



100 20 285

200 20 230

Gemeinde: G. \_\_\_\_\_

ZPV-Nr.: \_\_\_\_\_

Eröffnung: 17.6.2021 PKA/AWE/cbi

## **STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN**

**Sitzung vom 15. Juni 2021**

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Studer sowie Werthmüller als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**

vertreten durch

**C. \_\_\_\_\_**

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2017

**hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:**

**A.** A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ (Rekurrenten) sind Eigentümer des Chalet X. \_\_\_\_\_, G. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. \_\_\_\_\_ am \_\_\_\_\_weg \_\_, in G. \_\_\_\_\_, wo sie bis im Herbst des Jahres 2016 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hatten. Ende 2016 verlegten die Rekurrenten ihren Wohnsitz in eine Mietwohnung nach O. \_\_\_\_\_ (Frankreich). Im Jahr 2017 waren sie somit infolge ihres Grundbesitzes in der Gemeinde G. \_\_\_\_\_ in der Schweiz und im Kanton Bern noch beschränkt steuerpflichtig. Sie wurden von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Oberland (Steuerverwaltung), infolge Nichteinreichens der Steuererklärung mit Verfügung vom 31. Dezember 2018 für das Steuerjahr 2017 betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer nach Ermessen je mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 150'000.-- und betreffend die kantonalen Steuern mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 4'823'000.-- veranlagt. Die Steuererklärung 2017 ist bei der Steuerverwaltung am 21. Dezember 2018 eingegangen. Sie wurde, da die Ermessenstaxation (vordatiert vom 31.12.2018) bereits erfolgt war, als Einsprache entgegengenommen.

**B.** Mit Brief vom 11. Februar 2019 hat die Steuerverwaltung die Rekurrenten aufgefordert einen Nachweis dafür zu erbringen, dass die Liegenschaft, wie geltend gemacht, das ganze Jahr 2017 zur Vermietung ausgeschrieben gewesen sei. Weiter hat sie als Belege die (detaillierten) Verträge zu den Vermietungsaufträgen inkl. Vermietungspreisen und -konditionen sowie die Stromabrechnung des Jahres 2017 einverlangt.

In der Folge hat der am 19. März 2019 bevollmächtigte Rechtsanwalt C. \_\_\_\_\_ (Vertreter) die Stromabrechnung der BKW Energie AG vom 1. Oktober 2016 bis 30. September 2017 sowie einen nicht unterzeichneten Vertragsentwurf der D. \_\_\_\_\_ Sarl (unter dem Brand "M. \_\_\_\_\_") mit den Rekurrenten betreffend die Vermietung ihrer Liegenschaft in G. \_\_\_\_\_ eingereicht. Mit Schreiben vom 24. Oktober 2019 hat der Vertreter der Steuerverwaltung mitgeteilt, dass die Rekurrenten ab Oktober 2019 wieder in der Gemeinde G. \_\_\_\_\_ Wohnsitz genommen hätten. Gleichzeitig hat er darauf hingewiesen, dass sich die Vermietbarkeit der Liegenschaft der Rekurrenten bis ins Jahr 2019 nicht gebessert habe und hat die Steuerverwaltung aufgefordert, die Veranlagung 2017 vorzunehmen.

**C.** Mit Schreiben vom 15. Januar 2020 hat die Steuerverwaltung dem Vertreter mitgeteilt, dass die Rekurrenten als Eigentümer einer Zweitwohnung, auch wenn sie diese nicht permanent selbst genutzt hätten, grundsätzlich deren Eigenmietwert zu versteuern hätten. Einzig wenn die Liegenschaft leer gestanden habe, weil sie trotz ernsthafter Vermietungsbemühungen nicht habe vermietet werden können, könne der Eigenmietwert entsprechend reduziert werden. Die im Einspracheverfahren eingereichten Belege, insbesondere der nicht unterzeichnete Ver-

mietungsvertrag, würden nicht ausreichen, um eine Reduktion zu rechtfertigen. Weshalb sie beabsichtige die Einsprache abzuweisen und den vollen Eigenmietwert von CHF 196'460.-- als Einkommen zu veranlagern.

**D.** Im Antwortschreiben vom 31. März 2020 hält der Vertreter fest, dass die Steuerverwaltung beabsichtige die Einsprache abzuweisen und den gesamten Eigenmietwert von CHF 196'460.-- betreffend die direkte Bundessteuer resp. CHF 168'120.-- betreffend die kantonalen Steuern als Einkommen anzurechnen. Er hält weiter fest, dass der im Raum G. \_\_\_\_\_ im Immobilienbereich tätige T. \_\_\_\_\_ von den Rekurrenten (ebenfalls) beauftragt worden sei, das Chalet X. \_\_\_\_\_ im Jahr 2017 für 11 Monate zu vermieten. Die Rekurrenten hätten sich einen Monat zur Eigennutzung vorbehalten, seien dabei aber vom Zeitraum her flexibel gewesen. T. \_\_\_\_\_ habe zwischen 21 und 25 Chalet-Besichtigungen mit potentiellen Interessenten durchgeführt, sowohl in eigener Sache als auch im Auftrag von M. \_\_\_\_\_ (Marke der D. \_\_\_\_\_ Sarl). Das Chalet habe trotz der Bemühungen der beiden Beauftragten nicht vermietet werden können. Für die Details wird auf das miteingereichte Bestätigungsschreiben von T. \_\_\_\_\_ vom 3. März 2020 verwiesen. Die Rekurrenten hätten sich das Chalet nur für einen Monat zur Verfügung gehalten und es die restlichen elf Monate vermieten wollen. Deshalb sei der Eigenmietwert nur für einen Monat CHF 16'372.-- (direkte Bundessteuer) und CHF 14'010.-- (Kantonale Steuern) zu besteuern. Die Anzahl von 21 bis 25 Besichtigungen im Jahr 2017 würden auf ernsthafte Vermietungsbemühungen hinweisen auch, wenn sich die gemachten Angaben nur schlecht dokumentieren liessen, da Besichtigungen in aller Regel telefonisch vereinbart würden. Im Jahr 2018 hätten die Rekurrenten das Chalet für 9 Wochen selbst genutzt. Im Übrigen habe das Chalet aber auch in den Jahren 2018 und 2019 trotz ernsthafter Bemühungen nicht vermietet werden können.

In besagtem Schreiben von T. \_\_\_\_\_ werden die Aussagen des Vertreters und die Beauftragung seitens der Rekurrenten bestätigt. Er bringt sinngemäss weiter vor, dass er in der Region G. \_\_\_\_\_ wohne, zuvor im Gastrobereich tätig gewesen und dadurch sehr gut vernetzt sei, weshalb er ins Immobiliengeschäft eingestiegen und in G. \_\_\_\_\_ seit dem Jahr 2008 im Immobilienbereich tätig sei. Die Vermittlung von Immobilien gehöre zu seinem Kerngeschäft. In G. \_\_\_\_\_ werde Diskretion grossgeschrieben und seine Tätigkeit als Vermittler beruhe vor allem auf seinem grossen Netzwerk. Er betreibe daher keine Website für sein Geschäft und schalte keine Inserate. Der Rekurrent habe ihn in der zweiten Hälfte des Jahres 2016 über den Wohnsitzwechsel nach O. \_\_\_\_\_ (Frankreich) orientiert. Er habe das Chalet ab Ende 2016 möbliert wochenweise oder auch ganzjährig vermieten wollen. Da habe er ihm die auch im Raum G. \_\_\_\_\_ aktiven Firmen M. \_\_\_\_\_ und N. \_\_\_\_\_ (beide Marken der D. \_\_\_\_\_ Sarl) vorgestellt. Die beiden Firmen würden mit über 460 Agenturen weltweit zu-

sammenarbeiten, um Kunden Luxuswohnungen und Chalets, auf Wunsch mit vollem Service (Chauffeur, Koch, Nannies, Skilehrer, Putzfrau etc.) zu vermieten. M.\_\_\_\_\_ habe sich dann aber Ende 2017 aus dem (Service-)Geschäft in G.\_\_\_\_\_ zurückgezogen. Die Rekurrenten hätten M.\_\_\_\_\_ beauftragt das Chalet ab Dezember 2016 zu vermieten. Da die M.\_\_\_\_\_ ihren Geschäftssitz in W.\_\_\_\_\_ habe und deren Leute nicht immer selbst hätten nach G.\_\_\_\_\_ kommen können, habe er die Liegenschaft der Rekurrenten für M.\_\_\_\_\_ den interessierten Mietern vorgestellt. Im Jahr 2017 seien dies ca. 6 bis 7 Visiten mit potenziellen Mietern des Chalets gewesen. Interessenten seien vor allem wohlhabende Familien aus dem arabischen Raum gewesen. Auch er selbst sei von den Rekurrenten, in den Jahren 2017/18 und 2019 nicht exklusiv mit der Vermietung beauftragt worden. Für eine erfolgreiche Vermittlung hätte er 15 % der Mieteinnahmen als Entgelt erhalten. Im Jahr 2017 habe er das Chalet zusätzlich zu den Besichtigungen für M.\_\_\_\_\_ rund 15 bis 17 Mal interessierten Personen vorgestellt. Im Jahr 2018 noch rund 10 Mal und im Jahr 2019 seien es noch rund 7 Interessenten gewesen. Das Interesse habe stetig abgenommen und das Chalet der Rekurrenten habe trotz ernsthafter Bemühungen nicht wie beabsichtigt vermietet werden können. Seine Erfahrungen zeigten, dass sich bei Chalets dieser Grösse der Fokus auf das Dorfzentrum von G.\_\_\_\_\_ und direkt anliegende Gebiete erstrecke. Es gehe nicht um den Preis, aber sobald eine Liegenschaft ausserhalb von G.\_\_\_\_\_ liege, werde es schwer einen Mieter zu finden. Das Chalet der Rekurrenten sei zudem für ausländische Familien vielfach nicht gross genug (gewesen), es fehlten etwa zwei Schlafzimmer sowie eine Garage. Für das kurze Weihnachtsgeschäft sei überdies in den letzten Jahren der mangelnde Schnee nicht förderlich gewesen. Auch habe sich gezeigt, dass für kurzfristige Mieten von Luxuschalets der extravertiertere Ort H.\_\_\_\_\_ vorgezogen werde, wo die Leerstände hoch seien und die Preise sinken würden.

**E.** Am 26. Mai 2020 hat die Steuerverwaltung auf das Schreiben des Vertreters vom 31. März 2020 geantwortet und ihm einen Vorabdruck des abweisenden Einspracheentscheids zugestellt. Sie hält dabei fest, dass der Mietwert von Grundstücken, die dem Eigengebrauch dienen grundsätzlich steuerbar sei. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liege nur dann kein steuerlich relevanter Eigengebrauch vor, wenn eine Liegenschaft aus objektiven äusseren Umständen nicht benutzt werden konnte. Dies sei u.a. dann gegeben, wenn sie trotz ernsthafter Bemühungen nicht habe vermietet werden können. Da es sich dabei um eine steuermindernde Tatsache handle, sei es aber an den Rekurrenten dies nachzuweisen. Weder der eingereichte Vertragsentwurf mit der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_, noch das Bestätigungsschreiben von T.\_\_\_\_\_ seien für einen solchen Nachweis geeignet. Der Vertragsentwurf von D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ und der Brief von T.\_\_\_\_\_ stellten Parteibehauptungen dar und würden kaum Beweiswert aufweisen. Im nichtunterzeichneten Vertragsentwurf würden Zeitspannen der Vermietung und die zugehörigen Mietpreise genannt. Gewisse Monate seien

aber nicht aufgeführt. Es sei somit zweifelhaft, ob das Chalet ganzjährig habe vermietet werden sollen. Weiter hätten die Rekurrenten nicht ansatzweise ernsthafte Vermietungsbemühungen dargelegt. So werde in keiner Weise aufgezeigt, in welcher Form und auf welchen Plattformen das Chalet ausgeschrieben worden sei. Selbst wenn aber ein Nachweis für solche Inserierungen erbracht worden wäre, könnten die Rekurrenten daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Dies weil die angeblich für den Zeitraum Dezember bis April 2017 vereinbarten Mietpreise von CHF 12'501.-- bis CHF 62'002.-- pro Woche zeigten, dass die Liegenschaft weit über dem Eigenmietwert von CHF 196'460.-- und damit nicht zu marktüblichen Preisen hätte vermietet werden sollen. Ernsthafte Vermietungsbemühungen würden voraussetzen, dass die Steuerpflichtigen das Chalet zu marktüblichen Preisen ausschrieben. Wenn sich für die hohen Mietpreise keine Mieter finden liessen, würde ein ernsthaft interessierter Vermieter seine Vermietungsstrategie ändern und prüfen, ob die Mieten überhöht seien, oder versuchen das Objekt auf anderen Kanälen und Plattformen auszuschreiben. Vorliegend sei nichts davon erfolgt. Damit sei den Rekurrenten nicht gelungen den Nachweis dafür zu erbringen, dass ihnen das Chalet im Steuerjahr 2017 aufgrund ernsthafter Vermietungsbemühungen nicht zur Verfügung gestanden habe. Weshalb der Antrag auf Reduktion des Eigenmietwerts abgewiesen werde.

**F.** Auf das Schreiben der Steuerverwaltung und den Vorabdruck hat der Vertreter mit Brief vom 11. Juni 2020 reagiert. Wie im Schreiben von T.\_\_\_\_\_ bestätigt werde, sei der Preis nicht der Grund dafür, dass das Chalet nicht habe vermietet werden können. Da für die wohlhabenden, vorwiegend aus dem arabischen Raum stammenden Interessenten Geld keine entscheidende Rolle spiele. Das Agreement (Vertragsentwurf) mit der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ bilde zudem nicht die Preise für das ganze Jahr ab. Zwischen Weihnachten und Neujahr sei in G.\_\_\_\_\_ Hochsaison und die Nachfrage entsprechend gross. In der Zwischensaison sei die Nachfrage hingegen sehr tief. Die Preise seien deshalb aperiodisch.

**G.** Mit Einspracheentscheid vom 7. Juli 2020 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen und das steuerbare Einkommen 2017 unter Berücksichtigung des gesamten Eigenmietwerts betreffend die kantonalen Steuern und betreffend die direkte Bundessteuer je auf CHF 149'000.-- festgelegt. Beruhend auf dem amtlichen Wert der Liegenschaft wurde das Vermögen mit CHF 4'823'000.-- veranlagt.

**H.** Dagegen hat der Vertreter mit Eingabe vom 28. Juli 2020 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben mit dem Antrag die Veranlagung 2017 sei aufzuheben. Das Einkommen sei auf CHF 12'419.-- betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer und mit CHF 12'490.-- betreffend die direkte Bundessteuer (Eigenmietwerte für den Zeitraum der tatsächlich beanspruchten Eigennutzung) je zum Satz eines

Zwölftels des steuerbaren Einkommens resp. des Eigenmietwerts (entsprechend des für die Eigennutzung reservierten Zeitraums vom einem Monat). Die Vermögenssteuer sei anzupassen und in Anwendung des Art. 66 des kantonalen Steuergesetzes auf 2.4 Promille des steuerbaren Vermögens resp. auf CHF 11'575.-- festzulegen. Eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs an die Steuerverwaltung zur (Neu-)Beurteilung zurückzuweisen.

In der Begründung werden vorab Ergänzungen zum Sachverhalt vorgebracht. Dabei wird festgehalten, dass die Rekurrenten in O.\_\_\_\_\_ (Frankreich) ein grosses Appartement gemietet hätten und sich im Steuerjahr 2017 hauptsächlich im Mittelmeerraum, in einem der arabischen Emirate und in den USA bei ihrer Tochter und den Enkelkindern aufgehalten hätten. Die Rekurrenten hätten sich während rund sechs Monaten ausserhalb des Kontinents aufgehalten. Für diesen Zeitraum hätten sie sich ohnehin keine Selbstnutzung vorbehalten können, schon gar nicht übers Wochenende. Bei der Liegenschaft handle es sich um ein grosszügiges Chalet mit einem amtlichen Wert von CHF 4'823'400.-- der jährliche Eigenmietwert betrage CHF 196'460.-- für die direkte Bundessteuer und CHF 168'120.-- für die kantonalen Steuern. Das Haus habe bis 2016 als Hauptwohnsitz für die Familie gedient. Nachdem die Kinder sich durchwegs im Ausland aufhielten, hätten die Rekurrenten Ende 2016 Wohnsitz in O.\_\_\_\_\_ (Frankreich) genommen, die Möbel aber im Chalet belassen, um dieses möbliert als luxuriöses Chalet zu Ferienzwecken vermieten zu können. Das Chalet sei im Jahr 2017 weniger als vier Wochen von den Rekurrenten genutzt worden und sollte während der restlichen 11 Monate zur Vermietung freigehalten werden (vgl. Rekursschreiben Ziff. 3.3). Zwei Rechnungen der E.\_\_\_\_\_ Energie AG vom 19. Januar 2018 und vom 20. Juli 2017 würden bestätigen, dass hohe Rückerstattungen für die auf Basis der Vorjahre erhobenen Anzahlungen erfolgt seien und die Liegenschaft im Jahr 2017 weitgehend nicht genutzt werden konnte.

Betreffend die Ernsthaftigkeit der Vermietungsbemühungen und das Vertragsverhältnis mit der D.\_\_\_\_\_ Sarl wird sinngemäss folgendes festgehalten. Mit der D.\_\_\_\_\_ Sarl hätten die Rekurrenten eine Firma mit der Vermietung beauftragt, die spezialisiert und führend sei im Bereich der wochenweisen Vermarktung von "Superchalets". Die Vermarktung laufe über die Websites der beiden Marken M.\_\_\_\_\_ und N.\_\_\_\_\_. Das Geschäftsmodell der D.\_\_\_\_\_ Sarl sehe vor, dass Luxusobjekte zusammen mit einem von der D.\_\_\_\_\_ Sarl gewährleisteten Fünf-Sterne-Service am Markt zur Vermietung angeboten würden, wobei die Mieten für die Liegenschaften zu 100 % an die Eigentümer flössen und die Einnahmen aus dem Servicevertrag an die D.\_\_\_\_\_ Sarl. Bereits nach der ersten Wintersaison 2016/17 in G.\_\_\_\_\_ habe sich die D.\_\_\_\_\_ Sarl aus dem Servicegeschäft in G.\_\_\_\_\_ zurückgezogen, die Liegenschaft sei aber von ihr weiterhin zur Vermietung vermittelt worden. Weil die

D.\_\_\_\_\_Sarl sich im Herbst 2016 mit dem Aufbau des Geschäfts in G.\_\_\_\_\_ befasst habe, sei es nicht zur Vertragsunterzeichnung gekommen. Diese wäre erfolgt, wenn der Verwaltungsrat der D.\_\_\_\_\_Sarl sich nicht entschieden hätte, sich wegen ungenügenden Geschäftsgangs in G.\_\_\_\_\_ aus dem Servicegeschäft zurückzuziehen. Trotz dieses Entscheids sei die Liegenschaft der Rekurrenten aber von der D.\_\_\_\_\_Sarl weiterhin, ohne Service, angeboten worden. So habe sich die D.\_\_\_\_\_Sarl im Juni 2017 sehr bemüht, die Liegenschaft für zwei Sommermonate fix zu vermieten, was mit dem (in Beilage 9 zum Rekurs eingereichten) diesbezüglichen E-Mail-Verkehr dokumentiert sei. Der Vertrag mit der D.\_\_\_\_\_Sarl sei zwar nicht unterzeichnet aber gemäss den zu Ziff. 3.6 und 3.7 des Rekurses genannten Beweismittels trotzdem angewandt worden. Dies ergebe sich u.a. aus der mit E-Mail vom 31. Mai 2017 durch J.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer der D.\_\_\_\_\_Sarl) erfolgten Bestätigung des Vermietungsverhältnisses und dem E-Mail-Verkehr im Sommer 2017 betreffend die Vermietung des Chalets für zwei Monate. Dabei sei die Tätigkeit von T.\_\_\_\_\_ als zuständige Person vor Ort zumindest anfangs des Jahres 2017 im Auftrag der D.\_\_\_\_\_Sarl erfolgt. T.\_\_\_\_\_ habe für die D.\_\_\_\_\_Sarl auch den nationalen Markt bearbeitet. Nationale Interessenten seien weniger an den Dienstleistungen orientiert, die D.\_\_\_\_\_Sarl anbiete. Nach dem Gesagten befänden sich die Rekurrenten betreffend die von der Steuerverwaltung verlangte Einreichung eines unterzeichneten Vertrags resp. des Nachweises der Unterzeichnung in einem Beweisnotstand. Ein Vertrag könne aber auch formfrei abgeschlossen werden. Aufgrund der eingereichten Beweismittel, der Bestätigung des Vertragsverhältnisses im E-Mail von J.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer der D.\_\_\_\_\_Sarl) vom 31. Mai 2017 und dem E-Mail-Verkehr vom Sommer 2017, könne das Vorliegen eines gültigen Vertragsverhältnisses nicht angezweifelt werden.

Betreffend die von der Steuerverwaltung geltend gemachten überhöhten Mietpreise, bringt der Vertreter vor, dass Hochsaisonpreise nicht mit Durchschnittspreisen verglichen werden könnten. Vergleichbare Liegenschaften würden auf der Website von N.\_\_\_\_\_ (Marke der D.\_\_\_\_\_Sarl) in der Saison zu CHF 100'000.-- pro Woche angeboten. Weiter sei das Chalet der Rekurrenten im Sommer 2017 für zwei Monate zum Preis von CHF 55'000.-- angeboten worden, was angesichts der kurzen touristischen Saison sogar im Verhältnis zum Eigenmietwert nicht als übersetzt gelten könne. In G.\_\_\_\_\_ sei die Saison vergleichsweise kurz und dauere im Winter nur von Weihnachten bis Mitte März, im Sommer von Anfang Juli bis Mitte September. Danach seien die im Vertragsentwurf genannten Preise als marktkonform zu beurteilen. Ausserhalb dieser Zeiten seien viele Touristikinfrastrukturen geschlossen, beispielsweise auch das Hotel G.\_\_\_\_\_ Palace. Diese Sachlage zeige auch, dass wer ein touristisches Angebot im November nicht anbiete, sich damit keine (Eigen-)Nutzung vorbehalte.

In beweisrechtlicher Hinsicht wird in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung festgehalten, dass die objektive Beweislast für steuermindernde Tatsachen wie vorliegend bei den Rekurrenten liege. Unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung wird aber weiter geltend gemacht, dass die Steuerverwaltung die angebotenen Beweise rechtsfehlerhaft gewürdigt habe. Beweise seien abzunehmen und ein Beweis sei aufgrund aller Umstände und Indizien frei zu würdigen. Ein Beweis sei erbracht, wenn anhand objektiver Gesichtspunkte ein rechtserheblicher Sachumstand überzeugend und entsprechend dem Regelbeweismass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit dargelegt sei. Dies könne auch im Steuerrecht aufgrund von Indizien erfolgen, ein direkter Beweis sei nicht erforderlich. Der Bestätigung eines Beauftragten (mit dem Hinweis es handle sich um eine Parteibehauptung) den Beweiswert abzusprechen, wie dies die Steuerverwaltung getan habe, stelle eine Rechtsverweigerung dar. Betreffend den von der Steuerverwaltung verlangten unterzeichneten Vertrag resp. die schriftlichen Beweise für das Auftragsverhältnis liege ein Beweisnotstand vor. Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung seien aber auch Indizien und die zum Beweis aufgerufenen Zeugen in die Beweiswürdigung einzubeziehen und zu würdigen.

Da die Steuerverwaltung das Vorliegen eines (gültigen) Vertragsverhältnisses und ernsthafter Vermietungsbemühungen bestreite, werde beantragt, die Herren J.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer der D.\_\_\_\_\_Sarl) und T.\_\_\_\_\_ dazu als Zeugen einzuvernehmen.

Abschliessend wird dazu festgehalten, dass die Rekurrenten sich das Chalet nur für einen Monat zur Verfügung gehalten hätten. Mit der Vermietung der Liegenschaft für die restliche Zeit von 11 Monaten sei mit der D.\_\_\_\_\_Sarl der erfahrenste Profi beigezogen worden und es hätten 21 bis 25 Besichtigungen stattgefunden. Das seien im Schnitt zwei pro Monat. Diese Anzahl an Besichtigungen für ein ausserhalb von G.\_\_\_\_\_ liegendes Chalet im Luxuspreissegment lasse ebenfalls auf ernsthafte Vermietungsbemühungen schliessen. Damit lägen die Voraussetzungen vor, um von einer Besteuerung des Eigenmietwerts abzusehen, was in der Folge zu einer Reduktion des Vermögenssteuersatzes führe.

Abschliessend wird anhand von rhetorischen Fragen festgehalten, dass ein Chalet, das für weniger als einen Monat selbst genutzt werde, für die restlichen 11 Monate nicht (ebenfalls) als selbst genutzt gelten könne, wenn der Vermittler es am Markt nur für die touristische Saison anbiete, weil es ausserhalb der touristischen Saison nicht marktfähig sei. Weiter könne ein Chalet, das über mehrere professionelle Vermittler zu Marktpreisen angeboten werde, während der "leeren Zeiten" nicht als selbstgenutzt gelten, wenn das Haus wegen fernen Auslandsaufenthalten gar nicht benutzt werde und auch nicht benutzt werden könne.



Betreffend den Eventualantrag der Aufhebung des Einspracheentscheids und der Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs, wird folgendes ausgeführt. Auf die im Schreiben vom 26. Mai 2020 erfolgte Ankündigung der Steuerverwaltung betreffend die Abweisung der Einsprache, habe der Vertreter mit Brief vom 11. Juni 2020 geantwortet. Die dabei vorgebrachten Einwendungen seien von der Steuerverwaltung nicht gewürdigt worden. Dies stelle eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar, weshalb der Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen sei.

Zum Verfahren wird vorgebracht, dass die Steuerverwaltung trotz eines in Aussicht gestellten Entscheids der Steuerrekurskommission (in analoger Sache) den Einspracheentscheid eröffnet habe. Vor diesem Hintergrund werde es der Steuerrekurskommission überlassen, ob sie das Verfahren sistieren wolle.

Weiter folgen Ausführungen zur Parteikostenentschädigung nach denen ein Parteikostenersatz aufgrund eines interpolierten Mittelwerts der in der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes genannten Grenzwerte gefordert wird.

**I.** In ihrer Vernehmlassung vom 19. August 2020 zu Rekurs und Beschwerde schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Begehren. Zur Begründung wird im Wesentlichen dasselbe vorgebracht wie bereits in der Begründung vom 26. Mai 2020 zum Einspracheentscheid.

**J.** In seiner Stellungnahme vom 9. September 2020 hält der Vertreter an seinen Anträgen fest und wiederholt in gekürzter Form die Vorbringen von Rekurs und Beschwerde. Sinngemäss wird betreffend die Mietpreise verdeutlichend und ergänzend festgehalten, dass im Preismodell die luxuriöse Möblierung mitzuberücksichtigen sei und dass deren Marktkonformität nicht anhand des auf ein Monatsbetreffnis umgerechneten Eigenmietwerts beurteilt werden könne, da dies nicht den Marktverhältnissen mit den erheblichen saisonalen Schwankungen entspreche. Betreffend der seitens der Steuerverwaltung verlangten Nachweise der Inserierung wird vorgebracht, dass sich diese im Nachhinein nicht mehr nachweisen lasse, wenn darüber nicht separat abgerechnet worden sei.

**K.** Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen 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.

1.1 Der Vertreter macht in seinem Eventualantrag eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Steuerverwaltung geltend und beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids und die Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung. Bemängelt wird insbesondere, dass die Steuerverwaltung nach Zustellung des Vorabdrucks des Einspracheentscheids und der Einsprachebegründung vom 26. Mai 2020 nicht mehr auf die Entgegnungen des Vertreters vom 11. Juni 2020 eingegangen sei. Zudem wird ausserhalb der Ausführungen zum Rückweisungsantrag sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs im Rahmen der Beweisabnahme und Beweiswürdigung geltend gemacht. So seien einerseits der Bestätigung der mit der Vermietung Beauftragten Firma und insbesondere jener von T.\_\_\_\_\_ der Beweiswert abgesprochen und gleichzeitig auf das Angebot der Zeugenaussage nicht eingegangen worden.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) ist formeller Natur. Seine Verletzung führt i.d.R. zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst (vgl. BGE 127 I 128 E. 4d, mit weiteren Hinweisen). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör fliesst u.a. die Beweisabnahmepflicht und die Begründungspflicht der Behörden, d.h. die Pflicht, die Vorbringen der Parteien sorgfältig zu prüfen und beim Entscheid zu berücksichtigen (vgl. Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG und BGE 142 I 135 E. 2.1). Die Behörde ist somit verpflichtet, rechtzeitig und formrichtig angebotene, entscheidungswesentliche Beweise abzunehmen. Soweit sie aber in korrekter antizipierter Beweiswürdigung annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Abklärungen nicht geändert würde, kann sie, ohne den Anspruch auf rechtliches Gehör zu verletzen, von der Beweisabnahme absehen und insbesondere auch auf eine Parteibefragung, eine Zeugeneinvernahme bzw. die Einvernahme einer Auskunftsperson verzichten (vgl. Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz

über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 28 zu Art. 18 VRPG). Weiter muss die Begründung eines Verwaltungsakts so abgefasst sein, dass sich sowohl die Betroffenen, als auch die Rechtsmittelinstanz über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können und diesen auch substantiiert anfechten können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (vgl. BGE 129 I 232 E. 3.2 und BGE 126 I 97 E. 2b, je auch zum Folgenden; Michel Daum, a.a.O., N. 6 ff. zu Art. 52 VRPG). Das bedeutet nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung, mit jedem rechtlichen Einwand und mit jedem Beweismittel auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Trotzdem muss sich aus der Gesamtheit der Begründung ergeben, weshalb die Behörde einem Parteistandpunkt nicht folgen kann (BGE 136 I 229 E. 5.2; Michel Daum, a.a.O., N. 28 zu Art. 21 VRGP, mit weiteren Hinweisen). Auch wenn im Massenverfahren wie der Steuerveranlagung die Anforderungen an die Begründungsdichte aus verfahrensökonomischen Gründen herabgesetzt sind, so hat die Begründung spätestens im anschliessenden Einspracheverfahren, als dem ersten Rechtsmittelverfahren, den genannten Anforderungen zu entsprechen (Michel Daum, a.a.O., N. 8 zu Art. 52 VRPG).

Vorliegend hat die Steuerverwaltung die eingereichten Belege und Beweismittel ohne eine substantiierte Begründung, akten- und sachwidrig als Parteibehauptung eingeordnet, hat sie ohne nachvollziehbare Begründung als nahezu ohne Beweiswert qualifiziert und ist nicht weiter darauf eingegangen. Trotzdem wurde soweit ersichtlich in antizipierter Beweiswürdigung auf weitere Abklärungen verzichtet. Damit hat sie das rechtlich Gehör der Rekurrenten grob verletzt. Weiter ist sie in der Begründung kaum auf die zentralen Argumente und Vorbringen des Vertreters eingegangen und hat beispielsweise nicht dargelegt, weshalb die nachgewiesenen Vermietungsbemühungen ansässiger professioneller Anbieter nicht als ernsthaft zu beurteilen seien oder warum zum Nachweis ernsthafter Vermietungsbemühungen einzig die Ausschreibung auf einschlägigen Internetplattformen genügen könne. Im Weiteren hat die Steuerverwaltung, soweit die Begründung betreffend, aber insgesamt genügend klar dargelegt, worauf sie sich bei ihrem Entscheid stützt und damit den Rekurrenten resp. dem Vertreter ermöglicht, den Einspracheentscheid substantiiert anzufechten.

Erfüllen Beweisabnahme oder Begründung die aus dem rechtlichen Gehör fliessenden Anforderungen nicht, kann die Gehörsverletzung nach der bundes- und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung im Verfahren vor der nächsthöheren Instanz geheilt werden. Dies wenn der Rechtsmittelinstanz die gleiche Überprüfungsbefugnis zukommt wie der Vorinstanz, der beschwerdeführenden Partei daraus kein Nachteil erwächst und diese ihre Rechte im Beschwerdeverfahren voll wahrnehmen kann. Eine Heilung des Verfahrensmangels kann aber ausge-

schlossen sein, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt (vgl. Michel Daum, a.a.O., N. 11 zu Art. 21 VRPG, mit weiteren Hinweisen). Vorliegend ist zwar von einer erheblichen Verletzung des rechtlichen Gehörs auszugehen, sie ist jedoch noch nicht als derart schwerwiegend zu beurteilen, dass eine Heilung im vorliegenden Verfahren ausgeschlossen wäre. Da die Steuerrekurskommission über dieselbe Kognition verfügt wie die Steuerverwaltung, kann deshalb, v.a. auch mit Blick auf die Verfahrensökonomie auf eine Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung verzichtet werden und der Eventualantrag ist abzuweisen.

**1.2** Im Rekurs- und Beschwerdeschreiben bringt der Vertreter sinngemäss vor, dass gemäss der Steuerverwaltung bei der Steuerrekurskommission ein Entscheid in analoger Sache hängig sei, womit allenfalls eine Sistierung des vorliegenden Verfahrens sinnvoll sein könnte. Ein Sistierungsantrag wird jedoch nicht gestellt, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

**1.3** Verfahrensrechtlich bemängelt der Vertreter die Beweisabnahme und Beweiswürdigung der Steuerverwaltung und beantragt deshalb im vorliegenden Verfahren eine Zeugenbefragung betreffend den Nachweis des Auftragsverhältnisses zwischen den Rekurrenten und der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ resp. zwischen den Rekurrenten und T.\_\_\_\_\_, die letztlich auch Grundlage für den Nachweis von Vermietungsbemühungen darstellen.

Das Verfahren vor der Steuerrekurskommission ist ein schriftliches Verfahren (Art. 31 VRPG). Abgesehen von wenigen Ausnahmen wie steuerstrafrechtlichen Verfahren, besteht deshalb grundsätzlich kein Recht auf mündliche Anhörungen oder Zeugeneinvernahmen. Die Parteien haben ihre Vorbringen sowie die massgebenden Unterlagen und Beweismittel schriftlich einzureichen. Befragungen von Auskunftspersonen oder Zeugeneinvernahmen bilden damit die Ausnahme und finden nur dann statt, wenn der Sachverhalt nicht anders geklärt werden kann. T.\_\_\_\_\_ hat sich bereits ausführlich schriftlich zum Beweisthema des Vertragsverhältnisses und der konkreten Vermietungsbemühungen geäussert. Betreffend den Vertrag mit D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ liegen der detaillierte Vertragsentwurf und die mit dem E-Mail des Geschäftsführers J.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer der D.\_\_\_\_\_ Sarl) vom 31. Mai 2017 erfolgte Bestätigung dieses ursprünglichen Vertragsverhältnisses sowie die Bestätigung des abgeänderten Mietungsvertrags (neu ohne das Serviceangebot der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ ) vor. Die tatsächliche Vermietungstätigkeit der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ ist mit der nicht bestrittenen Vermietung des Chalets der Rekurrenten durch die D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ im Dezember 2016 sowie mit dem mehrseitigen E-Mail-Verkehr betreffend die zweimonatige Vermietung des Objekts im Sommer 2017 und den Aussagen von T.\_\_\_\_\_ belegt. Damit ist der Sachverhalt sowohl betreffend das Bestehen der Vermietungsaufträge und der detaillierten Vertragsbedingungen wie auch betreffend konkreter Vermietungsbemühungen seitens der Beauf-

tragten hinreichend erstellt. Eine Zeugeneinvernahme würde kaum neue Erkenntnisse zeitigen. Die Beurteilung der Ernsthaftigkeit der dargelegten Vermietungsbemühungen ist eine Frage der Würdigung des bekannten Sachverhalts und unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Steuerrekurskommission. Der Antrag auf Zeugenbefragung wird abgewiesen.

**1.4** Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**2.** Streitig ist vorliegend, ob die Rekurrenten sich im Jahr 2017 die Nutzung der Liegenschaft des Chalet X.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. \_\_\_\_\_, zur Nutzung vorbehalten und den Eigenmietwert von CHF 196'460.-- zu versteuern haben, oder ob sie nachweislich darauf verzichtet haben, sich die Liegenschaft zur Eigennutzung zur Verfügung zu halten und sie leer gestanden hat, weil sie trotz ernsthafter Vermietungsbemühungen nicht vermietet werden konnte.

**3.** Gemäss Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) unterliegen u.a. die Vermögenserträge aus der Eigennutzung von Grundstücken der Einkommenssteuer. Damit ist die Besteuerung des Eigenmietwerts von bundesrechts wegen vorgeschrieben und wird für die kantonalen Steuern in Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG analog zur bundesrechtlichen Regelung von Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG konkretisiert. Gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG ist der Mietwert von Grundstücken oder Grundstücksteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Eigenmietwert) als Ertrag aus unbeweglichem (Privat-)Vermögen steuerbar. Aufgrund der vom Wortlaut her identischen Gesetzesbestimmungen zur Mietwertbesteuerung von Bund und Kanton und mit Blick auf das Ziel der vertikalen Harmonisierung kann die Rechtsprechung und Lehre zur direkten Bundessteuer auch bei der Auslegung der kantonalen Bestimmung herangezogen werden. Bleibt darauf hinzuweisen, dass entgegen dem Antrag betreffend die kantonalen Steuern bei Zweitwohnungen wie vorliegend, gemäss Art. 25 Abs. 4 StG nicht der mit Blick auf die Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge reduzierte kantonale Eigenmietwert, sondern stets der als näher am Marktmietwert liegende Eigenmietwert betreffend die direkte Bundessteuer anwendbar ist.

**3.1** Entsprechend dem Wortlaut von Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG die als massgebliches Kriterium für die Besteuerung des Eigenmietwerts auf das zum Eigengebrauch zur Verfügung stehen des Grundstücks abstellen, liegt eine steuerbare Eigennutzung nicht nur vor, wenn der Eigentümer die Liegenschaft tatsächlich selber nutzt und dauernd selber

bewohnt, sondern auch dann, wenn die berechtigte Person die Liegenschaft zwar nicht bewohnt, sich aber das Recht dazu vorbehält ohne es auszuüben. Damit hält sie sich die Liegenschaft unabhängig von einer tatsächlichen Nutzung zum Eigengebrauch zur Verfügung. Entscheidend für die Frage der Eigenmietwertbesteuerung ist damit nicht, ob die Liegenschaft effektiv genutzt wird, sondern ob die Möglichkeit der Nutzung besteht resp. ob sie dem Berechtigten für den Eigengebrauch zur Verfügung steht (vgl. BGer 2C\_182/2015 vom 3.11.2015, E. 4.2 und BGer 2C\_1039/2015 vom 28.4.2016, E. 3.3 sowie E. 3.6, je mit Hinweisen; Leuch/Amonn in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 12 f. zu Art. 25 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 77 zu Art. 21 DBG; Zwahlen/Lissi in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 23 zu Art. 21 DBG).

**3.2** Als Ausnahme zur Steuerbarkeit des Eigenmietwerts nach Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG, liegt gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann kein steuerlich relevanter Eigengebrauch vor, wenn die Liegenschaft aufgrund von objektiven, äusseren Umständen gar nicht benutzt werden kann. So z.B. wenn ein Ferienhaus mangels Heizung während eines Teils des Jahres nicht bewohnbar ist. Gleich verhält es sich gemäss dieser Rechtsprechung, wenn es dem Eigentümer oder Nutzungsberechtigten am Willen fehlt sich die Liegenschaft zur eigenen Nutzung freizuhalten und sie leer steht, weil er sie zum Verkauf oder zur Vermietung anbietet und trotz ernsthaften Anstrengungen kein Käufer oder Mieter gefunden werden kann. Auch diesfalls unterbleibt die Nutzung letztlich aufgrund eines äusseren Faktors (BGE 72 I 223 E. 3 S. 224/225; BGE 75 I 246 E. 1 S. 248/249; BGE 99 Ia 344 E. 5c S. 350; BGer 2C\_773/2009 vom 23.4.2010, E. 2.1 f.; BGer 2C\_1039/2015 vom 28.4.2016, E. 3.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 78 zu Art. 21 DBG und Zwahlen/Lissi, a.a.O., N. 24 zu Art. 21 DBG). Im ersten Fall fehlt es aufgrund äusserer Umstände an der Nutzungsmöglichkeit überhaupt und damit von vornherein an der Grundlage für die Eigenmietwertbesteuerung. Im Falle des nicht Vermieten- resp. nicht Verkaufen-Könnens wird der Nutzungswert nur deshalb und dann nicht besteuert, weil und wenn davon ausgegangen wird, dass der Berechtigte sich die Liegenschaft aufgrund der Vermietungs- resp. Verkaufsabsicht nicht zur Verfügung hält (BGE 75 I 246 E. 1 S. 248/249). Die Nutzung bleibt hingegen, solange und soweit die Liegenschaft nicht verkauft resp. nicht vermietet ist, grundsätzlich möglich. Aus diesem Grund ist diese letztgenannte Ausnahme streng zu handhaben und der fehlende Wille sich die Liegenschaft zur Verfügung zu halten, ist anhand entsprechender intensiver Vermietungs- oder Verkaufsbemühungen, eines entsprechenden Vermietungsauftrags und/oder der übrigen gesamten Umstände glaubhaft zu machen und es dürfen keine begründeten Zweifel am fehlenden Willen sich die Liegenschaft zur eigenen Benützung freizuhalten bestehen. Dies muss umso mehr gelten, wenn eine Vermietung nur in der kurzen Touristiksaison angestrebt wird oder möglich ist und

die Liegenschaft in der übrigen Zeit des Jahres ohnehin stets zum Eigengebrauch zur Verfügung steht.

**3.3** Objektive, äussere Umstände wie die obgenannten, welche die Benutzbarkeit der Liegenschaft oder den Willen sich diese zum Eigengebrauch zur Verfügung zu halten ausschliessen und als Ausnahme von der gesetzlich postulierten Grundregel der Steuerbarkeit, die Besteuerung des Eigenmietwerts beim Berechtigten einschränken oder verhindern, stellen steuermindernde Tatsachen dar, für welche die steuerpflichtige Person die Beweislast trägt. Aus den gesetzlichen Bestimmungen von Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG und der dargelegten bundesgerichtlichen Praxis zur Ausnahme von der Besteuerung des Mietwerts lassen sich im Zusammenhang mit einer angestrebten Vermietung oder dem Verkauf zwei Beweisthemen ableiten. Einerseits das objektive Element der ernsthaften Anstrengungen und Bemühungen die Liegenschaft zu verkaufen oder zu vermieten (vgl. BGE 99 Ia 344 E. 5c S. 350; BGer 2C\_773/2009 vom 23.4.2010, E. 2.2), andererseits das dem objektiven Element zugrunde liegende subjektive Element des mit dem ernsthaften Vermieten Wollen zumindest bei angestrebter Dauervermietung i.d.R. einhergehenden Verzichts auf die Eigennutzung (vgl. BGE 72 I 223 E. 3 S. 224/225; BGE 75 I 246 E. 1, S. 248/249; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 78 zu Art. 21 DBG) resp. des fehlenden Eigennutzungswillens oder des fehlenden Willens der berechtigten Person sich die Liegenschaft zum Eigengebrauch zur Verfügung zu halten. Zur Gewährung der Ausnahme von der Steuerbarkeit des Eigenmietwerts müssen beide Elemente kumulativ erfüllt sein. Bloss für sich genommen ernsthafte Vermietungsbemühungen oder der subjektive, nicht auf objektiv äusseren Umständen beruhende, Verzicht auf den Eigengebrauch allein genügen nicht für die Befreiung von der Besteuerung des Eigenmietwerts.

Voraussetzung für die Geltendmachung ernsthafter Bemühungen ist der Nachweis eines genügenden, zielgerichteten marktkonformen Auftretens am Markt. Insbesondere ist darzulegen in welcher Form, von wem, wo, wie und wie oft die Liegenschaft angeboten wurde und ob das Angebot und der Preis dem massgeblichen Marktsegment, entsprochen haben. Der fehlende Wille sich die Liegenschaft zur Eigennutzung zur Verfügung zu halten kommt zum einen in den genügenden ernsthaften Bemühungen zum Ausdruck, kann sich aber auch aus übrigen darzulegenden Lebensumständen ergeben. Bei Beauftragung eines Dritten mit der Vermietung oder dem Verkauf sind es insbesondere die konkreten Vertragsbestimmungen, aus denen sich die Ernsthaftigkeit der Bemühungen und der fehlende Eigengebrauchswille, z.B. durch vertraglichen Ausschluss jeglicher Eigennutzung, ableiten lässt. Bei Selbstvermarktung ohne Beauftragung eines Dritten sind es u.a. die Intensität der Vermietungsbemühungen und der Nachweis von weiteren Umständen, die einer Selbstnutzung entgegenstehen oder diese ausschliessen.

4. Vorliegend ist somit als Erstes zu klären, ob die Rekurrenten ernsthafte Vermietungsbemühungen nachzuweisen vermögen.

Aufgrund des eingereichten schriftlichen Vertrags betreffend die Vermietung des Chalets X.\_\_\_\_\_ zwischen den Rekurrenten und der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ im Zeitraum vom Dezember 2016 bis November 2017 (pag. 37 bis 42), der eingereichten Bestätigung (E-Mail vom 31.5.2017, Beilage 8 zum Rekurs) des Geschäftsführers J.\_\_\_\_\_ der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Geschäftsführer), der belegten Vermietung der Liegenschaft im Dezember 2016 und dem E-Mail-Verkehr betreffend die Vermietung im Sommer 2017 ist unzweifelhaft von einem gültigen Auftragsverhältnis zwischen der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ und den Rekurrenten auszugehen, das zudem entgegen der seitens der Steuerverwaltung geäusserten Auffassung nicht nur die in der Preistabelle genannten Monate, sondern das ganze Jahr umfasste. Die fehlende Unterzeichnung des Vertrags ändert daran nichts. Die D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ erhielt mit dem Vertragsschluss die volle Handlungsfreiheit als Vertreterin bezüglich Vermietungen und wurde bevollmächtigt, selbst oder durch Beauftragung Dritter eigenständige Vermietungen zu vereinbaren. Eingeschränkt einzig betreffend Abweichungen von den vereinbarten Mietpreisen, welche zwar möglich, aber in Absprache mit den Rekurrenten festzulegen waren (vgl. Ziff. 1 des Agreements, pag. 37). Die Bestätigung vom 31. Mai 2017 (E-Mail vom 31.5.2017, Beilage 8 zum Rekurs) des Geschäftsführers der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_, worin das bestehende Vertragsverhältnis, nach der Vorstandssitzung der D.\_\_\_\_\_ Sarl dahingehend angepasst wird, dass die D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ nur noch für längerfristige Vermietungen ohne den Luxuservice zuständig ist, belegt zudem, dass dem schriftlichen Vertrag nicht nur was die vereinbarte Mietpreisfestlegung, sondern auch betreffend der übrigen Bestimmungen nachgelebt worden war. Nach dem Verzicht der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ auf die ausschliessliche Vermarktung gemäss Ziff. 1 des Vertrags (vgl. Vermietungsvertrag, pag. 37) für den Bereich der Kurzzeitvermietungen war deshalb eine entsprechende Anpassung des Vertragsverhältnisses notwendig. In der selben E-Mail wird zudem festgehalten, dass bei D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ eingehende Anfragen für wochenweise Kurzzeitvermietungen an T.\_\_\_\_\_ weitergeleitet würden. Damit und mit dem ausführlichen Schreiben vom 3. März 2020 (Brief von T.\_\_\_\_\_ vom 3.3.2020, pag. 24 bis 26) ist auch das Auftragsverhältnis mit T.\_\_\_\_\_ resp. dessen Tätigkeit für die D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ und die Rekurrenten nachgewiesen. Mit D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ haben die Rekurrenten einen der führenden Anbieter von Luxuschalets im Alpenraum beauftragt (vgl. <[https://www.\\_\\_\\_\\_\\_.com](https://www._____.com)> [besucht am 2.2.2021]). Wie in dem ausführlichen Schreiben vom 3. März 2020 (pag. 24 ff.) glaubhaft ausgeführt, war zudem T.\_\_\_\_\_ als lokal verankerter Immobilienhändler auch in eigener Sache betreffend die Vermittlung des Chalets für die Rekurrenten tätig. Bei der Liegenschaft der Rekurrenten



handelt es sich um eine Luxusliegenschaft. Mit D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ und T.\_\_\_\_\_ waren somit die richtigen Anbieter mit der Vermietung beauftragt worden. Diese beiden Anbieter kennen sich gemäss den Akten und den einschlägigen Internetseiten in diesem speziellen Marktsegment bestens aus und sind darin offensichtlich beide auch erfolgreich tätig. Es ist mit Blick auf die Frage der Ernsthaftigkeit der Vermietungsbemühungen somit, zumindest für das Jahr 2017 nicht zu beanstanden, wenn die Liegenschaft nicht auch noch anderweitig ausgeschrieben und auf einschlägigen Vermietungsplattformen angeboten wurde. Im Luxussegment, wo Diskretion und eine gewisse Abschottung gegen aussen für die Kunden von grosser Wichtigkeit sind, könnte eine offene und aggressive Vermarktung die Vermietbarkeit des Objekts sogar negativ beeinflussen. Gefragt sind hier nicht möglichst tiefe Preise, sondern neben der Diskretion die Dienstleistung eines zuverlässigen, vertrauenswürdigen Ansprechpartners, der sich um alles kümmert. Es ist somit ohne weiteres nachvollziehbar, dass T.\_\_\_\_\_ aufgrund seines grossen Beziehungsnetzes sogar ohne einen Internetauftritt über genügend Auftragsvolumen und Anfragen verfügt (vgl. Brief vom 3.3.2020, S. 2 vierter Absatz, pag. 25). Mit Blick auf die Tatsache, dass das Chalet der Rekurrenten ohne Zweifel der gehobenen Luxusklasse angehört, sind auch die im Vertragsentwurf festgehaltenen Mietpreise, entgegen dem seitens der Steuerverwaltung geltend gemachten Sachverhalt, nicht von vornherein als völlig ungewöhnlich oder überhöht zu beurteilen. Zum einen differieren die vereinbarten Mietpreise je nach Vermietungszeitraum stark von CHF 7'500.-- pro Woche im Sommer bis zu CHF 38'762.-- über Weihnachten und CHF 62'002.-- über Neujahr, zum anderen ergibt sich dies ohne weiteres auch aus der Vermietung des Chalets im Dezember 2016 zu CHF 85'000.-- für zwei Wochen (vgl. Veranlagungsdetails 2016, pag. 63 und Rekurs- und Beschwerdeschreiben Ziff. 3.8, S. 10) sowie aus vergleichbaren Angeboten auf der Website von D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_, wo die Preise für vergleichbare Luxuschalets für 10 bis 12 Personen ohne Service (self-catered) im Februar 2021 von rund CHF 20'000.-- bis knapp CHF 50'000.-- pro Woche reichen (abrufbar unter: <[https://www.\\_\\_\\_\\_\\_](https://www._____)> [besucht am 2.2.2021]). Die Preise für Chalets im highend Luxusbereich von D.\_\_\_\_\_ Sarl/N.\_\_\_\_\_ liegen noch wesentlich höher. Auch wenn die Angabe von T.\_\_\_\_\_ zur Anzahl der im Jahr 2017 durchgeführten Besichtigungen des Chalets von insgesamt 21 bis 25 nicht belegt und offensichtlich eine Schätzung ist, so kann mit Blick auf die E-Mail vom 31. Mai 2017 des Geschäftsführers von D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ doch davon ausgegangen werden, dass etliche Besichtigungen allein schon für diese Firma stattgefunden haben und durchaus noch einige aus dem Kundenkreis von T.\_\_\_\_\_ dazugekommen sind. Damit fehlt es, entgegen den in diese Richtung weisenden Vorbringen der Steuerverwaltung, an Indizien für eine bloss fiktive Beauftragung wegen überhöhter Preise, die zu begründeten Zweifeln an der Ernsthaftigkeit der Vermietungsbemühungen Anlass geben könnten. Was die Beauftragung der richtigen, professionellen Anbieter und deren Vermietungsbemühungen anbelangt, ist nach dem Gesagten, insbesondere auch nach der ersten erfolgreichen Vermietung im De-

zember 2016, für das Jahr 2017 noch von dem Objekt entsprechenden, marktkonformen, zielgerichteten und damit grundsätzlich ernsthaften Vermietungsbemühungen auszugehen.

**5.** Die Ausnahme von der gesetzlichen Regel der Besteuerung des Eigenmietwerts gemäss der in E. 3.2 dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung bedingt, neben den ernsthaften Vermietungsbemühungen, auch den fehlenden Willen sich die Liegenschaft zur eigenen Verfügung freihalten zu wollen. Dieser ist beispielsweise anhand eines entsprechenden Vertrags nachzuweisen oder anhand der gesamten weiteren Umstände als sehr wahrscheinlich glaubhaft machen (BGE 72 I 223 E. 3 S. 224/225; BGE 75 I 246 E. 1 S. 248/249; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 78 zu Art. 21 DBG). Zwar lassen ernsthafte Vermietungsbemühungen i.d.R. darauf schliessen, dass die berechnete Person bereit ist, auf die Eigennutzung resp. einen Teil davon zugunsten der Vermietung zu verzichten. Bei Liegenschaften, die nur während relativ kurzen Perioden und voraussichtlich auch während diesen nicht vollumfänglich vermietet werden können (vgl. Bestätigungsschreiben von T.\_\_\_\_\_, S. 2, pag. 25 und E-Mail von J.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer der D.\_\_\_\_\_ Sarl) vom 31.5.2017, Beilage 8 zum Rekurs), bedeutet dies aber noch keinen Verzicht auf den Eigengebrauch oder auf den Willen, sich das Objekt zur Verfügung zu halten.

**5.1** In den Akten finden sich diverse Indizien, die darauf schliessen lassen, dass die Vermietung zwar ins Auge gefasst wurde, aber abgesehen von der Beauftragung professioneller Anbieter seitens der Rekurrenten selbst nicht als vorrangig oder besonders dringend eingestuft worden war, ein fehlender Eigennutzungswille lässt sich aus einem solchen Verhalten jedenfalls nicht ableiten. Dazu gehören u.a. folgende Tatsachen. J.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer der D.\_\_\_\_\_ Sarl) hat die Rekurrenten in seiner E-Mail vom 31. Mai 2017 (Beilage 8 zum Rekurs) darauf hingewiesen, dass nach der Beobachtung von D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ die Nachfrage und die Preise in G.\_\_\_\_\_ eher rückläufig seien und dass Liegenschaften ausserhalb des Zentrums zunehmend schwierig zu vermieten seien. Trotz dieser klaren Hinweise auf die Marktlage haben die Rekurrenten bei den Preisvorgaben keine Korrekturen vorgenommen. Auch auf das Angebot einer möglichen jährlichen Vermietung durch D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ in derselben E-Mail sind die Rekurrenten, soweit sich den Akten entnehmen lässt, nicht weiter eingegangen. In dieselbe Richtung einer eher zurückhaltenden Vermietungsabsicht weist auch der bei den Akten liegende E-Mail-Verkehr zu der Vermietung im Sommer 2017 an eine arabische Familie (Beilage 9 zum Rekurs). Die Rekurrenten wollten vor einem allfälligen Vertragsschluss trotz Anhebung des Depots für Sachschäden auf CHF 35'000.-- sehr genau wissen, wer das Chalet mieten möchte, um das Risiko von allfälligen Beschädigungen zu minimieren. Gleichzeitig wurde von der Rekurrentin vorgeschlagen, den bereits wegen Änderung der voraussichtlichen Mietdauer auf CHF 30'000.-- erhöhten Mietpreis,

nochmals um CHF 10'000.-- auf CHF 40'000.-- pro Monat zu erhöhen. Der Hinweis von T.\_\_\_\_\_ und des Vertreters, dass der Preis in diesem Marktsegment von untergeordneter Bedeutung sei, mag dabei wohl stimmen, trotzdem hätte bei einer massvollen Senkung des Preises die Anzahl potentieller Mieter und damit die Wahrscheinlichkeit einer erfolgreichen Vermietung sicher zugenommen. Denn auch in diesem Marktsegment sind potentielle Mieter kaum bereit für ein nicht im Zentrum liegendes Objekt dieselben Preise wie für ein vergleichbares, zentral gelegenes zu bezahlen. Auch an sich nicht preissensible Kunden können empfindlich auf solche preislichen Ungereimtheiten reagieren. Im Übrigen spielt der Preis auch nach der Meinung von T.\_\_\_\_\_ selbst offensichtlich auch im Luxussegment eine gewisse Rolle, erwähnt er doch auf S. 3 seines Bestätigungsschreibens vom 3. März 2020, dass das kurzfristige Weihnachtsgeschäft in G.\_\_\_\_\_ teilweise auch unter den sinkenden Preisen in H.\_\_\_\_\_ leide (vgl. Sachverhalt Bst. D).

**5.2** Gemäss den Aussagen des Vertreters liess sich die Liegenschaft auch in den beiden Folgejahren 2018 und 2019 nicht vermieten (vgl. hiuvor Sachverhalt Bst. D). Trotzdem haben die Rekurrenten die Mietpreise soweit ersichtlich auch dann nicht angepasst und das Chalet weiterhin ausschliesslich im oberen Luxusmarktsegment angeboten.

**5.3** Ein weiteres mögliches Indiz für die Eigennutzung ergibt sich aus dem E-Mail-Verkehr betreffend die Vermietung des Chalets im Sommer 2017, der vom Vertreter in Beilage 9 zum Rekurs eingereicht wurde. Gemäss dem Inhalt des E-Mail-Verkehrs der Rekurrenten mit dem Geschäftsführer der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_, hat dieser am Donnerstag 15. Juni 2017 um 07:38 Uhr bei den Rekurrenten nachgefragt, ob es möglich wäre, das Chalet noch am selben Tag um 12:30 Uhr oder am Samstag 17. Juni 2017 um 12:30 Uhr zu besichtigen. Gleichzeitig bittet er um Entschuldigung für die Störung und teilt mit, dass er begreife, wenn es (die Anfrage) für eine Besichtigung heute zu spät (kurzfristig) sei. Die Antwort der Rekurrenten war, dass es zwar am selben Tag noch möglich sei, die Liegenschaft zu besichtigen, aber nicht um 12:30 Uhr, sondern erst um 13:00 Uhr. Die Rekurrentin befand sich zu der Zeit gemäss ihren Äusserungen in diesem E-Mail-Verkehr zwar in F.\_\_\_\_\_ (F), wo sie sich auf eine Yogawoche vorbereitete. Da das Chalet zu diesem Zeitpunkt aber nicht vermietet war, lässt der dargelegte Wortlaut der Anfrage doch vermuten, dass sich in diesem Zeitraum jemand, aus der Familie oder dem Freundeskreis der Rekurrenten, in der Liegenschaft in G.\_\_\_\_\_ aufgehalten hat. Ansonsten wäre die Anfrage betreffend die Besichtigung wohl auch nicht an die Rekurrenten, welche der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_ ihre Zustimmung zu Besichtigungen ja bereits in Ziff. 11 des Vertrags (vgl. pag. 41) ausdrücklich erteilt hatten, sondern direkt an den dafür zuständigen T.\_\_\_\_\_ (vgl. E-Mail vom 31.5.2017, Beilage 8 zum Rekurs) gerichtet worden und vorallem hätte es, bei einem Leerstand der Liegenschaft, wohl kaum eine Rolle gespielt, ob der

Termin eine halbe Stunde früher oder später stattgefunden hätte. Wie es sich damit genau verhält kann aber, mit Blick auf die weiteren Vertragsbedingungen des Agreements (s. Erwägung 6 hiernach), offenbleiben.

**6.** Wie bereits in Erwägung 4 hiervor ausführlich dargelegt, bestand zwischen den Rekurrenten und der D. \_\_\_\_\_ Sarl/M. \_\_\_\_\_ im vorliegend interessierenden Jahr 2017 ein Auftragsverhältnis für die Vermietung des Chalets im Jahr 2017. Die detaillierte Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses war im bei den Akten liegenden ausführlichen schriftlichen Agreement der Rekurrenten mit der D. \_\_\_\_\_ Sarl/M. \_\_\_\_\_ festgelegt (vgl. pag. 37 bis 42). Der Bestand dieses Vertragsverhältnisses folgt ohne weiteres aus den in den Akten dokumentierten Handlungen der Vertragspartner und wird überdies seitens des Vertreters in Ziff. 3.4 und 3.6 des Rekurs- und Beschwerdeschreibens vom 28. Juli 2020 mehrmals bestätigt. Der Vertreter hält zudem ausdrücklich fest, dass der schriftlich festgehaltene Vertrag (Agreement) der Rekurrenten mit der D. \_\_\_\_\_ Sarl/M. \_\_\_\_\_ vom Herbst 2016 zwar nicht unterzeichnet, aber von den Parteien angewandt worden sei. Für die Beurteilung der Frage, ob die Rekurrenten auf eine Eigennutzung der Liegenschaft verzichtet haben und es ihnen am Willen sich diese zur Verfügung zu halten gefehlt hat, ist somit vorrangig auf das konkrete Vertragsverhältnis abzustellen (vgl. Erwägung 3.3 hiervor).

**6.1** Gemäss Ziff. 1 des Vertrags wird die D. \_\_\_\_\_ Sarl/M. \_\_\_\_\_ für die Dauer eines ganzen Jahres mit der ausschliesslichen, wochenweisen Vermietung des Chalets X. \_\_\_\_\_ mit oder ohne ergänzende Dienstleistungen der M. \_\_\_\_\_ (catered, reduced service oder accomodation only) beauftragt. Die weiteren Details betreffend die Vermietungsmodalitäten, die Preise, die Vergütung an die Rekurrenten, mögliche Preisnachlässe, Höhe des Depots für Mieterschäden etc. sind in den darauf folgenden Ziffern 2 bis 8 des Vertrags festgehalten. In Ziff. 9 und 10 sind die Modalitäten der Eigennutzung durch die Rekurrenten geregelt. In Ziff. 9 a) wird festgehalten, dass den Rekurrenten, soweit nicht bereits Vermietungen oder Reservationen vorliegen und ausser in den drei Wochen von Weihnacht/Neujahr und orthodoxer Weihnacht, die Liegenschaft jederzeit zum Eigengebrauch zur Verfügung steht. Der genaue Vertragstext lautet:

**"Owner weeks**

With the exception of the 3 remaining high season weeks of Christmas, New Year and Orthodox Christmas (weeks 3, 4 and 5 in Table 1) the owners can take back weeks as long as they have not yet been rented and there is not a tenant option in place (a tenant option is a reservation pending conformation which a tenant can take for a maximum period of 5 days while they confirm the booking)."

In den nachfolgenden Bestimmung von Ziff. 9 und 10 des Vertrags werden die jeweiligen Übergabekonditionen vor und nach der Eigennutzung, sowie die Verantwortlichkeiten betreffend die Reinigung etc. geregelt. Demnach lag mit dem Agreement zwar wie vom Vertreter geltend gemacht ein Vermietungsauftrag für eine an sich ganzjährige Vermietung vor, gleichzeitig war aber während der Dauer des Vermietungsauftrags, abgesehen von den genannten drei Wochen in der Hochsaison 2016/17, eine ganzjährige, jederzeitige Eigennutzung durch die Rekurrenten vorbehalten. Damit ist erstellt, dass die Rekurrenten die Liegenschaft zwar vermieten wollten, sich daneben aber das Chalet, soweit nicht bereits reserviert oder vermietet, zur jederzeitigen eigenen Verfügung freigehalten haben. Nichts Anderes folgt aus der Tatsache, dass die Rekurrenten sich bereits zum Voraus einen ganzen Monat zur Eigennutzung freigehalten haben. Auch wenn und soweit die Rekurrenten diese Möglichkeit im Jahr 2017, gemäss den Aussagen des Vertreters, ausser an rund zwei Wochen aus freien Stücken nicht wahrgenommen haben, stand ihnen das Chalet mit Ausnahme der drei Wochen Hochsaison somit, trotz des Vermietungsauftrags an die D. \_\_\_\_\_ Sarl/M. \_\_\_\_\_, während des ganzen übrigen Jahres jederzeit zur Eigennutzung zur Verfügung. Mit Blick auf die neun Wochen Eigennutzung im Jahr 2018, ist weiter davon auszugehen, dass der Vermietungsauftrag mit T. \_\_\_\_\_ soweit es sich nicht ohnehin um Kurzzeitvermietungen für die D. \_\_\_\_\_ Sarl/M. \_\_\_\_\_ gehandelt hat, gleich ausgestaltet war. Trotz einer an sich zum Nachweis ernsthafter Vermietungsbemühungen geeigneten Beauftragung professioneller Vermieter, haben die Rekurrenten sich die Liegenschaft im Jahr 2017 zum Eigengebrauch zur Verfügung gehalten, womit die Voraussetzungen für die Besteuerung des Eigenmietwerts nach Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG erfüllt sind. Gemäss Art. 1 a) des Agreements endete der Vermietungsauftrag mit der D. \_\_\_\_\_ Sarl/M. \_\_\_\_\_ Ende September 2017. Ob das Vertragsverhältnis danach verlängert wurde oder ausgelaufen ist, kann aber offenbleiben, da den Rekurrenten mit oder ohne dieses Auftragsverhältnis die jederzeitige Nutzung der Liegenschaft offenstand. Abgesehen von der ersten Januarwoche 2017 in denen das Chalet der ausschliesslichen Vermietung durch die D. \_\_\_\_\_ Sarl/M. \_\_\_\_\_ vorbehalten war, haben die Rekurrenten somit den Eigenmietwert 2017 mangels tatsächlicher Vermietung voll und ganz zu versteuern.

Da der zu beurteilende Sachverhalt den Tatbestand der Steuerbarkeit nach Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG erfüllt, erübrigt sich im weiteren die Prüfung einer Steuerumgehung.

**7.** Zusammenfassend und ergänzend bleibt folgendes festzuhalten. Bei Liegenschaften wie dem vorliegend interessierenden Luxuschalet der Rekurrenten ist bereits anlässlich der Errichtung oder dem Kauf der Liegenschaft offensichtlich, dass für eine allfällige Vermietung nur ein beschränkter, exklusiver und spezieller Mietmarkt mit vergleichsweise kleinem Kundenkreis in

Frage kommt. An einem Ort wie G. \_\_\_\_\_, wo sich selbst im Ortszentrum die Nachfrage auf wenige Wochen in der Hauptsaison beschränkt, handelt es sich bei solchen Luxusobjekten, von vornherein um Liegenschaften, die nicht als Renditeobjekte konzipiert sind und die grundsätzlich dem Eigengebrauch des jeweiligen Eigentümers zur Verfügung stehen sollen. Zwar lassen sich bei vorhandener Nachfrage bereits in wenigen Wochen Mieterträge erzielen, die über dem Eigenmietwert eines Jahres liegen können, die Objekte weisen aber aufgrund der saisonal stark unterschiedlichen Nachfrage trotz angestrebter Vermietung oft Leerstände auf und stehen somit während deutlich mehr als der Hälfte des Jahres für den Eigengebrauch zur Verfügung. Diese Marktlage und die bei Nachfrageschwankungen stark unterschiedliche Vermietbarkeit eines solchen Luxusobjekts kann bei einer Liegenschaft, die grundsätzlich dem Eigengebrauch dient, letztlich nicht dazu herangezogen werden, die Besteuerung des Eigenmietwerts zu vermeiden. Dies zumindest solange nicht, als der Verzicht auf die Eigennutzung des Objekts nicht von vornherein ausdrücklich und nachweisbar vereinbart oder anderweitig klar nachgewiesen worden ist. Die Steuerbarkeit des Eigenmietwerts entfällt zudem gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur dann, wenn die unterbliebene Eigennutzung die Folge eines objektiven äusseren Faktors wie der nachgewiesenen, trotz ernsthafter marktgerechter Vermietungsbemühungen bestehenden Unvermietbarkeit ist. Eine solche lässt sich aber bei längerfristig ausbleibendem oder ungenügendem Vermietungserfolg mit der Beauftragung einer einzelnen Immobilienfirma, welche auf eine aktive intensive Vermarktung auf verschiedenen Kanälen verzichtet, nicht nachweisen. Selbst bei einer entsprechenden Vereinbarung ist somit spätestens nach längerer, zwei, drei Jahre dauernder, unterdurchschnittlicher und schlechter Ertragslage davon auszugehen, dass der jeweilige Eigentümer, wenn er (weiterhin) auf eine massgebliche und nachweisbare Intensivierung der Vermietungsbemühungen, eine Anpassung der Mietpreise und eine Ausrichtung der Vermarktung auf einen breiteren Markt oder auch auf weitere, für eine bessere Vermietbarkeit allenfalls angezeigte Massnahmen, wie z.B. eine räumliche Aufteilung des Objekts, verzichtet, sich die Liegenschaft trotz anderslautender Vereinbarung, als Luxusobjekt der gehobenen Klasse erhalten will. Im Widerspruch zur geltend gemachten Vereinbarung verzichtet er dann auf ernsthafte Vermietungsbemühungen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (s. E. 3.2 und 3.3 hiervor) und hält sich die Liegenschaft dadurch weiterhin zur Eigennutzung zur Verfügung. Damit unterliegt er, unbesehen einer tatsächlichen Eigennutzung, der Besteuerung des Eigenmietwerts nach Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG. Um den starken saisonalen Schwankungen von Mietpreisen und Nachfrage gerecht zu werden ist dabei, solange der erzielte Mietertrag den Eigenmietwert nicht übersteigt und unabhängig von der zeitlichen Dauer der Vermietung resp. des Eigengebrauchs, die Differenz bis zum vollen Eigenmietwert hinzuzurechnen.

8. Der Vertreter macht in seinen Eingaben weiter geltend, die Rekurrenten hätten sich im Jahr 2017 hauptsächlich im Mittelmeerraum, einem der Arabischen Emirate und in den Vereinigten Staaten aufgehalten und mehr als die Hälfte des Jahres ausserhalb von Europa verbracht. Während dieser Zeit hätten sie sich aufgrund der grossen Distanz auch keine Eigennutzung vorbehalten können, schon gar nicht übers Wochenende. Ein Chalet könne nicht als selbstbenutzt gelten, wenn es wegen fernen Auslandsaufenthalten nicht benutzt werde und nicht benutzt werden könne. Im Übrigen würden zwei Rechnungen der E.\_\_\_\_\_ Energie AG vom 19. Januar 2018 und vom 20. Juli 2017 bestätigen, dass die Liegenschaft im Jahr 2017 nicht habe genutzt werden können und hohe Rückerstattungen für die auf Basis der Vorjahre erhobenen Anzahlungen erfolgt seien.

Zum Stromverbrauch resp. den geltend gemachten Rechnungen der E.\_\_\_\_\_ Energie AG ist vorab festzuhalten, dass mit dem Rekurs wie bereits im Einspracheverfahren einzig die Rechnung vom 31. Oktober 2017 eingereicht worden ist. Rückerstattungen sind daraus keine ersichtlich, einzig der Betrag der drei regulären Akontozahlungen von CHF 410.-- sind an den Gesamtrechnungsbetrag von CHF 841.-- angerechnet worden. Der in Rechnung gestellte Energieverbrauch für die 12-monatige Periode vom 1. Oktober 2016 bis zum 30. September 2017 beträgt 4'002 kWh. Dieser Stromverbrauch ist zwar in Anbetracht der Tatsache, dass das Haus mit einer Wärmepumpe ausgestattet ist (vgl. Rechnung der E.\_\_\_\_\_ Energie AG vom 31.10.2017, unter Lieu de consommation, pag. 34) und auch bei Leerstand auf niedrigem Niveau beheizt werden muss, tatsächlich als eher tief zu beurteilen. Da der Eigenmietwert aber auch dann zu versteuern ist, wenn der Eigentümer sich die Liegenschaft zur Verfügung hält, ohne sie tatsächlich zu bewohnen, lässt sich aus dem niedrigen Stromverbrauch nichts zugunsten der Rekurrenten ableiten (vgl. Leuch/Amonn, a.a.O., N. 13 zu Art. 25 StG; Zwahlen/Lissi, a.a.O., N. 23 zu 21 DBG; BGer 2C\_773/2009 vom 23.4.2010, E. 2.1 sowie E. 3.1 hiavor). Die Tatsache, dass die Rekurrenten das Chalet nur sehr wenig genutzt haben und sich im Jahr 2017 mehrheitlich ausserhalb von Europa aufgehalten haben, vermag daran nichts zu ändern. Ein frei gewählter Auslandsaufenthalt stellt keinen objektiven äusseren Umstand dar, der die Nutzung der Liegenschaft verunmöglichen würde. Das Chalet hat den Rekurrenten im Jahr 2017 mit Ausnahme der ersten Januarwoche uneingeschränkt zur Verfügung gestanden und die Rekurrenten haben es sich, wie in E. 6.1 hiavor ausgeführt gemäss Ziff. 9 a) des Vertrags mit der D.\_\_\_\_\_ Sarl/M.\_\_\_\_\_, auch während des ganzen übrigen Jahres zum Eigengebrauch zur Verfügung gehalten. Womit sie den Eigenmietwert zu versteuern haben.

9. Da die Rekurrenten mit Ausnahme des auf eine Woche entfallenden Anteils von rund CHF 3'778.-- den vollen restlichen Eigenmietwert 2017 von CHF 192'682.-- als Ertrag aus ihrer Liegenschaft im Einkommen zu versteuern haben, liegt der resultierende Steuerbetrag unter

dem Maximalbetrag von 25 % des Nettovermögensertrags (Resteigenmietwert abzüglich Gewinnungskosten von CHF 39'292.--) von CHF 153'390.-- gemäss Art. 66 StG, weshalb der Antrag auf Anwendung der Vermögenssteuerbremse abzuweisen ist.

**10.** Aus den Erwägungen folgt, dass der Antrag betreffend die Kürzung des anrechenbaren Eigenmietwerts überwiegend, bis auf den Anteil für die erste Januarwoche, abzuweisen ist und die Rekurrenten den Eigenmietwert für den Rest des Jahres 2017 uneingeschränkt zu versteuern haben. Der Antrag auf Reduktion der Vermögenssteuer gemäss Art. 66 StG ist ebenfalls abzuweisen. Damit sind Rekurs und Beschwerde teilweise gutzuheissen.

**11.** Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten an sich nur einen Anteil der 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]). Die Rekurrenten obsiegen aber soweit die Besteuerung des Eigenmietwerts betreffend nur in äusserst geringem Umfang von rund 2.7 %, betreffend die Vermögenssteuerreduktion unterliegen sie ganz. Gleichzeitig war die Gehörsverletzung seitens der Steuerverwaltung nicht ursächlich für das vorliegende Verfahren, weshalb auch dies keinen Einfluss auf die Verlegung der Verfahrenskosten hat. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 2'000.-- werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Weil die Rekurrenten vertreten sind und ihnen im vorliegenden Verfahren notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, kann ihnen grundsätzlich eine Parteikostenentschädigung zugesprochen werden (Art. 200 Abs. 4 StG bzw. 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]). Weil sie nur in äusserst geringem Umfang obsiegen und dies zudem nicht auf den Vorbringen des Vertreters beruht, ist jedoch keine Parteikostenentschädigung zu sprechen.

**Aus diesen Gründen wird erkannt:**

1. Der Eventualantrag auf Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung infolge Verletzung des rechtlichen Gehörs wird abgewiesen.
2. Der Antrag auf eine Zeugenbefragung wird abgewiesen.



3. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der steuerbare Liegenschaftsertrag aus Eigenmietwert um den auf eine Woche entfallenden Anteil von CHF 3'778.-- reduziert, soweit die Reduktion der Vermögenssteuer betreffend, wird er abgewiesen. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
4. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der steuerbare Liegenschaftsertrag aus Eigenmietwert um den auf eine Woche entfallenden Anteil von CHF 3'778.-- reduziert. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
5. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden den 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 betref-**

**fend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden.** Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

8. Zu eröffnen an:

- C.\_\_\_\_\_ zuhanden von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde G.\_\_\_\_\_

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION  
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller