



100 22 20

200 22 19

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 22.9.2022 JCU/CLE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 21. September 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche RichterIn Cuccarède, die Fachrichter Junod und Maleta sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2020

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ ist Eigentümer eines Hauses in D. _____ (Frankreich, Region Provence-Alpes-Côte d'Azur, Département E. _____). In der Steuererklärung 2020 deklarierte er für diese Liegenschaft einen Eigenmietwert von CHF 2'692.-- anstelle des vorerfassten Betrags von CHF 11'680.-- (Akten Steuerverwaltung, pag. 48). Mit (vordatierter) Verfügung vom 2. September 2021 (pag. 64-57) wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), auf ein steuerbares Einkommen von CHF 9'939.-- bei den kantonalen Steuern und von CHF 17'244.-- (satzbestimmend CHF 17'969.--) bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Dabei machte die Steuerverwaltung im Wesentlichen die vom Rekurrenten vorgenommene Reduktion des Eigenmietwerts der französischen Liegenschaft rückgängig mit der Begründung, dass für Grundstücke im Ausland der Mietwert 6 % des amtlichen Werts betrage (pag. 60).

B. Dagegen erhob der Rekurrent am 23. August 2021 Einsprache (pag. 77-73) und beantragte, dass der Eigenmietwert auf "60 % bis 100 % des französischen Eigenmietwerts (valeur locative)" festgesetzt werde. Er argumentierte, dass laut den anwendbaren Gesetzesbestimmungen der Eigenmietwert unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse bestimmt werden müsse, was auch für ausländische Liegenschaften gelte. Die französische Steuerbehörde, die mit den lokalen Verhältnissen vertraut sei, schätze den erzielbaren Mietertrag auf EUR 2'480.-- und damit auf weniger als einen Viertel des von der Steuerverwaltung festgesetzten Betrags. Weiter beantragte der Rekurrent, dass auch die Veranlagungen der Vorperioden 2018 und 2019 korrigiert würden, denn der Eigenmietwert der französischen Liegenschaft sei ihm nie korrekt eröffnet worden.

C. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit (vordatierten) Einspracheentscheiden vom 10. Februar 2022 ab (nicht in den paginierten Unterlagen enthalten). Im separat versandten Begründungsschreiben vom 28. September 2021 (pag. 80 f.) hielt die Steuerverwaltung an ihrer Auffassung fest, dass der auf 6 % des Steuerwerts bestimmte Eigenmietwert den rechtlichen Anforderungen genüge. Es sei nicht ersichtlich, dass der französische "valeur locative" nach vergleichbaren Grundsätzen wie der bernische Eigenmietwert ermittelt werde.

D. Mit Eingabe vom 4. Februar 2022 (irrtümlich mit 4.2.2021 datiert) hat der Rekurrent gegen die Einspracheentscheide Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Wie bereits in der Einsprache, beantragt der Rekurrent, den Eigenmietwert seines Hauses in Frankreich auf "60 % bis 100 % des französischen Eigenmietwerts (valeur locative)" festzusetzen. Weiter sei die aus seiner Sicht offensichtlich falsche Berechnung

des Eigenmietwerts rückwirkend ab Steuerjahr 2018 (Kaufdatum der Liegenschaft) zu korrigieren. Zudem reicht der Rekurrent "Beschwerde wegen Rechtsverweigerung" gegen die Steuerverwaltung ein. Er begründet dies damit, dass ihm eine materielle Antwort auf seine Einsprache offensichtlich verweigert worden sei.

E. Am 23. März 2022 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge. Sie stellt sich auf den Standpunkt, dass ihre langjährige Praxis, den Eigenmietwert ausländischer Liegenschaften aus dem Kaufpreis abzuleiten, den gesetzlichen Anforderungen genüge. Zudem sei der vom Rekurrenten beantragte Eigenmietwert von EUR 2'480.-- angesichts des Erwerbspreises von EUR 246'000.-- nicht realitätsgerecht.

F. Der Rekurrent hat mit Schreiben vom 6. April 2022 (Posteingang 19.4.2022) zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und seine bisherigen Ausführungen bestätigt. Zugleich hat er seine Lebenspartnerin, B. _____ (Vertreterin), bevollmächtigt, ihn "zu vertreten, indem sie von mir verfasste Schreiben zu Handen der Steuerrekurskommission des Kantons Bern ausdrückt, im Auftrag unterzeichnet und versendet." Die Steuerrekurskommission hat dem Rekurrenten daraufhin am 21. April 2022 schriftlich mitgeteilt, dass sie inskünftig sämtliche Korrespondenz, Verfügungen und Entscheide an die Vertreterin eröffnen werde.

G. Mit Schreiben vom 28. April 2022 hat der Rekurrent der Steuerrekurskommission mitgeteilt, dass er vom 2. Mai bis 15. Juli 2022 im Ausland weile und keine Möglichkeit habe, rechtliche Fristen wahrzunehmen. Er hat um eine vorübergehende Sistierung des Verfahrens bis am 29. Juli 2022 ersucht.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten

Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

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

2. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent im Verfahren vor der Steuerrekurskommission rechtsgültig vertreten ist (Bst. F hiervor). Dennoch hat er am 28. April 2022 in eigenem Namen um Sistierung des Verfahrens bis am 29. Juli 2022 ersucht. Auch bei Bestehen eines Vertretungsverhältnisses bleibt die steuerpflichtige Person befugt, selber Verfahrensrechte und -pflichten wahrzunehmen (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 27 zu Art. 117 DBG; Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 5 zu Art. 15 VRPG). Aus der Formulierung der Eingabe vom 28. April 2022 geht hervor, dass der Rekurrent nicht eine eigentliche Sistierung des Verfahrens im Sinn von Art. 38 VRPG, d.h. dessen Einstellung bis zum Abschluss eines anderen Verfahrens, angestrebt hat. Vielmehr handelt es sich um die Mitteilung einer Auslandsabwesenheit, die für eine vergleichsweise kurze Zeitspanne zulässig ist, ohne dass eine Vertretung oder ein inländisches Zustelldomizil bezeichnet werden müsste (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 35 zu Art. 116 DBG; Michel Daum, a.a.O., N. 6 f. zu Art. 44 VRPG). Aufgrund des gültigen Vertretungsverhältnisses hat im vorliegenden Verfahren an sich keine Veranlassung bestanden, Verfügungen oder Entscheide aufzuschieben. Der ordentliche Verfahrensablauf hat jedoch keine Zustellungen innert der vom Rekurrenten gemeldeten Auslandsabwesenheit erfordert.

3. Strittig ist die Höhe des Eigenmietwerts der dem Rekurrenten gehörenden Liegenschaft in D._____, Frankreich.

4. Der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten befindet sich für das Steuerjahr 2020 unbestritten in der Gemeinde C._____ und damit im Kanton Bern. Er ist hier somit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig, die Steuerpflicht erstreckt sich jedoch nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kan-

tons Bern (Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 StG). Für die direkte Bundessteuer gilt die gleiche Regelung, d.h. unbeschränkte Steuerpflicht bei Wohnsitz in der Schweiz, die sich nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland bezieht (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 DBG). Folglich ist der Rekurrent weder für den Wert der französischen Liegenschaft noch für den daraus erzielten Ertrag in der Schweiz steuerpflichtig. Jedoch werden ausserhalb des Kantons Bern bzw. der Schweiz gelegene Vermögenswerte und daraus erzielte Einkommen bei der Bestimmung des Steuersatzes mitberücksichtigt (Art. 8 Abs. 1 StG; Art. 7 Abs. 1 DBG, sogenannter "Progressionsvorbehalt") und sie haben einen Einfluss auf die im Inland abziehbaren Schulden und Schuldzinsen (BGE 140 II 141 E. 5.2; siehe Steuerausscheidung, pag. 59 und 57). Die ausländischen Steuerfaktoren werden nach den Grundsätzen des bernischen Steuergesetzes bzw. des DBG ermittelt (Kästli/Teuscher in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 6 zu Art. 8 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 6 zu Art. 7 DBG).

4.1 Der Mietwert von Grundstücken, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, ist als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen steuerbar (Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG, sogenannter Eigenmietwert). Das kantonale Recht sieht vor, dass der Eigenmietwert, ausgehend vom ortsüblichen Marktwert, unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge, massvoll festzulegen ist (Art. 25 Abs. 4 Satz 1 StG). Demgegenüber wird der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse festgesetzt (Art. 21 Abs. 2 DBG). Der bundessteuerrechtliche Eigenmietwert soll grundsätzlich dem Marktwert entsprechen, eine massvolle Besteuerung ist nicht vorgesehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 86 zu Art. 21 DBG). Aufgrund dieser unterschiedlichen Rechtsgrundlagen liegt der Eigenmietwert für die kantonalen Steuern bei Liegenschaften, die als Erstwohnsitz dienen, unter demjenigen der direkten Bundessteuer. Wenn jedoch, wie vorliegend, ein Feriendomizil zur Diskussion steht, gilt auch für die kantonalen Steuern der höhere bundessteuerliche Eigenmietwert (Art. 25 Abs. 4 Satz 2 StG). Nur wenn der für die direkte Bundessteuer geltende Eigenmietwert nachweislich über dem am Markt erzielbaren Mietertrag liegt, ist er entsprechend zu reduzieren (VGE 100 2019 50/51 vom 9.7.2020, E. 4.2; RKE 100 2020 172 vom 7.12.2021, E. 3.1; Zwahlen/Lissi in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 26 zu Art. 21 DBG).

4.2 Im Kanton Bern werden sowohl der kantonale als auch der bundessteuerliche Eigenmietwert eines Grundstücks vom sogenannten Protokollmietwert abgeleitet, der im Rahmen der amtlichen Bewertung (d.h. der Bestimmung des Vermögenssteuerwerts des Grundstücks) er-

mittelt wird. Dabei werden zahlreiche Kriterien wie nutzbare Fläche, Bauqualität, Lage, Alter des Gebäudes oder das Mietzinsniveau der Standortgemeinde berücksichtigt. Mangels Gebietshoheit können ausländische Grundstücke nicht durch bernische (oder schweizerische) Behörden amtlich bewertet werden, weshalb der Vermögenssteuerwert und der Eigenmietwert auf andere Weise bestimmt werden müssen. Die Praxis der Steuerverwaltung sieht vor, dass der amtliche Wert von Grundstücken im Ausland auf 70 % des Kaufpreises und der Eigenmietwert auf 6 % des amtlichen Werts festgesetzt werden (siehe für das hier zu beurteilende Steuerjahr 2020 unter: <<https://www.wegleitung.sv.fin.be.ch>> Rubriken "Steuerjahr 2020 > Grundstücke/Liegenschaften > Amtlicher Wert > Übersicht [besucht am 9.6.2022]). Diese Regelung gilt zumindest seit der Steuerperiode 2008 (RKE 100 2017 403 vom 18.9.2018, E. 6.2).

4.3 Vorliegend ist erwiesen, dass der Rekurrent die fragliche Liegenschaft im Jahr 2018 zum Preis von EUR 246'000.-- erworben hat (Kaufvertrag vom 4.12.2018, pag. 105). Laut Angaben der Steuerverwaltung deklarierte der Rekurrent in der Steuererklärung 2018 einen Kaufpreis von CHF 278'374.-- (Kurs CHF 1.132/EUR), woraus die Steuerverwaltung nach der hiavor beschriebenen Methode einen Vermögenssteuerwert von CHF 194'800.-- (70 % von CHF 278'374.--) und einen Eigenmietwert von CHF 11'680.-- (6 % von CHF 278'374.--) berechnet hat.

5. Der Rekurrent bestreitet weder den Kaufpreis noch den daraus abgeleiteten Vermögenssteuerwert seiner französischen Liegenschaft. Hingegen erachtet er den Eigenmietwert als "willkürlich und gesetzeswidrig". Er argumentiert, dass die pauschale Berechnungsmethode der Steuerverwaltung in krasser Weise gegen Art. 21 Abs. 2 DBG verstosse, wonach die ortsüblichen Verhältnisse bei der Festsetzung des Eigenmietwerts berücksichtigt werden müssten. Auch in Frankreich werde ein Eigenmietwert zu Steuerzwecken bestimmt, der in seinem Fall EUR 2'480.-- betrage. Die französischen Steuerbehörden verfügten über ausreichende Kenntnis des Objekts, seiner Lage sowie der lokalen Marktgegebenheiten und seien daher in der Lage, eine sachgerechte und realitätsnahe Schätzung des Eigenmietwerts vorzunehmen. Es gebe "keinen plausiblen, legitimen und legalen Grund", diesen Wert zu ignorieren. Vielmehr sei seine Anwendung zwingend, was sich auch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergebe.

5.1 Wie erwähnt, handelt es sich bei der Methode, den Vermögenssteuer- und den Eigenmietwert ausländischer Liegenschaften aus dem Erwerbspreis abzuleiten, um eine langjährige Praxis der Steuerverwaltung. Sie wird in der jährlich aktualisierten Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung publiziert. Bei der Wegleitung handelt es sich um eine sogenannte Verwaltungsverordnung. Damit legt die rechtsanwendende Behörde fest, wie die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen ihrer Auffassung nach auszulegen und anzuwenden sind. Verwaltungsverordnungen sind für die Gerichte nicht bindend. Allerdings wird ohne triftigen Grund nicht von

einer Verwaltungsverordnung abgewichen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Auf diese Weise nehmen die Gerichte das Anliegen der Verwaltung auf, anhand interner Weisungen einen rechtsgleichen, einheitlichen und sachgemässen Vollzug der massgebenden Rechtssätze herbeizuführen (vgl. BGer 2C_375/2015 vom 1.12.2015, E. 3.2; BGer 2C_264/2014 vom 17.8.2015, E. 2.4 mit Hinweisen).

5.2 Soweit ersichtlich, haben sich bis anhin weder das Bundesgericht noch das Verwaltungsgericht des Kantons Bern zur Praxis der Steuerverwaltung, den Mietwert ausländischer Immobilien aus dem Kaufpreis abzuleiten, geäußert. Die Steuerrekurskommission hat das Vorgehen der Steuerverwaltung hingegen wiederholt geschützt (u.a. RKE 100 2012 229 vom 31.3.2015, nicht publiziert; RKE 100 2016 386 vom 25.7.2017, nicht publiziert; RKE 100 2017 403 vom 18.9.2018 und zuletzt RKE 100 2019 72 vom 28.4.2020, nicht publiziert). Es gilt jedoch zu präzisieren, dass der errechnete Mietwert gemäss dieser Rechtsprechung nicht in jedem Fall gilt, sondern dass die Obergrenze des am Markt erzielbaren Mietertrags auch bei ausländischen Liegenschaften beachtet werden muss. Dementsprechend steht der steuerpflichtigen Person der Nachweis offen, dass der tatsächlich erzielbare Mietertrag unterhalb des aus dem Kaufpreis abgeleiteten Mietwerts liegt. Gelingt ihr dieser Nachweis nicht, ist nach der allgemeinen Beweislastregel, wonach steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person zu beweisen sind (statt vieler: VGE 100 2016 6 vom 7.2.2018, E. 3.2; BGE 133 II 153 E. 4.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 77 zu Art. 123 DBG), auf den von der Steuerverwaltung festgesetzten Mietwert abzustellen. Aufgrund der der steuerpflichtigen Person offenstehenden Möglichkeit, einen tieferen Marktmietwert nachzuweisen, kann, entgegen der Auffassung des Rekurrenten, von einem systematischen Verstoss gegen die in Art. 21 Abs. 2 DBG vorgesehene Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse nicht die Rede sein.

5.3 Der Rekurrent macht geltend, dass der von der Steuerverwaltung errechnete Mietwert von CHF 11'680.-- nicht marktgerecht sei. In der Einsprache vom 23. August 2021 führt er aus, dass es sich bei seinem Ferienhaus um einen umgebauten Schafstall ohne Isolation, Kanalisationsanschluss und Zentralheizung handle. Es liege abgelegen im gebirgigen Hinterland der französischen Küste, abseits der touristisch interessanten Gebiete und eine Autostunde vom Meer entfernt. Aus der Umschreibung des Grundstücks im notariell beglaubigten Kaufvertrag (pag. 106) geht hervor, dass es sich beim fraglichen Objekt um ein freistehendes, einstöckiges und unterkellertes Wohnhaus handelt, das ein Wohnzimmer, ein Esszimmer, eine offene Küche, ein Schlafzimmer, ein Badezimmer, ein WC sowie Nebenräume umfasst. Weder im Einsprache- noch im Rekurs- und Beschwerdeverfahren hat der Rekurrent zusätzliche Unterlagen (Pläne, Fotos, Verkaufsdokumentation o.ä.) eingereicht. Es ist der Steuerrekurskommission daher nicht

möglich, sich ein Bild von Grösse, Ausbaustandard oder Zustand des Gebäudes zu machen. Ebenso wenig können Aussicht, Besonnung oder Nachbarschaft beurteilt werden. In Bezug auf die vom Rekurrenten ins Feld geführte Abgeschlossenheit ist immerhin zu bemerken, dass die Region um D._____ (rund 50 Autominuten von F._____ an der Côte d'Azur entfernt), touristisch keineswegs unattraktiv ist und dass in dieser Gegend über Airbnb eine beträchtliche Anzahl von Ferienunterkünften angeboten wird. Der Rekurrent beschränkt sich im Übrigen auf das Vorbringen, dass der "valeur locative", der als Bemessungsgrundlage der französischen "taxe foncière" (Grundsteuer) verwendet werde, dem erzielbaren Mietertrag entspreche und daher eine pauschale Berechnung des Mietwerts nicht zulässig sei.

5.4 Aus dem eingereichten "avis d'impôt 2020" (pag. 67-65) ergibt sich, dass dem Rekurrenten für sein französisches Grundstück insgesamt Grundsteuern von EUR 564.-- (inkl. Verwaltungsgebühren) auferlegt worden sind. Als "base" (Bemessungsgrundlage) wird auf pag. 66 der Betrag von EUR 1'240.-- genannt. Diese Summe entspricht laut den Erläuterungen auf pag. 65 "à la moitié de la valeur locative". Daraus ergibt sich der vom Rekurrenten beantragte Mietwert von EUR 2'480.--. Dieser Betrag, ca. CHF 2'800.-- im Jahr (CHF 1.13/EUR) bzw. CHF 233.-- pro Monat ausmachend, steht in einem offensichtlichen Missverhältnis zu dem im Jahr 2018 bezahlten Kaufpreis von rund CHF 278'000.-- (Bruttorendite ca. 1 %). Daran vermag auch der in der Stellungnahme vom 6. April 2022 angebrachte Vermerk, dass es sich um ein "Liebhaberobjekt" handle, nichts zu ändern, zumal nicht nachgewiesen ist, dass der Rekurrent das Haus zu einem wesentlich über dem Verkehrswert liegenden Preis erworben hat. In diesem Zusammenhang ist auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission betreffend den Mietwert einer Wohnung in Paris zu verweisen (RKE 100 2017 174 vom 13.3.2018). Auch in jenem Fall beantragten die Rekurrenten, dass der Mietwert auf den französischen "valeur locative", in ihrem Fall ausmachend EUR 12'680.--, festgelegt werde (Bst. C). Ein von den Rekurrenten beauftragter Experte kam hingegen zum Schluss, dass der erzielbare Mietzins EUR 43'578.-- betrage, was nur geringfügig von dem nach der gleichen Methode wie im vorliegenden Fall errechneten Wert der Steuerverwaltung von EUR 46'200.-- abwich (E. 3.5.4). Damit steht fest, dass der französische "valeur locative" nicht unbesehen als Massstab für einen am Markt erzielbaren Mietertrag herangezogen werden kann. Festzuhalten ist weiter, dass Frankreich, anders als die Schweiz, den Eigenmietwert nicht als Einkommen besteuert (BGer 2C_891/2018 vom 30.10.2018, E. 3.4.3; siehe auch "Besteuerung der Eigenmietwerte", Ziff. 2.5, herausgegeben von der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK; abrufbar unter: <<https://www.estv.admin.ch>> Menu "Die ESTV > Steuersystem Schweiz > Dossier Steuerinformationen > F. Steuerprobleme" [abgerufen am 16.6.2022]). Dementsprechend kommt dem französischen "valeur locative" ohnehin nicht die gleiche Bedeutung zu wie dem schweizerischen Eigenmietwert.

5.5 Sowohl die Steuerverwaltung als auch der Rekurrent verweisen zur Unterstützung ihres Standpunkts auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_829/2016 vom 10. Mai 2017. Strittig war der Mietwert einer Liegenschaft in Portugal, der von den Genfer Steuerbehörden auf 4.5 % des amtlichen Werts ("valeur fiscale") festgesetzt wurde (E. 4.2). Das Bundesgericht hielt zunächst in allgemeiner Weise fest, dass Art. 21 Abs. 2 DBG keine bestimmte Methode der Eigenmietwertberechnung vorschreibe, weshalb ein Prozentsatz des amtlichen Werts nicht von vornherein ausgeschlossen sei (E. 7.2). Diese Methode werde denn auch von mehreren Kantonen für die Bestimmung der Eigenmietwerte (im Inland) angewandt. In Erwägung 7.6 kam das Gericht sodann zum Ergebnis, dass die von der Genfer Steuerverwaltung angewandte pauschale Berechnungsmethode für Liegenschaften in Ländern, die keine Eigenmietwertbesteuerung kennen ("...qui ne connaissent pas l'imposition de la valeur locative"), nicht gegen Art. 21 Abs. 2 DBG verstosse. Der Rekurrent schliesst aus dieser Formulierung, dass in Ländern mit Eigenmietwertbesteuerung eine pauschale Berechnung unzulässig sein müsse. Dies kann dem bundesgerichtlichen Urteil freilich nicht entnommen werden. Abgesehen davon, dass Frankreich keine Eigenmietwertbesteuerung im schweizerischen Sinn kennt (E. 5.4 hiavor), hatte das Bundesgericht ausschliesslich über die Praxis der Genfer Steuerverwaltung zu befinden. Diese sieht die Festsetzung des Eigenmietwerts auf 4.5 % des amtlichen Werts nur für Immobilien in Ländern vor, die keine dem schweizerischen Eigenmietwert entsprechende Grösse kennen (wobei der Genfer Prozentwert im Gegensatz zum bernischen der Nettorendite entspricht, d.h. es können keine Liegenschaftskosten abgezogen werden; siehe unter: <<https://www.ge.ch>> Menu: "Aides financières, argent et impôts > Impôts et taxes divers > L'impôt des propriétaires immobiliers > Le revenu immobilier" [besucht am 14.6.2022]). Im Gegensatz zur Praxis im Kanton Genf macht die bernische Steuerverwaltung bei der Bestimmung des Eigenmietwerts keinen Unterschied zwischen Ländern mit und ohne eigenen Eigenmietwert. Wie in Erwägung 5.2 hiavor ausgeführt, ist die bernische Praxis bei der Festsetzung des Eigenmietwerts ausländischer Liegenschaften bis anhin nicht vom Bundesgericht überprüft worden. Aufgrund der hiavor zitierten Erwägung 7.2 des Urteils 2C_829/2016 vom 10. Mai 2017 kann jedoch angenommen werden, dass auch die bernische Praxis bundesrechtskonform ist, zumal den Kantonen bei der Festlegung der Eigenmietwerte ein gewisser Spielraum offensteht (BGer 2C_829/2016 vom 10.5.2017, E. 10.1; BGE 124 I 145 E. 3c). Zudem ist eine bloss pauschale Festsetzung des Eigenmietwerts ausländischer Liegenschaften auch deswegen gerechtfertigt, weil das Resultat nicht das steuerbare, sondern nur das satzbestimmende Einkommen beeinflusst (BGer 2C_829/2016 vom 10.5.2017, E. 9).

5.6 Es ist im Zusammenhang mit dem hiavor thematisierten Urteil des Bundesgerichts darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung des Kantons Genf den französischen "valeur locative brute", welcher zur Bemessung der "taxe d'habitation" dient, bei der Bestimmung des satzbe-

stimmenden Einkommens als Eigenmietwert anerkennt (siehe unter: <<https://www.ge.ch>> Menu: "Aides financières, argent et impôts > Impôts et taxes divers > L'impôt des propriétaires immobiliers > Le revenu immobilier" [besucht am 14.6.2022]). Soweit ersichtlich, handelt es sich um den gleichen Wert, der für die vom Rekurrenten ins Feld geführten "taxe foncière" zur Anwendung gelangt. Daraus kann der Rekurrent jedoch nichts zu seinen Gunsten ableiten. Im in Erwägung 5.4 hiervoor bereits erwähnten Entscheid Nr. 100 2017 174 vom 13. März 2018 kam die Steuerrekurskommission zum Ergebnis, dass für steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz im Kanton Bern allein die bernische Praxis massgebend sei. Ausserdem werde durch die unterschiedlichen Berechnungsmethoden in den einzelnen Kantonen das Gebot der Rechtsgleichheit nicht verletzt (E. 3.5). An dieser Rechtsauffassung ist festzuhalten. Es wäre vielmehr nicht mit der Rechtsgleichheit vereinbar, wenn bei französischen Liegenschaften deutlich geringere Eigenmietwerte im Verhältnis zum Kaufpreis satzbestimmend berücksichtigt würden als bei Liegenschaften in anderen Ländern.

5.7 Im Ergebnis ist festzuhalten, dass für die Bestimmung des Eigenmietwerts der in Frankreich gelegenen Liegenschaft des Rekurrenten nicht auf den französischen "valeur locative" abgestellt werden kann. Weiter misslingt dem Rekurrenten der ihm obliegende Nachweis, dass der von der Steuerverwaltung aus dem Kaufpreis abgeleitete Eigenmietwert über dem am Markt erzielbaren Mietertrag liegt. Rekurs und Beschwerde sind somit abzuweisen.

6. Bei dieser Rechtslage muss an sich nicht auf die ebenfalls beantragte Korrektur der Veranlagungen für die Steuerperioden 2018 und 2019 eingegangen werden. Der Vollständigkeit halber sei jedoch erwähnt, dass diese rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen selbst bei einer Gutheissung der Rechtsmittel betreffend Steuerjahr 2020 nicht abgeändert worden wären. Weder wären die Voraussetzungen für eine Revision nach Art. 202 ff. StG bzw. Art. 147 ff. DBG erfüllt gewesen noch hätten die Veranlagungsverfügungen an einem derart schweren Mangel gelitten, dass sie als nichtig hätten qualifiziert werden müssen (vgl. hierzu etwa BGE 138 II 501 E. 3.1).

7. Mit der Eingabe vom 4. Februar 2022 hat der Rekurrent nicht nur den Mietwert seines französischen Feriendomizils angefochten, sondern zugleich gegen die Steuerverwaltung "Beschwerde wegen Rechtsverweigerung" erhoben, mit der Begründung, die Steuerverwaltung habe eine "materielle Antwort" auf seine Einsprache verweigert. Eine (formelle) Rechtsverweigerung liegt vor, wenn eine korrekt eingereichte Eingabe durch Gerichts- und Verwaltungsinstanzen nicht behandelt wird, was vorliegend offensichtlich nicht der Fall ist (Markus Müller in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 92 zu Art. 49 VRPG). Die vom Rekurrenten vorgebrachte Kritik, dass die Steuerverwaltung inhaltlich nicht auf seine Einsprache eingegangen sei, zielt denn auch nicht auf die Feststellung einer

Rechtsverweigerung. Vielmehr wird dem Sinn nach geltend gemacht, dass die Steuerverwaltung durch eine ungenügende Begründung des Einspracheentscheids den Anspruch des Rekurrenten auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) verletzt habe. Die Begründung einer Verfügung muss so abgefasst sein, dass der Entscheid sachgerecht angefochten werden kann (Michel Daum, a.a.O., N. 7 zu Art. 52 VRPG). Dies ist vorliegend der Fall. Die Steuerverwaltung hat in ihrem Schreiben vom 28. September 2021 (pag. 80 f.) ausführlich dargelegt, wieso ihrer Auffassung nach an der bisherigen Praxis betreffend Mietwertfestsetzung bei ausländischen Liegenschaften festzuhalten sei. Dass der Rekurrent das von der Steuerverwaltung zur Begründung herangezogene bundesgerichtliche Urteil 2C_829/2016 vom 10. Mai 2017 anders interpretiert, ist keine Frage der Begründungsqualität, sondern eine gewöhnliche Meinungsverschiedenheit, die auf dem ordentlichen Rechtsweg zu klären ist (siehe E. 5.5 hiavor). Folglich hat die Steuerverwaltung weder eine Rechtsverweigerung begangen noch das rechtliche Gehör des Rekurrenten verletzt.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Der Rekurrent beantragt in seiner Stellungnahme vom 6. April 2022 sinngemäss den Verzicht auf eine Kostenauflage nach Art. 200 Abs. 3 StG bzw. 144 Abs. 3 DBG, weil die Steuerverwaltung sein rechtliches Gehör verletzt habe. Wie in Erwägung 7 hiavor ausgeführt, ist dieser Vorwurf nicht berechtigt. Dementsprechend sind Verfahrenskosten von CHF 900.-- dem Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern für das Steuerjahr 2020 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer für das Steuerjahr 2020 wird abgewiesen.

3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 900.--, werden dem Rekurrenten 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:

- B. _____, zuhanden von A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann