr bekannter Mietverhältnisse in B._____ einen Marktmietwert zu bestimmen. Der Rekurrent verweist darauf, dass er die im Obergeschoss gelegene Wohnung in den hier relevanten Jahren nur für CHF 2'300.-- (ab 1.10.2014, pag. 55) bzw. CHF 2'000.-- (ab 1.11.2016, pag. 132, die Mieter übernahmen zusätzlich die Hauswartung) habe vermieten können. Zu welchen Konditionen die obere Wohnung aktuell vermietet wird, ist nicht sicher belegt; trotz einer entsprechenden Aufforderung seitens der Steuerrekurskommission vom 16. September 2021 hat der Rekurrent den aktuellen Mietvertrag nicht eingereicht. Aus der vorgelegten E-Mail-Korrespondenz mit einem Immobilienberater vom 22. Januar 2021 geht immerhin hervor, dass die Wohnung für CHF 2'250.-- (zzgl. Nebenkosten von CHF 550.--) anstatt für CHF 2'400.-- ausgeschrieben worden ist.

5.3 Bei der Wohnung im Obergeschoss handelt es sich zweifellos um ein geeignetes Vergleichsobjekt, die Delegation der Steuerrekurskommission erachtet die beiden Wohnungen in der Liegenschaft des Rekurrenten als ungefähr gleichwertig (siehe Ziff. 4 des Augenschein-Protokolls). Weiter bestehen keinerlei Hinweise darauf, dass der Rekurrent die obere Wohnung für einen unter Marktniveau liegenden Preis vermietet. Weil zudem mehrere Faktoren dafür sprechen, dass der Protokollmietwert den besonderen Eigenschaften der zu beurteilenden Lie-

genschaft nicht genügend Rechnung trägt, erachtet es die Steuerrekurskommission als gerechtfertigt, im vorliegenden besonderen Fall vom daraus abgeleiteten Eigenmietwert abzuweichen. Aufgrund der vorhandenen Unterlagen bestimmt die Steuerrekurskommission den bundessteuerlichen Eigenmietwert der vom Rekurrenten genutzten Wohnung nach Ermessen auf CHF 2'300.-- pro Monat bzw. CHF 27'600.-- pro Jahr. Der Eigenmietwert für die kantonalen Steuern beträgt demnach CHF 23'730.-- pro Jahr (86 % von CHF 27'600.--, siehe E. 3.2 hier-
vor). Rekurs und Beschwerde sind teilweise gutzuheissen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten, 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]). Der Rekurrent hat eine Reduktion des bundessteuerlichen Eigenmietwerts von CHF 35'140.-- auf CHF 16'744.-- beantragt, was einer Differenz von CHF 18'396.-- entspricht. Der von der Steuerrekurskommission festgesetzte Eigenmietwert beträgt CHF 27'600.-- und liegt um CHF 7'560.-- unter dem Einspracheentscheid. Dementsprechend obsiegt der Rekurrent im Umfang von rund 40 %. Die Verfahrenskosten von total CHF 3'239.90 (bestehend aus einer pauschalen Gerichtsgebühr von CHF 2'000.-- und Gutachterkosten von CHF 1'239.90) sind dem Rekurrenten im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 2'000.-- zur Bezahlung aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

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

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2015 wird teilweise gutgeheissen. Der Eigenmietwert für die vom Rekurrenten genutzten Räumlichkeiten in der Liegenschaft B. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ wird auf CHF 23'730.-- festgesetzt. Die Akten werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2015 wird teilweise gutgeheissen. Der Eigenmietwert für die vom Rekurrenten genutzten Räumlichkeiten in der Liegenschaft B. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ wird auf CHF 27'600.-- festgesetzt. Die Akten

werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.

3. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2016 wird teilweise gutgeheissen. Der Eigenmietwert für die vom Rekurrenten genutzten Räumlichkeiten in der Liegenschaft B. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ wird auf CHF 23'730.-- festgesetzt. Die Akten werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
4. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2016 wird teilweise gutgeheissen. Der Eigenmietwert für die vom Rekurrenten genutzten Räumlichkeiten in der Liegenschaft B. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ wird auf CHF 27'600.-- festgesetzt. Die Akten werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
5. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission von total CHF 3'239.90 (sich zusammensetzend aus den Kosten für den beauftragten Experten von CHF 1'239.90 und der Pauschalgebühr von CHF 2'000.--) werden dem Rekurrenten anteilmässig im Betrag von CHF 2'000.-- zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
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 B. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann