



100 23 300

200 23 189

Gemeinde: B. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 19.9.2024 RNA/JRO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 19. September 2024

hat die hauptamtliche Richterin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer in der Rekurs- und Beschwerdesache von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2021

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) ist Eigentümer einer selbstgenutzten Eigentumswohnung in der Gemeinde C. _____ (Italien) und zweier Bootsplätze in der Gemeinde D. _____ (Italien). Beide Gemeinden befinden sich auf der italienischen Seite des Sees. In der Steuererklärung 2021 deklarierte der Rekurrent für die Eigentumswohnung und die zwei Bootsplätze je einen um einen Drittel reduzierten Eigenmietwert von CHF 10'416.-- bzw. CHF 284.-- (Akten der Steuerverwaltung, pag. 58 und 56). Die Reduktion begründete der Rekurrent damit, dass die Grundstücke in Italien wegen der Covid-19-Pandemie während eines Drittels des Jahres nicht erreichbar (bzw. nutzbar) gewesen seien.

B. Mit Veranlagungsverfügungen vom 9. März 2023 (pag. 89-73) wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), auf ein steuerbares Einkommen von CHF 159'200.-- (satzbestimmend CHF 162'500.--) bei den kantonalen Steuern und von CHF 170'600.-- (satzbestimmend CHF 174'000.--) bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 1'095'000.-- (satzbestimmend CHF 1'246'000.--) festgesetzt. Dabei wich die Steuerverwaltung u.a. insofern von der Selbstschätzung des Rekurrenten ab, als sie die Eigenmietwerte der italienischen Grundstücke insgesamt um CHF 5'350.-- auf CHF 15'624.-- und CHF 426.-- erhöhte. Dies mit der Begründung, dass die Reduktion der Eigenmietwerte aufgrund der Covid-19-Pandemie nicht zulässig sei. Daran ändere nichts, dass die Kürzung im Vorjahr versehentlich akzeptiert worden sei. Gegen die Veranlagungsverfügungen vom 9. März 2023 erhob der Rekurrent mit Eingabe vom 3. April 2023 (pag. 97-96) Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 6. Juli 2023 (pag. 145-132) abwies.

C. Gegen die Einspracheentscheide vom 6. Juli 2023 hat der Rekurrent mit Schreiben vom 25. Juli 2023 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Er beantragt, das satzbestimmende Einkommen sei um CHF 5'350.-- zu reduzieren. Es sei notorisch, dass aufgrund der Covid-19-Pandemie die Einreise von Schweizern (die nicht im Grenzbereich wohnten) nach Italien verboten gewesen sei. Folglich sei es ihm nicht möglich gewesen, seine selbst bewohnte Ferienwohnung in Italien zu nutzen. Er habe die Ferienwohnung zu keiner Zeit – auch nicht vor der Pandemie – vermietet. Eine Fremdvermietung sei auch nicht zumutbar gewesen, da bei einer Vermietung an Einheimische damit gerechnet werden müsse, die gesamte Ferienwohnung zu renovieren. In Italien würden die Wohnungen nämlich üblicherweise kalt (ohne Küche und Apparate) vermietet. Ferner würde die Besteuerung des Eigenmietwerts einer während der Pandemie nicht zugänglichen Ferienwohnung gegen die Eigentumsgarantie verstossen. Das Gleiche gelte für die beiden Bootsplätze.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 23. Oktober 2023 vernehmen lassen und die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde beantragt. Sie führt im Wesentlichen aus, dass der Nutzungsberechtigte auch einkommensteuerpflichtig sei, wenn er sich eine Ferienwohnung zur Verfügung halte. Es spiele keine Rolle, dass er diese Nutzungsmöglichkeit nicht dauernd ausgeschöpft habe. Ein steuerlich relevanter Eigengebrauch sei nur insoweit nicht gegeben, wenn die Nutzungsmöglichkeit eingeschränkt sei. Dies sei dann der Fall, wenn eine Liegenschaft nicht bewohnbar sei oder aber nachweislich verkauft oder vermietet werden soll, ohne dass ein Käufer oder Mieter bereits gefunden wäre. Die Einreisesperre aufgrund der Covid-19-Pandemie berechtige daher zu keiner Kürzung der Eigenmietwerte.

E. Der Rekurrent hat Gelegenheit erhalten, zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen, wovon er mit Eingabe vom 14. November 2023 Gebrauch gemacht hat.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den weiteren Inhalt der Rechtsschriften wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher 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.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid 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]).

2. Strittig ist, ob die Eigenmietwerte der italienischen Grundstücke im Steuerjahr 2021 wegen beschränkter Eigennutzung infolge der Covid-19-Pandemie zu reduzieren seien.

3. Der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten befindet sich für das Steuerjahr 2021 unstrittig in der Einwohnergemeinde B._____ und damit im Kanton Bern. Er ist hier somit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht erstreckt sich jedoch nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons 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 italienischen Grundstücke 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, sog. "Progressionsvorbehalt") und sie haben einen Einfluss auf die im Inland abziehbaren Schulden und Schuldzinsen (BGE 140 II 141 E. 5.2; siehe Steuerauscheidung, pag. 137 und 132). 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/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 6 zu Art. 7 DBG).

3.1 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, sog. "Eigenmietwert").

3.1.1 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) ermittelt 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 2021 unter: <<https://www.wegleitung.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Steuerjahr 2021 > Grundstücke/Liegenschaften > Amtlicher Wert > Übersicht" bzw. "Steuerjahr 2021 >

Grundstücke/Liegenschaften > Mietwert > korrigierter Mietwert" [besucht am 11.9.2024]). Die Steuerrekurskommission hat diese Praxis ausdrücklich bestätigt (RKE 100 2021 400 vom 21.9.2022, E. 5.2.1; RKE 100 2019 343 vom 30.1.2020, E. 4.1, nicht publiziert; RKE 100 2017 403 vom 18.9.2018, E. 6.2). Diese Praxis ist darauf zurückzuführen, dass die Bewertung von ausländischen Liegenschaften schwierig und nur satzbestimmend zu berücksichtigen ist.

3.1.2 Hält sich der Eigentümer das Grundstück zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, nutzt es aber nur selten oder nie, ist dies der (volumfänglichen und ganzjährigen) Eigennutzung gleichzustellen. Auch in einem solchen Fall hat er das Grundstück inne, weil er es jederzeit beziehen kann. Dies trifft insbesondere zu, wenn sich der Eigentümer eine Zweitliegenschaft (i.d.R. ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung) zur Verfügung hält. Auch der Mietwert einer solchen Ferien- oder Zweitwohnung ist volumfänglich steuerbar (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 77 zu Art. 21 DBG) bzw. bei einer im Ausland liegenden Ferien- oder Zweitwohnung satzbestimmend zu berücksichtigen. Der Mietwert eines Ferienhauses oder einer Ferienwohnung ist somit nicht nach dessen tatsächlicher Nutzung zu berechnen (VGE 100 2022 301 vom 6.6.2024, E. 3.4.2). Der Eigentümer ist flexibel, denn er kann die Zweitwohnung entweder selbst benützen oder vermieten oder beides kombinieren und seine Ferien/Freizeit bisweilen anderswo verbringen (BGE 132 I 157 E. 6). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist ein steuerlich relevanter Eigengebrauch (nur) insoweit nicht gegeben, als eine Liegenschaft aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht benutzt werden kann, z.B. wenn ein Ferienhaus (etwa mangels Heizung) bloss während eines Teil des Jahres bewohnt werden kann. Gleich verhält es sich, wenn ein Objekt leer steht, weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthafter Bemühungen nicht vermietet oder verkauft werden kann; auch diesfalls unterbleibt die Nutzung aufgrund eines äusseren Faktors (BGer 2C_1039/2015 vom 28.4.2016, E. 3.3). Selbstverständlich trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit als steuermindernden Umstand (Lissi/Dini in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 39 zu Art. 21 DBG mit Verweis auf BGer 2C_1039/2015 vom 28.4.2016, E. 3.4).

4. Der Rekurrent stellt die Berechnung der Eigenmietwerte der Eigentumswohnung in C._____ und der zwei Bootsplätze in D._____ nicht in Frage. Er beantragt eine Reduktion der Eigenmietwerte um je einen Drittel, da die italienischen Grundstücke aufgrund der Covid-19-Pandemie im Jahr 2021 während einem Drittel des Jahres nicht erreichbar gewesen seien. Dem Rekurrenten kann nicht gefolgt werden. Dies bereits deshalb nicht, weil er seine Behauptung weder substantiiert noch belegt. Es wäre aber seine Aufgabe, mittels Unterlagen

nachzuweisen, dass er im Jahr 2021 aufgrund von Einreiseverboten während eines Drittels des Jahres tatsächlich nicht nach Italien reisen durfte und deshalb bloss eine eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit hatte. Für den Nachweis, dass seine Grundstücke nicht ganzjährig nutzbar waren, trägt er die Beweislast. Die Behauptung des Rekurrenten kann somit mangels belegmässiger Unterlagen nicht überprüft werden.

4.1 Hinzu kommt, dass dem Rekurrenten zwar beizupflichten ist, dass es in Italien aufgrund der Covid-19-Pandemie im Jahr 2021 zu sog. Lockdowns und entsprechenden Einreisebeschränkungen (Einreiseverbot, Quarantäne, Gesundheitsnachweis), aber auch zu Reisebeschränkungen innerhalb des Landes gekommen war. Da sich die Covid-19-Massnahmen während dieser Zeit aber laufend änderten, ist es im Nachhinein schwierig nachzuvollziehen, ob es tatsächlich solche Einreiseverbote gab und wie lange diese für den Rekurrenten dauerten. Ein (vorübergehendes) Einreiseverbot wäre aber in Übereinstimmung mit dem Rekurrenten grundsätzlich ein objektiv, äusserer Umstand gewesen, der den jederzeitigen Eigengebrauch der italienischen Grundstücke hätte einzuschränken vermögen. Im Frühjahr 2021 wurden in Italien bzw. in grossen Teilen des Landes denn auch tatsächlich Lockdowns verhängt (https://de.wikipedia.org/wiki/COVID-19-Pandemie_in_Italien), besucht am 11.9.2024). Gleichzeitig gab es aber während dieser Zeit offenbar für Eigentümer von Ferienhäusern und -wohnungen, unabhängig von Einreiseverboten und der Einstufung der einzelnen Regionen (Gefährungsklassen: rot, orange oder gelb), Ausnahmebestimmungen, die ihnen ermöglichten, zu ihren eigenen Feriengrundstücken zu fahren. Hierbei spielte es keine Rolle, ob es sich um einen kurzfristigen Aufenthalt für Wartungsarbeiten oder einen längeren Aufenthalt handelte (<https://www.gardasee.de/news/ferienhaeuser-in-italien-coronavirus-januar2021>), besucht am 11.9.2024). Der Rekurrent hat die eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit somit nicht nur nicht nachgewiesen, sondern es bestand für ihn als Eigentümer von Feriengrundstücken wohl kein Einreiseverbot. Damit ist davon auszugehen, dass sich der Rekurrent die italienischen Grundstücke auch im Jahr 2021 zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung hielt. Andere Einreisebeschränkungen (z.B. Quarantäne oder Gesundheitsnachweis [u.a. negativer Covid-Test]) ändern daran nichts. Aus dem Gesagten folgt, dass eine Reduktion der ausländischen Eigenmietwerte im Steuerjahr 2021 nicht gerechtfertigt ist. Vielmehr gilt der Grundsatz, dass der Mietwert von Ferienhäusern und -wohnungen nicht nach dessen tatsächlicher Nutzung zu berechnen ist. Dies umso weniger als die Feriengrundstücke ohnehin nur teilweise genutzt werden und die Bewertung von ausländischen Liegenschaften – wie vorerwähnt (E. 3.1.1) – schwierig und nur satzbestimmend zu berücksichtigen ist.

4.2 Des Weiteren vermag der Rekurrent aus dem Umstand, dass ihm für das Steuerjahr 2020 mit der gleichen Begründung offenbar eine Reduktion von einem Drittel des Eigenmietwerts gewährt wurde, nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren dar, in dem die Behörden sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich neu (bzw. zutreffender) beurteilen dürfen. In (formelle) Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkung entfaltet (VGE 100 2022 326/327 vom 27.6.2023, E. 4.2.1). Dementsprechend bildet das Steuerjahr 2020 vorliegend nicht Streitgegenstand und entzieht sich somit auch der Zuständigkeit der Steuerrekurskommission. Sie ist mit anderen Worten nicht befugt, die Veranlagung 2020 einer Prüfung zu unterziehen und allenfalls auch zu Ungunsten des Rekurrenten zu entscheiden.

4.3 Da es sich vorliegend nicht um eine während der Covid-19-Pandemie nicht zugängliche Ferienwohnung handelt, kann offengelassen werden, ob die Besteuerung des Eigenmietwerts einer während der Pandemie nicht zugänglichen Ferienwohnung gegen die Eigentumsgarantie verstossen hätte.

4.4 Der Rekurs und die Beschwerde erweisen sich nach dem Gesagten somit als unbegründet und sind abzuweisen.

5. 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]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 600.-- damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2021 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2021 wird abgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 600.-- 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.

5. Zu eröffnen an:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde B. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger