



100 20 82
200 20 65
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 infolge ihres Grundbesitzes in der Gemeinde G. _____ in der Schweiz und im Kanton Bern beschränkt steuerpflichtig. Sie wurden von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Oberland (Steuerverwaltung), mit Verfügung vom 10. Juli 2018 für das Steuerjahr 2017 betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer je mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 28'000.-- und betreffend die kantonalen Steuern mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 643'000.-- veranlagt. Darin enthalten war das Einkommen aus dem Eigenmietwert des Grundstücks G. _____ Gb-bl. Nr. ____, Ferienwohnung im Chalet E. _____ an der H. _____ strasse _____ in H. _____. In Ergänzung zum deklarierten Ertrag aus Vermietung hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten den anteiligen Eigenmietwert für die Dauer der nichtvermieteten Zeit von 11 Monaten im Umfang von CHF 34'870.-- (11/12 von CHF 38'040.--) aufgerechnet. Dies nachdem die Wohnung im Jahr 2017 nur während zwei Wochen vermietet werden konnte und der deklarierte Mietertrag pro 2017 nur CHF 8'380.-- betragen hatte.

B. Dagegen liessen die Rekurrenten durch die F. _____ AG Einsprache erheben mit dem Antrag der Eigenmietwert sei auf CHF Null zu kürzen. Dies weil die Wohnung gemäss dem eingereichten Bestätigungsschreiben der I. _____ AG betreffend den Vermietungsauftrag vom November 2016 (pag. 23) das ganze Jahr 2017 zur Vermietung ausgeschrieben gewesen sei.

C. In der Folge hat die Steuerverwaltung die Rekurrenten mit Einforderungsschreiben vom 13. März 2020 aufgefordert, Belege betreffend die Mieteinnahmen und Beweise für die Vermietungsbemühungen wie Inserate einzureichen, Angaben zur Selbstnutzung der Liegenschaft zu machen und Kopien der Strom- und Wasserabrechnungen einzureichen.

D. Mit Brief vom 24. Oktober 2018 hat die F. _____ AG die Rechnung für die Grundgebühren Wasser- und Abwasser, die Rechnung für die Schwellentelle sowie die Mitteilung der I. _____ AG vom 22. Oktober 2018 eingereicht, dass die Wohnung das ganze Jahr auf ihrer Homepage angeboten und verschiedene Male interessierten Kunden gezeigt worden sei, aber trotzdem nur während zwei Wochen im Februar 2017 habe vermietet werden können (pag. 12 bis 21). Mit Mail vom 4. April 2017 hat die Steuerverwaltung die F. _____ AG nochmals aufgefordert den Nachweis für die ganzjährige Ausschreibung sowie detaillierte (Miet-) Verträge resp. Vermietungsaufträge, aus denen die Preise und Konditionen ersichtlich seien, einzureichen. Mit Antwortmail vom 8. April 2019 hat die F. _____ AG Stromabrechnungen der Rekurrenten eingereicht und festgehalten, dass keine detaillierten Mietverträge resp. Vermietungsaufträge vorhanden seien. Die Vermietungen seien telefonisch zwischen dem Büro der I. _____ AG und der Familie Bosteels erfolgt.

E. Mit Brief vom 3. Dezember 2019 teilte die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit, dass die eingereichten Beweismittel als Nachweis für die Vermietung nicht ausreichen würden. Dazu brauche es einen Vertrag zwischen den Rekurrenten und der I. _____ AG, in dem u.a. die Preise und Konditionen der Vermietung ersichtlich seien und die Absicht die Wohnung zu marktkonformen Preisen zu vermieten erkennbar sei. Mit Entscheid vom 4. Februar 2020 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen.

F. Gegen diesen Einspracheentscheid haben die Rekurrenten durch Rechtsanwalt C. _____ (Vertreter), mit Eingabe vom 28. Februar 2020 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erheben lassen. Wie in der Einsprache wird beantragt, die Aufrechnung des anteiligen Eigenmietwerts sei auf CHF Null zu kürzen. Gemäss dem miteingereichten Vertrag (Beilage 1 zum Rekurs) würden die Rekurrenten die Liegenschaft nicht für sich selbst nutzen und sie sich nicht zur eigenen Verfügung freihalten. Der Eigenmietwert sei dann zu versteuern, wenn eine Liegenschaft der steuerpflichtigen Person für den Eigengebrauch zur Verfügung stehe. Bei gemischter Nutzung müsse der Eigenmietwert für die Zeit des Eigengebrauchs versteuert werden. Bei Vermietung oder Verpachtung sei aber nur der Mietertrag als Einkommen zu versteuern. Aus dem eingereichten Vertrag vom 15. Dezember 2016 (Beilage 1 zum Rekurs) gehe hervor, dass die Liegenschaft den Rekurrenten nicht zum Eigengebrauch zur Verfügung gestanden habe. Zudem sei aufgrund des Briefes der I. _____ AG vom 22. Oktober 2018 (Beilage 2 zum Rekurs) nachgewiesen, dass die Wohnung nur für zwei Wochen im Februar 2017 habe vermietet werden können.

G. In ihrer Vernehmlassung vom 6. Mai 2020 zu Rekurs und Beschwerde beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Begehren. Sie macht geltend, dass gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG der (Eigen-)Mietwert von Grundstücken, die der steuerpflichtigen Person zum Eigengebrauch zur Verfügung stünden steuerbar sei. Ein Eigengebrauch liege gemäss der bundesgerichtlichen Praxis nur dann nicht vor, wenn z.B. ein Ferienhaus während eines Teils des Jahres aus sachlichen Gründen nicht bewohnt werden könne oder wenn es leer stehe, weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthaften Bemühungen nicht vermietet werden könne. Vorliegend hätten die Rekurrenten den Nachweis solch ernsthafter Bemühungen nicht erbracht. Das dazu eingereichte Bestätigungsschreiben der I. _____ AG sei dazu nicht geeignet. Einerseits könne die I. _____ AG kaum nachweisen, dass die Rekurrenten ihre Wohnung effektiv nicht genutzt hätten, da sie lediglich mit der Ausschreibung beauftragt worden sei und es sich somit ihrer Kenntnis entziehe, wo sich die Rekurrenten im Steuerjahr 2017 effektiv aufgehalten hätten. Ein überzeugender Nachweis dafür, dass die Rekurrenten im Steuerjahr 2017 die Wohnung aufgrund von objektiven äusseren Umständen (infolge Vermietung) zu keinem Zeitpunkt hätten bewohnen können, sei bis anhin nicht er-

bracht worden. Weiter hätten die Rekurrenten nicht ansatzweise ernsthafte Vermietungsbemühungen dargelegt. Zudem weise das Bestätigungsschreiben der I. _____ AG als Parteibehauptung ohnehin kaum einen Beweiswert auf. Weiter werde in keiner Weise aufgezeigt, in welcher Form und auf welchen Plattformen die Wohnung ausgeschrieben worden sei. Selbst wenn dieser Nachweis erbracht wäre, könnte aber auf die Aufrechnung des anteiligen Eigenmietwerts nicht verzichtet werden, da die angeblich vereinbarten Mietzinse zeigen würden, dass die Wohnung weit über dem Eigenmietwert hätte vermietet werden sollen. Die Mietpreise in Höhe von CHF 900.--, CHF 700.-- und CHF 500.-- pro Tag, je nach Saison, seien überhöht und würden bei einer ganzjährigen Vermietung zu einem Mietertrag von CHF 255'300.-- führen, dies bei einem Eigenmietwert von CHF 38'040.--. Mit Mietpreisen in Grössenordnung des sechseinhalffachen des Eigenmietwerts liessen sich keine ernsthaften Vermietungsbemühungen nachweisen, da solche nur vorliegen würden, wenn das Objekt zu marktüblichen Preisen angeboten werde. Bei mangelnder Vermietbarkeit würde ein ernsthafter Vermieter überprüfen, ob die Mietpreise zu hoch seien und das Objekt evtl. auch auf anderen Kanälen und Plattformen ausschreiben.

H. In der Stellungnahme vom 22. Juni 2020 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung hält der Vertreter an seinen Anträgen fest. Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung hätten die Rekurrenten mit der Auftragsbestätigung der I. _____ AG vom 15. Dezember 2016 (Beilage 1 zum Rekurs) und dem Schreiben vom 22. Oktober 2018 (Beilage 2 zum Rekurs) den Nachweis erbracht, dass sie die Liegenschaft ganzjährig für die Vermietung freigegeben und sich diese nicht zwecks Eigengebrauch zur Verfügung gehalten hätten. Die Bestätigung der I. _____ AG stelle zudem entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung keine Parteibehauptung dar, sondern sei als Aussage einer Drittperson als echtes Beweismittel zu qualifizieren. Zur Andeutung der Steuerverwaltung, dass die Rekurrenten sich trotz Vermietungsauftrag ohne Wissen der I. _____ AG in der Wohnung aufgehalten hätten, wird festgehalten, dass mit Blick auf mögliche kurzfristige Vermietungen sowie die notwendigen Zwischenreinigungen und Vorbereitungen für eine Übergabe, die Annahme einer heimlichen Selbstnutzung ohne Kenntnis der Vermieterin so weit von der Realität entfernt sei, dass sich weitere Ausführungen dazu erübrigten. Hinzu komme, dass die für die Vermietung zuständige Person der I. _____ AG selbst im Haus an der Gstaadstrasse 111 wohne. Diese Person wäre gegebenenfalls auch bereit als Zeugin befragt zu werden.

Die Steuerverwaltung zweifle weiter die Ernsthaftigkeit der Vermietungsbemühungen an und verlange, dass die Rekurrenten ausreichende Vermietungsbemühungen der beauftragten Immobilienfirma nachzuweisen hätten. Wesentlich sei in diesem Zusammenhang einzig, dass die Rekurrenten eine professionelle Immobilienfirma mit der Vermietung beauftragt hätten. Es sei

nicht an der Steuerverwaltung die Vermarktung durch eine solche Firma zu bemängeln und mit Hinweis darauf, wie man es ihrer Meinung nach hätte besser machen können, von den Steuerpflichtigen weitere detaillierte Nachweise über die Vermietungsbemühungen der Beauftragten zu verlangen. Das Geschäftsmodell lokaler Immobilienfirmen bestehe zudem gerade darin, die Vermarktung selbst vorzunehmen und nicht die Dienste externer Internetplattformen in Anspruch zu nehmen, bei der die Vermietungsprovision an diese und damit letztlich ins Ausland abflüsse. Ein solches Eingreifen der Steuerverwaltung in die Arbeit professioneller Immobilienfirmen würde zudem zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Die Mandatierung einer professionellen Immobilienfirma mit der Vermietung sei deshalb als echte Vermietungsbemühung zu akzeptieren und soweit der Eigentümer sich keine Eigennutzung vorbehalte und keine Nutzungszeiträume für sich blockiere, sei kein Eigenmietwert aufzurechnen.

Betreffend die von der Steuerverwaltung geltend gemachten überhöhten Mietpreise bringt der Vertreter vor, dass es objektiv höchst unwahrscheinlich sei, dass eine professionelle Immobilienfirma sich dafür hergeben würde eine bloss fingierte Ausschreibung zu wesentlich überhöhten Preisen vorzunehmen. Dies allein schon deshalb, weil sie vielmehr an wirklichen Vermietungen interessiert sei, da sie nur auf tatsächlich erzielten Mietzinsen eine Provision erhalte. Im Übrigen sei die Vermietung schon seit vielen Jahren über die I. _____ AG erfolgt und in früheren Jahren auch durchaus erfolgreich gewesen. Weiter gehe die Steuerverwaltung von einem anhand der Wochenmietpreise ermittelten Jahresmietzins von CHF 255'300.-- aus. Ein solcher Mietzins sei aber nicht realistisch, da Ferienwohnungen nur während wenigen Wochen pro Jahr vermietet werden könnten. Zudem sei es völlig marktüblich, dass die Mietpreise bei wochenweiser Vermietung viel höher seien als bei einer Jahresmiete. Zur Beurteilung der Marktkonformität der Mietpreise sei deshalb auf eine typische durchschnittliche Auslastung von solchen Wohnungen abzustellen. Im kantonalen Musterreglement werde bei Zweitwohnungen, die sowohl selbst genutzt als auch vermietet werden, von einer durchschnittlichen Auslastung von 40 Tagen ausgegangen. Das Verwaltungsgericht habe betreffend die (in derselben Region liegenden) Gemeinde J. _____ eine solche von 47 Tagen geschützt. Es sei somit gerichtsnotorisch, dass die Auslastung von Ferienwohnungen nicht 100 % betrage. Bei einem Tagesmietpreis von CHF 900.-- (Hochsaisonpreis) und ausgehend von 47 Tagen Auslastung betrüge der jährlich im Idealfall erzielbare Mietzins CHF 42'300.-- was nahe am Eigenmietwert liege, der ja üblicherweise tiefer als der Marktwert sei. Die vorliegend zu beurteilende Wohnung sei sehr luxuriös und liege an zentraler Lage in H. _____. Ähnliche Wohnungen würden, wie den Beilagen 1 und 2 der Stellungnahme zu entnehmen sei, auf Airbnb zu ähnlichen Preisen angeboten z.B. für CHF 18'880.-- oder CHF 21'680.-- für den Monat Dezember. Zudem sei die Wohnung der Rekurrenten auch schon deutlich günstiger z.B. für CHF 1'500.-- pro Woche vermietet worden, was bei Bedarf nachgewiesen werden könne. Die Immobilienfirma sei gehalten, die

Wohnung möglichst oft zu vermieten, nötigenfalls auch zu tieferen Preisen. Dies sei auch der Grund, weshalb im Internet jeweils "Preis auf Anfrage" stehe. Die Steuerverwaltung müsse dies akzeptieren und könne nicht verlangen, dass konkrete Preise offeriert würden. Die schlechte Auslastung der Wohnung im Jahr 2017 liege nicht am Preis, sondern einerseits daran, dass die Wohnung nur über eine lange Aussentreppe erreichbar sei, im Dachgeschoss liege und über keinen Lift verfüge. Sie sei somit für ältere Personen oder solche mit Gehbehinderungen nicht geeignet. Dieses Problem stelle sich im Übrigen auch für die Frau des Rekurrenten (B._____) selbst. Andererseits sei die Vermietung in den letzten Jahren schwieriger geworden, weil zunehmend viele Ferienwohnungsseigner über grosse Vermietungsplattformen wie Airbnb oder Booking.com zusätzlich auf den Markt gekommen seien. Wie der miteingereichte Brief von K._____ Immobilien (Beilage 3 der Stellungnahme) belege, würden dies auch andere ortsansässige Immobilienfirmen bestätigen.

I. Zur Stellungnahme des Vertreters hat sich die Steuerverwaltung mit Duplik vom 6. Juli 2020 vernehmen lassen und hat an ihrem Antrag auf Abweisung der Begehren festgehalten. Betreffend die Vermietungsbemühungen wird ergänzt, dass für den Nachweis von ernsthaften Vermietungsbemühungen u.a. entscheidend sei, ob, wie, wo und wie oft inseriert werde. Weiter der Ort des Inserats, die Ersichtlichkeit von Preis- und Verfügbarkeitsdaten, eine einfache Kontaktaufnahme und ein einfacher Abschluss der Buchung. Weiter seien auch die konkreten Konditionen des Vermietungsauftrags massgeblich. Zu berücksichtigen sei u.a. ob die beauftragte Immobiliengesellschaft die Kompetenz habe, Mietpreise oder eine Mindestmietdauer festzulegen und anzupassen oder die Frage ob eine Mindestauslastung festgelegt worden sei und ob das Vergütungsmodell nur auf Provisionsbasis beruhe oder ob ein Grundhonorar zuzüglich Provision vereinbart worden sei. Massgeblich sei somit nicht, ob eine professionelle Immobiliengesellschaft beauftragt worden sei, sondern ob tatsächlich ernsthafte Vermietungsbemühungen stattgefunden hätten. Soweit die beauftragte Immobiliengesellschaft keine solchen ernsthaften Vermietungsbemühungen vorgenommen habe resp. nachweisen könne, müsse sich die steuerpflichtige Person dieses Verhalten anrechnen lassen. Die I._____ AG biete kein mieterfreundliches Tool für die Ferienplanung an. Die Tatsache, dass eine Vermietung nur über einen persönlichen Kontakt vorgenommen werden könne, dass keine Preise und keine Verfügbarkeitsdaten aufgeschaltet seien, stellten Hürden für potentielle Mieter dar.

Auch würden keine Inseratekampagnen im Internet und in Zeitungen aufgeschaltet. Ein aktives Werben um potentielle Mieter finde ausschliesslich auf der eigenen Website statt. Es sei zu bezweifeln, dass auf diese Weise ein breites Publikum erreicht werde. Weiter hätten die Rekurrenten auch keine Nachweise dafür erbracht, dass sie sich selbst um eine erfolgreiche Vermietung bemüht hätten. Ebenso seien keine weiteren Beweismittel insbesondere keine Verträge

beigebracht worden, aus denen sich die konkreten Konditionen des Vermietungsauftrags ableiten liessen.

Die Tatsache, dass der Auftrag an die I._____ AG nur auf Provisionsbasis beruhe, führe dazu, dass kaum ein Rechtfertigungsdruck seitens der Immobiliengesellschaft bei nicht erfolgreicher Vermietung bestehe. Dies umso mehr, als die I._____ AG neben der Vermietung insbesondere auf die Verwaltung von Ferienliegenschaften spezialisiert sei und dort ein Grundumsatz gesichert sei.

Gemäss einer deutschen Marktstudie zu Ferienimmobilien 2019 von D._____(führender Online-Vermieter) betrage die Auslastung von Ferienobjekten bei Vermietung durchschnittlich 24 Wochen pro Jahr. Aus dem digitalen Geschäftsbericht (der Gemeinden) H._____
G._____ sei ersichtlich, dass seit der Saison 2015/16 nur ein leichter Rückgang an Logiernächten zu verzeichnen gewesen sei. Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass in einer beliebten Ferienregion des Berner Oberlands, wenn der Eigentümer ernsthaft an einer Vermietung interessiert sei und das Preis/Leistungsverhältnis stimme, eine regelmässige erfolgreiche Vermietung einer Ferienwohnung trotz zunehmender Konkurrenz möglich sei.

Gestützt auf diese Ausführungen gehe die Steuerverwaltung davon aus, dass sich die Rekurrenten nicht ernsthaft um eine Vermietung bemüht hätten.

J. In der Stellungnahme vom 14. August 2020 zur Duplik der Steuerverwaltung hält der Vertreter zu deren Vorbringen betreffend die Vermietungsbemühungen verdeutlichend fest, dass es gerade nicht an der Steuerverwaltung sei, die Zweckmässigkeit der gewählten Vermarktungsmethode zu beurteilen. Steuerlich sei nur wesentlich, ob der Eigentümer eine Vermietung ernsthaft anstrebe, wobei nur der erzielte Mietertrag zu versteuern sei, oder ob er sich das Objekt zur eigenen Verfügung bereithalte und in der Folge den Eigenmietwert zu versteuern habe. Die massgebliche Frage sei nicht, ob die Vermarktung gut gewesen sei oder ob man es hätte besser machen können, sondern ob die Mandatierung einer lokalen Immobilienfirma als ernsthafte Vermietungsbemühung anerkannt werde oder nicht. Gemäss der Logik der Steuerverwaltung müssten ansässige Immobiliengesellschaften oder die Eigentümer selbst die Vermietung künftig über internationale Internetplattformen abwickeln und so die Wertschöpfung daraus ins Ausland abfliessen lassen. Auch die von der Steuerverwaltung angesprochene Vermarktung auf der Website von H._____ Tourismus sei nicht kostenlos und stelle für die I._____ AG eine Konkurrenz dar, weshalb diese kein Interesse haben könne, ihre Objekte auf dieser Plattform auszuschreiben. Bei Beauftragung eines Dritten delegiere der Eigentümer die Vermietungsbemühungen an den Beauftragten und er sei nicht verpflichtet, das konkrete Vorgehen des Beauftragten zu überprüfen. Es sei Sache des Eigentümers z.B. bei Ausbleiben des ange-

strebten Erfolgs dem Beauftragten das Mandat zu entziehen oder nicht. Tue er das nicht, müsse die Steuerverwaltung das akzeptieren, auch wenn der Erfolg bescheiden sei. Der Steuerpflichtige habe dabei einzig die Tatsache der Mandatserteilung nachzuweisen und allenfalls zu belegen, dass keine Zeiträume zur eigenen Nutzung blockiert wurden. Beides sei vorliegend aktenkundig.

Zum Argument des fehlenden Rechtfertigungsdrucks bei ausbleibendem Vermietungserfolg, wenn kein fixes Honorar sondern nur eine Erfolgsprovision geschuldet sei, hält der Vertreter fest, dass auch bei Entschädigung auf Provisionsbasis ein erhebliches Interesse der Eigentümer an der Vermietung und damit zusammenhängend ein Rechtfertigungsdruck seitens der Vermieterin vorliege, da auch bei Leerstand einer Immobilie und fehlender Eigennutzung erhebliche Fixkosten (Kurtaxen, Liegenschaftssteuern, Gebühren, Unterhalts- und Verwaltungskosten) anfallen würden, die es durch Mieterträge zu decken gelte. Auch das Argument, dass die Vermietungsaufträge für die I. _____ AG rein geschäftlich nicht von Bedeutung seien, da diese noch andere Geschäftsfelder habe, sei nicht stichhaltig. Die I. _____ AG erziele mit der Vermietung rund einen Drittel ihres Umsatzes. Zudem sei die Vermietung sehr wichtig für den Erhalt und die Begründung von Kundenbindungen. Dies weil Verkaufsmandate mit hohen Vermittlungsprovisionen, häufig von Kunden stammen würden, die ihre Liegenschaft über Jahre bei I. _____ AG in der Vermietung und Verwaltung hatten. Zu der von der Steuerverwaltung betreffend die Auslastung von Ferienwohnungen erwähnten deutschen Studie der D. _____ (führender Online-Vermieter) hält der Vertreter fest, dass diese sich auf ganz Europa erstrecke und vom ausgewerteten Datenmaterial nur gerade 2 % auf Immobilien in der Schweiz beruhen würden. Diese Studie sei für die vorliegend interessierende Region nicht aussagekräftig. Auch die Logiernächtestatistik von H. _____ G. _____ Tourismus sei für die tatsächliche Auslastung und Marktentwicklung nicht massgeblich, da diese auf Kurtaxenabrechnungen beruhe. Die meisten Ferienhausbesitzer würden die Kurtaxe pauschal abrechnen, womit eine sehr hohe Dunkelziffer bezüglich der effektiven Auslastung bestehe. Für das einzelne Objekt sei es zudem nicht relevant, wie hoch die Gesamtauslastung in der ganzen Region sei. Selbst bei Ansteigen der Gesamtauslastung könne diese im Einzelfall sinken.

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.

Die Beurteilung der Streitsache fällt an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]), die tatsächlichen und/oder rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

2. Streitig ist vorliegend, ob die Rekurrenten den Eigenmietwert der Ferienwohnung H._____ Gbbl. Nr. ____ im Chalet E._____ von CHF 38'040.-- unter Berücksichtigung der Vermietungsdauer von einem Monat anteilmässig mit CHF 34'870.-- 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 kantonalen 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 Luxussegment, wie vorliegend, handelt es sich um einen eher kleinen und exklusiven Markt, der auch nur über einen relativ kleinen potentiellen Kundenkreis verfügt. Für die Vermarktung eines solchen Objekts ist es wenig relevant, ob mit der Vermarktungsmethode ein ohnehin nicht massgebliches breites Publikum angesprochen werden kann. Massgeblich ist vielmehr, dass die Vermietungsbemühungen dem konkreten Objekt und Marktsegment entsprechen.

Die Rekurrenten haben mit der I. _____ AG einen professionellen, gut verankerten und seit Jahren am lokalen Markt erfolgreich tätigen Anbieter mit eigenem Netzwerk, gutem Bekanntheitsgrad und langjähriger Erfahrung im massgeblichen Marktsegment mit der Vermietung beauftragt. Betreffend die Vermietung bestand gemäss der Bestätigung der I. _____ AG vom November 2016 (pag. 23) im Steuerjahr 2017 bereits ein langjähriges Auftragsverhältnis zwischen den Rekurrenten und der I. _____ AG. Betreffend die Vermietung im Jahr 2017 liegt zusätzlich zur obgenannten Bestätigung der mündlichen Beauftragung (pag. 23) die mit dem Rekurs eingereichte, von beiden Parteien unterzeichnete Bestätigung des Auftragsverhältnisses datiert vom 15. Dezember 2016 vor, worin der Auftrag zur Publikation auf der Homepage der I. _____ AG und die Vermietung der Wohnung für das ganze Jahr 2017 und folgende festgehalten und bestätigt wird. Im Anhang sind die für das ganze Jahr vereinbarten Mietpreise von

CHF 500.-- ("low-saison"), CHF 700.-- ("mid-saison") und CHF 900.-- ("Hochsaison") aufgeführt und ein Ausdruck des Inserats mit Kurzbeschreibung und Fotos der Wohnung beigelegt. Damit ist das Vertragsverhältnis nachgewiesen. Die festgelegten Mietpreise entsprechen gemäss den vom Vertreter mit der Stellungnahme vom 22. Juni 2020 eingereichten Ausdrucken von Airbnb den für Wohnungen dieser Klasse üblichen Preisen. Das geht auch aus der Abrechnung betreffend die Vermietung der Wohnung im Februar 2017 hervor, wo die Wohnung der Rekurrenten für zwei Wochen zu einem Preis von CHF 10'000.-- vermietet werden konnte. Die Wohnung konnte zudem gemäss den Veranlagungen in den vorangegangenen Jahren 2010 bis 2015 zu durchschnittlich rund CHF 20'000.-- pro Jahr vermietet werden. 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. Mit der Beauftragung einer professionellen Immobilienfirma wie vorliegend der I. _____ 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._____> 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 bei einer anhaltenden Unvermietbarkeit aber 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 eine 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 berechnigte 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. Vorliegend war der Mietertrag zwar bereits im vorangegangenen Jahr 2016 mit CHF 6'578.-- ungenügend, mit Blick auf das gute Vermietungsergebnis im Jahr 2015 von CHF 33'520.-- ist aber pro 2017 noch nicht von einer längerfristigen Unvermietbarkeit auszugehen.

Aufgrund des dargelegten Sachverhalts und gemäss den vorangegangenen Ausführungen sind die Vermietungsbemühungen der Rekurrenten zumindest im Jahr 2017 noch als 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 berechnigte 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 3 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.

Mit dem Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 28. Februar 2020 wurde vom Vertreter eine vom 15. Dezember 2016 datierte und von beiden Parteien unterzeichnete Bestätigung des Vermietungsauftrags an die I. _____ AG eingereicht (vgl. Beilage 1 zum Rekurs). Darin wird

nicht nur das Auftragsverhältnis betreffend die ganzjährige Vermietung für das Jahr 2017 und nachfolgende, sondern auch der ausdrückliche Verzicht auf den Eigengebrauch der Wohnung seitens der Rekurrenten bestätigt. Auch wenn damit abgesehen von den vereinbarten Mietpreisen keine weiteren Vertragsbedingungen betreffend die Vermietung offengelegt wurden, ist vor diesem Hintergrund davon auszugehen, dass die Rekurrenten sich die Wohnung im Jahr 2017 nicht zur Verfügung gehalten und auf den Eigengebrauch verzichtet haben. Ob die Rekurrenten trotz dieser Bestätigung im Jahr 2017 allenfalls nicht doch grundsätzlich die Möglichkeit gehabt hätten, die Wohnung selbst zu nutzen, ist mit Blick auf den ausdrücklichen und bestätigten Verzicht sowie aufgrund des Fehlens entsprechender Hinweise im Sachverhalt nicht weiter zu verfolgen. Damit liegt pro 2017 neben ernsthaften Vermietungsbemühungen auch das zweite für die Gewährung der Ausnahme von der Steuerbarkeit des Eigenmietwerts notwendige Element des fehlenden Eigengebrauchswillens vor.

5.2 Einschränkung bleibt weiter festzuhalten, dass bei einem länger andauernden ungenügenden Vermietungserfolg, der letztlich auf der Vermietungsabsicht beruhende Verzicht auf den Eigengebrauch zunehmend unglaublich wird oder zumindest an Bedeutung verliert. Mit Blick auch auf die begrenzte Beweiskraft einer Bestätigung seitens einer langjährigen guten Geschäftspartnerin, muss sich bei einem länger andauernden ungenügenden Vermietungserfolg der ausdrückliche Verzicht auf die Eigennutzung zwingend auch aus der nachweislichen Intensivierung und Ausweitung der Vermietungsbemühungen ableiten lassen. Wenn das Objekt somit während mehrerer Jahre nicht mehr angemessen vermietet werden konnte, sind insb. die Vermarktung und das Mietpreisniveau deutlich und nachweislich anzupassen. Wird dies nicht gemacht, wird damit die mangelnde Vermietbarkeit der Liegenschaft, aus welchen Gründen auch immer, unabhängig von einer grundsätzlichen Vermietungsabsicht bewusst in Kauf genommen, was letztlich bedeutet, dass der Eigentümer den Leerstand nicht mehr heranziehen kann, um sich von der Besteuerung des Eigenmietwerts zu befreien. Denn mit dem Verzicht auf Massnahmen, die eine Vermietung ermöglichen würden, liegt der Leerstand und der ausbleibende Ertrag nicht mehr in der mangelnden Vermietbarkeit als äusserem Faktor (s. vorne E. 3.2), sondern in einer subjektiven freien Entscheidung des Eigentümers begründet. Unabhängig von der tatsächlichen Nutzung hält er sich dann die Liegenschaft zur eigenen Verfügung frei.

6. Zusammenfassend und ergänzend bleibt folgendes festzuhalten. Bei Liegenschaften wie der vorliegend interessierenden Luxuswohnung der Rekurrenten ist bereits anlässlich der Errichtung oder dem Erwerb der Wohnung 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, wie bereits in E. 5.2 hervor festgehalten, 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 hervor) 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 durchschnittlich auf den einen Monat der Vermietung entfallenden Eigenmietwerts gekürzt und den restlichen Eigenmietwert für 11 Monate 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 und die nur kurzzeitig vermietet sind, auch bei Mieterträgen, die bereits über dem Eigenmietwert liegen, für die nichtvermietete Zeit der darauf entfallende monatliche Anteil des Eigenmietwerts noch hinzugerechnet werden. Mit Blick auf den Ausgang des vorliegenden Verfahrens ist darauf aber nicht weiter einzugehen.

8. Aus den Erwägungen folgt, dass die Rekurrenten die Liegenschaft trotz ernsthafter Vermietungsbemühungen nicht besser vermieten konnten und es ihnen nachweislich am Willen gefehlt hat, sich die Wohnung zum Eigengebrauch zur Verfügung zu halten. Damit sind der Rekurs und die Beschwerde gutzuheissen.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG).

10. Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren vertreten sind und ihnen notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihnen eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (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 gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]), teilweise auf der Grundlage der eingereichten Kostennote vom 1. März 2021, die zwar nicht detailliert ist und teilweise nicht verrechenbaren Aufwand enthält, zum praxisgemässen Stundenansatz der Steuerrekurskommission von CHF 250.--, pauschal auf CHF 4'000.-- inklusive Auslagen und Mehrwertsteuer, festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2017 wird gutgeheissen. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2017 wird gutgeheissen. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
4. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 4'000.-- (inkl. 8 % Mehrwertsteuer) 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:

- 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