



100 20 81

200 20 64

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

V. _____

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) waren 2017 infolge ihres Grundbesitzes in der Gemeinde G. _____ in der Schweiz und im Kanton Bern beschränkt steuerpflichtig. Sie wurden von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), mit Verfügung vom 9. Juli 2019 für das Steuerjahr 2017 betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer je mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 112'700.-- und betreffend die kantonalen Steuern mit einem steuerbaren Vermögen von CHF Null veranlagt. Darin enthalten war Einkommen aus dem Eigenmietwert des Grundstücks Chalet X. _____, G. _____ Gbbl. Nr. _____, an der _____strasse _ in H. _____. In Ergänzung zum deklarierten Ertrag aus Vermietung hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten den Eigenmietwert (CHF 91'540.--) für die Dauer der nichtvermieteten Zeit von 50 Wochen im Umfang von CHF 88'019.-- aufgerechnet. Dies nachdem die deklarierten Mieteinnahmen aus der Vermietung des Chalet X. _____ im Vergleich zum Vorjahr von CHF 141'525.-- (2016) auf CHF 34'000.-- (2017) zurückgegangen waren.

B. Dagegen haben die Rekurrenten durch die U. _____ AG Einsprache erheben lassen. Diese hat sinngemäss beantragt, auf die Aufrechnung eines Eigenmietwertanteils sei zu verzichten resp. der steuerbare Eigenmietwert auf CHF Null zu kürzen, weil das Chalet X. _____ während des ganzen Jahres 2017 zur Vermietung ausgeschrieben gewesen sei. Die Rekurrenten hätten während ihrer Anwesenheit in H. _____ das Chalet Y. _____, G. _____ Gbbl. Nr. _____ an der _____strasse _ bewohnt und dessen Eigenmietwert zu 100 % versteuert. Das Chalet X. _____ sei seit dem Jahr 2013 vermietet worden und habe dabei Mieterträge zwischen CHF 103'025.-- und CHF 141'625.-- erzielt. Dies zeige, dass die Liegenschaft seither jedes Jahr vermietet worden sei. Im Jahr 2017 habe es leider nur einen Klienten gegeben, der die Liegenschaft habe mieten wollen. Es bestehe dennoch kein Recht, die Steuerpflichtigen aufgrund der Marktveränderung mit der Aufrechnung des Eigenmietwerts zu bestrafen.

C. Mit Brief vom 3. Dezember 2019 teilte die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit, dass die eingereichten Belege nicht genügen würden, um die geltend gemachte vergebliche Vermietung nachzuweisen. Insbesondere sei für das Jahr 2017 betreffend den Vermietungsauftrag an die E. _____ AG, welche für die Rekurrenten die Vermietung vornehme, kein schriftlicher Vertrag eingereicht worden. Auch der am 18. Mai 2019 unterzeichnete Vertrag enthalte nicht die verlangten Angaben betreffend die Vorgaben der konkreten Mietpreise und Mietbedingungen. Es sei somit nicht nachgewiesen, dass das Objekt tatsächlich und vergeblich ganzjährig zum Marktpreis auf dem Mietmarkt angeboten worden sei.

D. Nachdem die Rekurrenten auf eine Stellungnahme dazu verzichtet hatten, wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit Entscheiden vom 4. Februar 2020 ab.

E. Dagegen liessen die Rekurrenten durch Rechtsanwalt V._____ (Vertreter) bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) mit gleichbleibendem Antrag Rekurs und Beschwerde erheben. Dabei wird geltend gemacht, dass das Chalet X._____ der Rekurrenten von der E._____ AG vermietet werde. Das Chalet habe den Rekurrenten im Jahr 2017 nicht für den Eigengebrauch zur Verfügung gestanden. Wie bereits anlässlich der Einsprache vorgebracht, verfügten die Rekurrenten noch über eine weitere Liegenschaft, das Chalet Y._____ in H._____, welches sie für den Eigenbedarf nutzten und wofür sie den gesamten Eigenmietwert versteuern würden. Aus der eingereichten Bestätigung der E._____ AG (Beilage 1 zum Rekurs) gehe hervor, dass die Rekurrenten die Liegenschaft weder für sich genutzt noch Zeiträume für den Eigengebrauch reserviert hätten. Im Gegenteil, die E._____ AG sei gemäss deren Angaben beauftragt, die Liegenschaft (Chalet) X._____ möglichst häufig zu vermieten, dies ohne jegliche Sperrzeiten. Die Liegenschaft (Chalet) X._____ habe den Rekurrenten somit nicht für den Eigengebrauch zur Verfügung gestanden, weshalb für die Besteuerung des Eigenmietwerts kein Raum bleibe und einzig der effektiv erzielte Mietertrag von CHF 34'000.-- zu besteuern sei.

F. In ihrer Vernehmlassung vom 6. Mai 2020 zu Rekurs und Beschwerde beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Begehrens. In der Begründung macht sie unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung geltend, ein steuerlich relevanter Eigengebrauch liege nur dann nicht vor, wenn eine Liegenschaft infolge objektiver äusserer Umstände nicht oder nur teilweise benutzt werden könne. Gleich verhalte es sich, wenn ein Objekt leer stehe, weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthafter Bemühungen nicht vermietet oder vermarktet werden könne. Auch diesfalls unterbleibe die Nutzung aufgrund eines äusseren Faktors. Demgegenüber sei selbst dann ein steuerlich massgeblicher Eigengebrauch anzunehmen, wenn ein Eigentümer die Liegenschaft zwar nicht tatsächlich bewohne, sich das Recht dazu aber ohne es auszuüben vorbehalte. Da es sich bei der behaupteten Vermietung um eine steuermindernde Tatsache handle, sei diese von den Steuerpflichtigen nachzuweisen. Vorliegend machten die Rekurrenten geltend, dass sie die Liegenschaft (Chalet) X._____ das ganze Jahr zur Vermietung ausgeschrieben hätten, dass sie jedoch im Steuerjahr 2017 kaum habe vermietet werden können. Das als Nachweis für die Vermietungsabsicht und die ernsthaften Vermietungsbemühungen eingereichte Bestätigungsschreiben der E._____ AG sei dafür aber untauglich. Sinngemäss wird zudem geltend gemacht, dass die E._____ AG keine Kenntnis davon habe, ob die Rekurrenten das Chalet nicht zeitweise doch selbst genutzt hätten. Weiter seien in dem Schreiben Mietpreise nur für gewisse Monate aufgeführt. Für die übr-

ge Zeit des Jahres seien keine vereinbarten Preise angegeben. Es sei deshalb zweifelhaft, dass das Chalet während des ganzen Jahres habe vermietet werden sollen. Weiter hätten die Rekurrenten nicht einmal ansatzweise ernsthafte Vermietungsbemühungen nachgewiesen. Es sei kein schriftlicher Vertrag für den Vermietungsauftrag eingereicht worden. Die Bestätigung der E._____ AG sei dafür ungeeignet und weise kaum einen Beweiswert auf, da es sich um eine blosser Parteibehauptung handle. Es werde zudem nicht aufgezeigt in welcher Form auf welchen Plattformen das Chalet ausgeschrieben worden sei. Selbst wenn nachgewiesen wäre, dass die Liegenschaft (Chalet) X._____ tatsächlich zur Vermietung ausgeschrieben gewesen sei, lasse sich daraus nichts zugunsten der Rekurrenten ableiten, da die vereinbarten Mietpreise weit über dem Mass des Eigenmietwerts lägen und nicht den Marktpreisen entsprechen würden. Ernsthafte Bemühungen zur Vermietung würden voraussetzen, dass die Rekurrenten das Chalet zu einem marktüblichen Preis ausschrieben. Zudem würde ein ernsthaft interessierter Vermieter, wenn sich keine Mieter finden liessen, die Strategie ändern und die Preise anpassen und allenfalls die Kanäle und Plattformen wechseln. Die Rekurrenten hätten weder das Eine, noch das Andere getan. Damit fehle es an dem Nachweis, dass den Rekurrenten die Liegenschaft aufgrund ernsthafte Vermietungsbemühungen nicht zur Verfügung gestanden habe.

G. In seiner Stellungnahme vom 22. Juni 2020 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung hält der Vertreter an den bisherigen Anträgen fest.

Zum Beweiswert der seitens der E._____ AG eingereichten Bestätigung macht er geltend, dass es sich dabei entgegen dem Vorbringen der Steuerverwaltung nicht um eine Parteibehauptung, sondern, da die E._____ AG vorliegend nicht Partei sei, um die Aussage einer Drittperson und damit um ein echtes Beweismittel handle.

Weiter verlange die Steuerverwaltung von den Rekurrenten einen Nachweis über die konkreten Vermietungsbemühungen. Dazu sei festzuhalten, dass die Rekurrenten eine Immobilienfirma mit der Vermietung beauftragt hätten. Es sei somit nicht deren Aufgabe sich weiter um die Vermietung zu kümmern und es könne von den Rekurrenten nicht verlangt werden weitere Nachweise betreffend Vermietungsbemühungen zu erbringen. Die E._____ AG habe die Liegenschaft auf ihrer Internetplattform und in ihrem Katalog ausgeschrieben. Dies sei ein übliches Vorgehen. Die Liegenschaft sei im Jahr 2017 wie auch in den folgenden Jahren bis heute unter der Bezeichnung "_____" zur Vermietung angeboten worden (vgl. Beilage 1 zum Rekurs). Es habe somit nachweislich eine Ausschreibung wie auch eine Vermietung stattgefunden. Gemäss ausdrücklicher Bestätigung der E._____ AG sei diese zur jederzeitigen Vermietung beauftragt gewesen und es seien seitens der Rekurrenten weder Zeiträume für Eigennutzung blockiert worden, noch habe, wie von der Steuerverwaltung angedeutet, eine (spontane) Eigennutzung stattgefunden. Es sei mit Blick auf mögliche kurzfristige Vermietungen undenkbar und

realitätsfremd, dass die Rekurrenten ihre Liegenschaft zwischendurch ohne Information der Immobilienfirma quasi heimlich selbst benutzt hätten. Dies müsse umso mehr gelten, als die Rekurrenten das Chalet X. _____ für den Eigengebrauch gar nicht benötigten, da sie über ein Nutzniessungsrecht an einem grösseren Chalet Y. _____, G. _____ Gbbl. Nr. _____ und an der Liegenschaft Z. _____ G. _____ Gbbl. Nr. _____ verfügten, für welche sie auch den Eigenmietwert versteuern würden. Damit sei der Nachweis erbracht, dass keine Selbstnutzung und kein sich zur Verfügung halten seitens der Rekurrenten stattgefunden habe.

Zum Vorbringen der Steuerverwaltung, dass die vereinbarten Mietpreise zu hoch seien, hält der Vertreter fest, dass es sich entgegen der Vermutung der Steuerverwaltung bei dem Vermietungsauftrag nicht um eine infolge überhöhter Preise fingierte Ausschreibung gehandelt habe. Der Vergleich mit dem auf ein Monatsbetroffnis heruntergebrochenen Eigenmietwert sei schon deshalb falsch, weil es sich bei den vereinbarten Mietpreisen nicht um Jahresmieten, sondern um die wochenweise Vermietung handle, bei der die Mietpreise stets sehr viel höher seien. Dies u.a. auch deshalb, weil die Ferienwohnungen nur während wenigen Wochen pro Jahr vermietet werden könnten. Zudem handle es sich um ein sehr grosses, sehr luxuriöses Chalet, das auf 4 Stockwerken über 5 Schlafzimmer inkl. Angestelltenzimmer für je 2 Personen, grosszügige Wohn- und Schlafräume, zahlreiche Nasszellen und Platz für 10 bis 12 Personen biete. In H. _____ gebe es zahlreiche ähnlich luxuriöse Objekte, die zu ähnlich hohen Preisen angeboten würden. Als Nachweis reicht der Vertreter Ausdrucke von Airbnb Angeboten für den Monat Dezember 2020 ein, wovon nur eine Woche in der Hochsaison liege. Die Angebote reichen von CHF 45'000.-- für ein Chalet mit 3 Schlafzimmern über eines von CHF 59'270.-- für eine Wohnung mit 4 Schlafzimmern bis zu CHF 105'000.-- für eine Wohnung mit 7 Schlafzimmern. Die von der Steuerverwaltung kritisierten vereinbarten Mietpreise seien somit marktkonform. Das Problem der schwierigen Vermietung liege nicht in überhöhten Preisen, sondern in einem wegbrechenden Markt. Die Vermietung solcher Objekte sei in den letzten Jahren schwieriger geworden. Dies auch infolge der vermehrten Konkurrenz von selbstvermietenden Ferienwohnungseigentümern auf einschlägigen Plattformen. Auch andere Immobilienfirmen hätten auf Anfrage hin bestätigt, dass die Vermietungen in den letzten Jahren stark rückläufig seien, so dass eine Vermietung oft auch in der Saison nicht durchwegs möglich sei. Dazu hat der Vertreter ein Schreiben der Firma F. _____ Immobilien eingereicht, das diese Aussagen bestätigen soll (Beilage 6 zum Rekurs).

H. Dazu hat sich die Steuerverwaltung mit Antwortschreiben vom 6. Juli 2020 vernehmen lassen. Sie hält dabei fest, dass es zum Nachweis von genügenden Vermietungsbemühungen nicht ausreiche, einem Vertreter einen diesbezüglichen Auftrag zu erteilen. Wenn die Aktivitäten

der Beauftragten Immobilienfirma nicht als ernsthafte Bemühungen zu beurteilen seien, dann müssten sich die Eigentümer deren (Nicht-)Handeln anrechnen lassen. Massgeblich für ernsthafte Vermietungsbemühungen sei u.a. ob, wie und wie oft inseriert werde. Sowie der Ort des Inserats, die Ersichtlichkeit von Preis und Verfügbarkeitsdaten. Die Liegenschaft der Rekurrenten sei nicht auf modernen Vermietungsplattformen wie airbnb.com, booking.com oder fewo-direkt.de ausgeschrieben worden. Zudem weise die Internetplattform der E._____ AG keine Angaben über Preise und Verfügbarkeit auf und es seien auch nicht alle Objekte auf der Plattform aufgeschaltet. Auch sei keine direkte Buchung möglich, damit bedinge eine Vermietung eine persönliche Kontaktaufnahme mit der E._____ AG. Dies alles stellten für potentielle Mieter wenig mieterfreundliche Hürden dar, die einer Vermietung im Wege stünden. Massgeblich für die Ernsthaftigkeit der Vermietungsbemühungen der beauftragten Immobilienfirma sei auch die konkrete Ausgestaltung des Vermietungsauftrags. Wenn wie vorliegend die Beauftragte nur auf Provisionsbasis arbeite und die Vermietung nur einer von mehreren Geschäftsbereichen wie u.a. die Verwaltung derselben Liegenschaften sei, bestehe für die Immobilienfirma nicht das gleiche Interesse und derselbe Erfolgsdruck Vermietungen aktiv zu bewerben, wie wenn ein gewisses Grundhonorar für Vermietungsanstrengungen vereinbart werde. Zudem sei unklar, ob die beauftragte Vermieterin berechtigt sei resp. berechtigt gewesen sei, bei Bedarf auf den Markt zu reagieren und Mietpreisanpassungen vorzunehmen.

Auch wenn eine Ferienwohnung üblicherweise nicht ganzjährig voll ausgelastet werden könne, so könnten gemäss einer deutschen Marktstudie von FeWo-direkt betreffend den deutschen und internationalen Markt für private Ferienimmobilien ganzjährig angebotene Ferienwohnungen durchschnittlich 24 Wochen pro Jahr vermietet werden. Da die Region H._____ gemäss dem digitalen Geschäftsbericht 2018/19 von H._____ G._____ Tourismus (Geschäftsbericht 2018/19) nur einen leichten Rückgang von Logiernächten in Ferienwohnungen verzeichne, müsse mit Blick auf die beliebte Ferienregion I._____ bei genügenden zeitgemässen Vermietungsbemühungen und stimmigem Preis-Leistungsverhältnis auch hier eine erfolgreiche Vermietung möglich sein. Von dem seitens des Vertreters vorgebrachten Wegbrechen des Marktes könne mit Blick auf die Zahlen des Geschäftsberichts 2018/19 jedenfalls nicht die Rede sein.

Zwar sei unerheblich, ob der Eigentümer oder eine Drittpartei die Vermietung vornehme, für eine Befreiung der Besteuerung des Eigenmietwerts müssten aber in jedem Fall ganzjährige ernsthafte Vermietungsbemühungen nachgewiesen werden. Diesen Nachweis hätten die Rekurrenten nicht erbracht.

I. Mit Brief vom 7. August 2020 hat der Vertreter auf die Duplik der Steuerverwaltung vom 6. Juli 2020 geantwortet und dabei unverändert an seinen Anträgen festgehalten. Zu den Aus-

föhrungen der Steuerverwaltung zur Vermarktung hält er vorab fest, dass es nicht Aufgabe der Steuerverwaltung sei, die Zweckmässigkeit der gewählten Vermarktungsmethode zu beurteilen. Wesentlich sei nur, ob der Eigentümer eine Vermietung ernsthaft anstrebe, diesfalls sei einzig der erzielte Mietzins zu versteuern, oder ob er sich das Objekt zur eigenen Verfügung bereithalte und er den Eigenmietzins zu versteuern habe. Massgeblich sei somit nicht, ob die Vermarktung gut war oder ob sie besser hätte gemacht werden können, sondern, ob die Mandatierung einer lokalen Immobilienfirma als ernsthafte Vermietungsbemühung anerkannt werde oder nicht. Anders als bei einer Selbstvermietung oder einer gemischten Form habe der Eigentümer bei Beauftragung eines Dritten keinen Nachweis betreffend die konkreten Vermietungsbemühungen zu erbringen, sondern einzig jenen der Mandatserteilung und allenfalls ergänzend den Nachweis dafür, dass er keine Zeiträume zur Eigennutzung blockiert hat. Diese Nachweise seien vorliegend erbracht worden.

Weiter sei festzuhalten, dass sowohl die Vermieterin wie auch die Eigentümerin sehr wohl ein massgebliches Interesse an einer Vermietung hätten. Erstere beschäftige allein für die Vermietung 12 Vollzeitangestellte, womit die Bedeutung dieses Geschäftszweigs der E. _____ AG erstellt sei und die Rekurrenten hätten auch bei einem Mandat ohne Grundhonorar für Vermietungsdienstleistungen, gerade in H. _____, erhebliche benutzungsunabhängige, laufende Kosten für die Liegenschaft zu tragen, die mit einer Vermietung abgedeckt werden könnten. Es bestehe somit entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung bei nicht erfolgreicher Vermietung sehr wohl ein Rechtfertigungsdruck der E. _____ AG gegenüber den Rekurrenten.

Betreffend die Marktlage wird weiter vorgebracht, dass sich aus der von der Steuerverwaltung aufgeführten Marktstudie zu privaten Ferienimmobilien der FeWo-direkt nichts zum vorliegenden Fall ableiten lasse, da es sich um eine deutsche Studie handle, die sich auf ganz Europa erstrecke und bei der die miteinbezogenen Daten aus der Schweiz nur 2 % ausmachten. Zur ebenfalls von der Steuerverwaltung ins Feld geföhrten Logiernächtestatistik aus dem Geschäftsbericht 2018/19 hält der Vertreter fest, dass diese auf den Kurtaxenabrechnungen basiere. Da viele Ferienhausbesitzer die Kurtaxe pauschal abrechnen würden, bestehe in der Parahotellerie eine sehr hohe Dunkelziffer bezüglich der effektiven Auslastung. Auch diese Statistik sei somit im vorliegenden Zusammenhang nicht aussagekräftig. Im Übrigen sei für ein einzelnes Objekt nicht relevant, wie hoch die Gesamtauslastung der ganzen Region sei.

J. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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

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 den Eigenmietwert des Chalet X. _____ G. _____ Gbbl. Nr. _____ von CHF 91'540.-- unter Berücksichtigung der Vermietungsdauer von zwei Wochen anteilmässig mit CHF 88'019.-- zu versteuern haben, oder ob sie nachweislich darauf verzichtet haben, sich die Liegenschaft zur Eigennutzung zur Verfügung zu halten und diese 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 kantona-

len Bestimmung herangezogen werden. Bleibt darauf hinzuweisen, dass bei Zweit- und Ferienwohnungen 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.

4.1 Die von der Steuerverwaltung in ihren Eingaben geforderten Belege für an ein breites Publikum gerichtete Ausschreibungen und Inserate auf einschlägigen Internetplattformen mit Preisangaben und der Möglichkeit für direktes Buchen usw. stellen, insbesondere bei Selbstvermarktung, grundsätzlich eine Möglichkeit dar, ernsthafte Vermietungsbemühungen nachzuweisen. Die genannten Kriterien und Vermarktungsmethoden sind aber keine zwingende Voraussetzung für den Nachweis solcher Bemühungen. Für eine ernsthafte Vermietung ist auch nicht massgeblich, dass möglichst viele davon erfüllt sind, sondern, ob die Vermietungsbemühungen dem konkreten Markt entsprechen und letztlich, ob sie sich bewähren und eine erfolgreiche Vermietung ermöglichen. Bei der Vermietung von Objekten im oberen Luxussegment, wie vorliegend, handelt es sich um einen kleinen, speziellen und exklusiven Markt, der auch nur über einen relativ kleinen potentiellen Kundenkreis verfügt. Für die Vermarktung ist es von vornherein irrelevant, ob mit der Vermarktungsmethode ein ohnehin nicht massgebliches breites Publikum angesprochen werden kann. Im Gegenteil, eine aggressive Ausschreibung auf verschiedenen Plattformen vermindert tendenziell den exklusiven Charakter eines solchen Objekts und könnte sich in diesem Marktsegment, wo Diskretion und Exklusivität von grösster Bedeutung sind, sogar negativ auswirken. Auch sind Mehrfachausschreibungen auf mehreren nicht vernetzten Plattformen wenig praktikabel und kein Garant für ernsthafte Vermietungsbemühungen. Massgeblich ist vielmehr, dass diese dem konkreten Objekt und Marktsegment entsprechen.

Die Rekurrenten haben mit der E. _____ AG einen professionellen, gut verankerten und seit Jahren am lokalen Markt erfolgreich tätigen Anbieter mit gutem Netzwerk und Bekanntheitsgrad und langjähriger Erfahrung im massgeblichen Marktsegment mit der Vermietung beauftragt. Betreffend die Vermietung bestand gemäss den Akten und den Angaben des Vertreters (vgl. Einspracheschreiben, pag. 13 und Rekurs- und Beschwerdeschreiben S. 3 erster Absatz)

im Steuerjahr 2017 bereits ein mehrjähriges Auftragsverhältnis zwischen den Rekurrenten und der E._____ AG. Zwar wurde betreffend das Jahr 2017 kein schriftlicher Vertrag eingereicht, das Bestehen des Vertragsverhältnisses ist aber mit den Bestätigungen der E._____ AG vom 9. Mai 2019 (pag. 31), vom 27. Februar 2020 und mit der Abrechnung betreffend die Vermietung im Sommer 2017 vom 16. Juni 2017 und dem Ausdruck des Internetangebots zum Chalet der Rekurrenten auf der Website der E._____ AG (vgl. Beilage 1 zur Stellungnahme zur Vernehmlassung vom 22.6.2020) hinreichend nachgewiesen und belegt. Aus der Vermietung in den Vorjahren 2013 bis 2016 mit einem durchschnittlichen Mietertrag von über CHF 120'000.-- geht zudem hervor, dass die bisherige Vermietung seitens der E._____ AG marktkonform und erfolgreich war. Gleichzeitig ist damit auch erwiesen, dass die verlangten Mietpreise wie sie für das Jahr 2017 dokumentiert sind (vgl. Bestätigung der E._____ AG vom 27.2.2020, Beilage 1 zum Rekurs) in diesem Segment durchaus marktüblich und nicht als überhöht zu beurteilen sind. Dasselbe ergibt sich aus den vom Vertreter eingereichten Mietangeboten vergleichbarer Objekte mit demselben Preisniveau und Angeboten anderer Anbieter im gleichen Marktsegment wie jenem der Anbieterin K._____, die in L._____ vergleichbare Luxuschalets für 10 bis 12 Personen zu Preisen von rund CHF 20'000.-- bis knapp CHF 50'000.-- pro Woche anbietet (abrufbar unter: <https://www._____> [besucht am 2.2.2021]). Damit fehlt es, wie von der Steuerverwaltung angedeutet, an Indizien für eine bloss fiktive Beauftragung wegen überhöhter Preise, die zu begründeten Zweifeln an der Ernsthaftigkeit der Vermietungsbemühungen Anlass geben könnten. Mit der Beauftragung einer professionellen Immobilienfirma wie vorliegend der E._____ AG, ist somit grundsätzlich von ernsthaften Vermietungsbemühungen auszugehen.

4.2 Sind ernsthafte Vermietungsbemühungen grundsätzlich nachgewiesen und haben sie bei dem individuellen Objekt nur in vereinzelt Jahren nicht zum gewünschten, genügenden Erfolg geführt, ist dies somit vorerst als natürliche Marktschwankung hinzunehmen und es ist nicht weiter nach den konkreten Vermarktungsbedingungen und Methoden zu fragen. Die Ernsthaftigkeit kann auch nicht unter Hinweis auf eine deutsch-europäische Marktstudie und die darin ermittelte durchschnittliche Vermietbarkeit von Ferienimmobilien in Europa in Frage gestellt werden. Solche gesamteuropäischen Durchschnittszahlen lassen keine verlässlichen Aussagen über einen lokalen und zudem noch sehr speziellen Markt zu. Dasselbe gilt grundsätzlich auch für anhand einer regionalen Logiernächtestatistik ermittelte Durchschnittszahlen (vgl. Überblick über die Logiernächte-Entwicklung von H._____ G._____ Tourismus, einsehbar unter: <https://www._____2019.html> Menu "Hauptnavigation > Kennzahlen > Logiernächtetabellen" besucht am 2.2.2021). Auch diese sind im vorliegenden Zusammenhang eines sehr spezifischen eher kleinen Marktsegments nicht aussagekräftig. Durchschnittszahlen lassen zudem grundsätzlich kaum Rückschlüsse auf die Vermietbarkeit einzelner konkreter (Luxus-

)Liegenschaften zu, welche die Ernsthaftigkeit der Vermietungsbemühungen bei kurzfristig ausgebliebenem Vermietungserfolg in Frage stellen könnten. Einzelne Jahre mit schlechter Vermietung vermögen somit an der grundsätzlichen Ernsthaftigkeit von Vermietungsbemühungen wie dargelegt nichts zu ändern.

4.3 Auch bei bestehendem Auftragsverhältnis und bisher grundsätzlich als genügend und marktkonform zu beurteilenden Vermietungsbemühungen, sind aber bei einer anhaltenden Unvermietbarkeit nach spätestens zwei, drei Jahren, zur weiteren Geltendmachung ernsthafter Vermietungsbemühungen und einer ernsthaften Vermietungsabsicht, eine massgebliche und nachweisbare Intensivierung der Vermietungsbemühungen, eine Anpassung der Mietpreise und Ausweitung des anvisierten Markts auf einen weiteren Kundenkreis unausweichlich. Wird trotz längerdauernd ungenügendem Vermietungserfolg auf eine Anpassung der Vermarktung, der Preise resp. des Angebots verzichtet, so deutet dies unzweifelhaft darauf hin, dass für die berechnete Person nicht die Vermietung, sondern der Erhalt der Liegenschaft als Luxusobjekt zum Eigengebrauch im Zentrum steht und die Gewährung der Ausnahme vom gesetzlich verankerten Grundsatz der Steuerbarkeit des Eigenmietwerts mangels genügend ernsthafter Vermietungsanstrengungen ausgeschlossen ist. Da im vorliegenden Fall zumindest bis ins Jahr 2017 noch keine längerfristige Unvermietbarkeit besteht, ist dies aber vorliegend nicht weiter zu erörtern.

Aufgrund des dargelegten Sachverhalts und gemäss den vorangegangenen Ausführungen sind die Vermietungsbemühungen der Rekurrenten im Jahr 2017 als dem Objekt entsprechend, marktkonform, zielgerichtet und damit grundsätzlich als ernsthaft im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu beurteilen.

5. Die Ausnahme von der gesetzlichen Regel der Besteuerung des Eigenmietwerts gemäss der in E. 3.2 dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung bedingt, neben 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 zu 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 Bach Immobilien, Beilage 6 zur Stellungnahme zur Vernehmlassung vom 22.6.2020), bedeutet dies aber noch keinen Verzicht auf den Eigengebrauch oder auf den Willen, sich das Objekt zur Verfügung zu halten.

5.1 Bei einer Beauftragung Dritter mit der Vermietung ist wie in Ziff. 3.3 hiavor festgehalten zur Beurteilung des subjektiven Elements des fehlenden sich "zur Verfügung Haltens", vorab auf das konkrete Vertragsverhältnis resp. den Vermietungsauftrag abzustellen.

Die Rekurrenten haben betreffend das vorliegend zu beurteilende Steuerjahr 2017 keinen schriftlichen Vertrag mit der E._____ AG eingereicht. Trotzdem ist wie hiavor dargelegt von einem seit mehreren Jahren und auch im 2017 bestehenden Auftragsverhältnis betreffend die Vermietung des Chalet X._____ auszugehen. Im Rahmen des vorangegangenen Einspracheverfahrens wurde von der damaligen Vertreterin, wohl mit Blick auf die sich abzeichnende Beweisproblematik, ein betreffend die Vermietung des Chalet X._____ von der Rekurrentin unterzeichneter, schriftlicher Vertrag mit der E._____ AG vom 28. Mai 2019 eingereicht. Darin wird ausdrücklich festgehalten, dass die Rekurrentin sich mit einer Vermietung zu den Bedingungen der E._____ AG einverstanden erklärt. Die detaillierten Vertragskonditionen sind dem Vertrag beigelegt. Neben den üblichen Ausführungen zu den konkreten Leistungen der E._____ AG, die weiteren Modalitäten betreffend die Ausschreibung, der Bezahlung und der Vorbereitung der Liegenschaft und der Betreuung der Mieter usw., wird darin betreffend eine konkrete Vermietung festgehalten, dass ein gültiger Vermietungsvertrag der E._____ AG mit dem Mieter erst und nur nach erfolgter ausdrücklicher Genehmigung seitens der Auftraggeberin zustande kommt. Damit waren die Rekurrenten aus dem Vermietungsauftrag nicht gebunden und hatten stets, zu jedem Zeitpunkt des Jahres freie Hand die Liegenschaft zu vermieten oder nicht. Ein solcher Vermietungsauftrag ist von vornherein nicht geeignet, einen fehlenden Eigennutzungswillen nachzuweisen. Eine weitere Bestimmung hält fest, dass bei Eigennutzung seitens der Auftraggeberin während der (an sich) zur Vermietung vorgesehenen Perioden, die Vermieterin frühestmöglich zu informieren sei. Wörtlich lautet die Bestimmung:

"Nous vous remercions d'avance de nous informer le plus tôt possible quand votre chalet ou appartement sera occupé par vous-même pendant les périodes de location envisagées."

Damit ist erstellt, dass im Vermietungsvertrag mit der E._____ AG den Rekurrenten selbst in den wenigen Wochen der Hochsaison die jederzeitige Eigennutzung vorbehalten war. Dieser Vermietungsvertrag wurde zwar erst im Jahr 2018 unterzeichnet. Für die Vorjahre, so auch das hier zu beurteilende Steuerjahr 2017, existiert gemäss den Vorbringen des Vertreters noch kein schriftlicher Vertrag. Da es sich bei den Vertragskonditionen aber um die Standardvermietungsbedingungen der E._____ AG handelt, kann davon ausgegangen werden, dass diese auch in den Jahren zuvor bereits in der gleichen Weise angewandt worden sind. Aus dem Auftragsverhältnis mit der E._____ AG lässt sich deshalb nichts zugunsten der Rekurrenten ableiten im Gegenteil, die Vertragskonditionen zeigen klar auf, dass die Eigennutzungsmöglichkeit der Rekurrenten durch das Auftragsverhältnis nicht geschmälert worden ist. Auch wenn die Vermie-

tungstätigkeit der E. _____ AG an sich objektiv als ernsthaft zu beurteilen ist, lässt sich daraus vorliegend kein Verzicht auf das sich "zur Verfügung Halten" seitens der Rekurrenten ableiten. Der fehlende Wille sich die Liegenschaft zur Verfügung zu halten, stellt gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei erfolgloser Vermietung die entscheidende Voraussetzung für die Ausnahme von der Steuerbarkeit des Eigenmietwerts dar und geht, insbesondere bei einer angestrebten Dauervermietung, wohl meist mit ernsthaften Vermietungsbemühungen einher (vgl. BGE 72 I 223 E. 3 S. 224/225; BGE 75 I 246 E. 1 S. 248/249). Die von der E. _____ AG im Zusammenhang mit der Drittvermietung von Liegenschaften angewandte Praxis beinhaltet jedoch gerade keinen Verzicht auf das sich "zur Verfügung Halten" resp. die Eigennutzung seitens der Eigentümerin und bleibt damit ohne Auswirkung auf die Steuerbarkeit des Eigenmietwerts.

5.2 In dieselbe Richtung eines fehlenden Verzichts auf Eigennutzung weist auch die Tatsache, dass die von der E. _____ AG im Rahmen des vorliegenden Verfahrens erstellte Bestätigung vom 27. Februar 2020 nur Mietpreisvorgaben für die Saisonmonate Dezember bis März und Juli/August enthält. Dies steht im Widerspruch zum gleichzeitig darin bestätigten Vorliegen eines ganzjährigen, jederzeitigen Vermietungsauftrags und lässt darauf schliessen, dass die Rekurrenten ohnehin nicht mit einer Vermietung ausserhalb der Saison gerechnet haben, weshalb dafür keine Preise vereinbart wurden und somit von vornherein klar war, dass die Liegenschaft so oder so überwiegend zur Eigennutzung zur Verfügung stehen würde. Wie es sich damit genau verhält, kann aber mit Blick auf das zuvor Gesagte offenbleiben.

Weiter bleibt zu erwähnen, dass weder in den Akten noch in den Eingaben des Vertreters ein ausdrücklicher Verzicht der Rekurrenten auf das sich "zur Verfügung Halten" festgehalten oder geltend gemacht wird. Auch in der Bestätigung der beauftragten E. _____ AG wird stets nur betont, dass die Rekurrenten das Chalet im Jahr 2017 nicht selbst genutzt hätten. Weder daraus, noch aus dem Vermietungsvertrag mit der E. _____ AG und den weiteren Umständen lässt sich aber gemäss den vorangegangenen Erwägungen der für die Gewährung einer Ausnahme von der Steuerbarkeit des Eigenmietwerts massgebliche fehlende Wille der Rekurrenten, sich die Liegenschaft zur Verfügung zu halten, schlüssig ableiten.

5.3 Der Vertreter bringt dazu einzig vor, dass die Rekurrenten sich das Chalet-X. _____ nicht zur Verfügung gehalten hätten, da sie ja in H. _____ über zwei weitere Liegenschaften verfügten. Am Chalet Y. _____ G. _____ Gbbl. Nr. _____, hätten sie die Nutznießung. Daneben seien sie auch Eigentümer der Liegenschaft Z. _____ G. _____ Gbbl. Nr. _____. Da sie im Chalet Y. _____ wohnten, sei damit der Nachweis erbracht, dass keine Selbstnutzung und kein sich "zur Verfügung Halten" durch die Eigentümer erfolgt sei.

Dazu ist zu bemerken, dass das Grundstück Z._____ G._____ Gbbl. Nr. _____ keine Wohnbaute ist, sondern als Ausstellungs- und Garagierungsgebäude für Oldtimerfahrzeuge errichtet wurde und auch entsprechend genutzt wird. Betreffend das sich "zur Verfügung Halten" des Chalet X._____ lässt sich daraus Nichts ableiten. Dem Argument des Vertreters, dass die Rekurrenten sich das Chalet X._____ nicht zur Verfügung halten konnten, weil sie bereits das Chalet Y._____ bewohnt hätten, ist weiter zu entgegnen, dass auch eine Nutzung durch Familienangehörige oder Freunde den Rekurrenten als Nutzung zuzurechnen ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 70 f. zu Art. 21 DBG). Die Rekurrenten haben drei erwachsene Kinder z.T. mit Familie, die somit auch für die Ausübung eines Eigengebrauchs in Frage kommen. Dass im Jahr 2017 gemäss den Aussagen seitens der E._____ AG keine solche Nutzung stattgefunden hat, schadet nicht. Denn ein steuerrechtlich massgeblicher Eigengebrauch liegt auch dann vor, wenn der Eigentümer sich das Recht zum Eigengebrauch vorbehält, ohne es tatsächlich auszuüben (vgl. BGer 2C_1039/2015 vom 28.4.2016, E. 3.3, m.w.H.).

Damit erfüllt der zu beurteilende Sachverhalt den Tatbestand der Steuerbarkeit nach Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG und es erübrigt sich auch die weitere Prüfung betreffend das mögliche Vorliegen einer Steuerumgehung.

6. 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 H._____, 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 hiavor) 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 (vgl. Leuch/Amonn, a.a.O., N. 14 zu Art. 25 StG).

7. Die Steuerverwaltung hat vorliegend den Eigenmietwert nur um den Betrag des auf zwei Wochen der Vermietung entfallenden Eigenmietwerts gekürzt und den übrigen Eigenmietwert für 50 Wochen aufgerechnet. Die Festsetzung der Eigenmietwerte erfolgt gemäss den gesetzlichen Grundlagen von Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG aufgrund der ortsüblichen Marktverhältnisse (vgl. Zwahlen/Lissi, a.a.O., N. 25 zu Art. 21 DBG). Der bei Mieterträgen, die unter dem Eigenmietwert liegen, aufzurechnende Betrag müsste somit die Marktverhältnisse und damit auch den saisonalen Schwankungen und den je nach Vermietungszeitraum stark differierenden Erträgen zumindest schematisch Rechnung tragen (vgl. Leuch/Amonn, a.a.O., N. 14 zu Art. 25 StG). Die Berechnungsweise der Steuerverwaltung wird den tatsächlichen Marktverhältnissen nicht gerecht und führt dazu, dass letztlich ein zu grosser Anteil des Eigenmietwerts aufgerechnet wird. Mieterträge sind in einem Fall wie dem vorliegenden nur soweit zu erfassen, als sie den Eigenmietwert übersteigen. Wäre dem nicht so, müsste bei Liegenschaften die grundsätzlich dem Eigengebrauch dienen, auch bei Mieterträgen, die ohnehin über dem Eigenmietwert liegen, für die nichtvermietete Zeit der darauf entfallende Anteil des Eigenmietwerts noch hinzugerechnet werden. Der von der Steuerverwaltung

aufgerechnete Anteil am Eigenmietwert von CHF 91'540.-- ist somit um den angefallenen Nettomiettertrag von CHF 34'000.-- zu kürzen. Der aufzurechnende Eigenmietwertanteil beträgt somit noch CHF 57'450.--.

8. Aus den Erwägungen folgt, dass es an den Voraussetzungen für die Gewährung einer Ausnahme von der Steuerbarkeit des Eigenmietwerts fehlt und dem Antrag der Rekurrenten auf die Aufrechnung des Eigenmietwerts zu verzichten grundsätzlich nicht stattgegeben werden kann. Zugunsten der Rekurrenten ist aber die Aufrechnung um den vollen Nettomiettertrag zu kürzen. Der Rekurs und die Beschwerde sind somit teilweise gutzuheissen.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten 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]). Vorliegend obsiegen die Rekurrenten zu rund 39 % (CHF 34'000.-- der beantragten CHF 88'019.--). Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 2'000.-- werden den Rekurrenten im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 1'200.-- zur Bezahlung aufgelegt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

10. Da der Rekurs und die Beschwerde teilweise gutgeheissen werden, die Rekurrenten vertreten und ihnen notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, kann ihnen 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]). Diese wird grundsätzlich entsprechend dem Anteil des Obsiegens, gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]), auf der Grundlage der eingereichten Kostennote festgesetzt. Da die Gutheissung aber in keiner Weise auf den Eingaben des Vertreters, sondern auf den Erwägungen der Steuerrekurskommission beruht, wird vorliegend keine Parteikostenentschädigung gesprochen.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Kantonssteuer pro 2017 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.

2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2017 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden den Rekurrenten anteilmässig im Umfang von CHF 1'200.-- zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:
 - V._____ 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