



100 23 357

200 23 229

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 27.2.2025 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 25. Februar 2025

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Junod und Bütikofer sowie Leumann 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 2020

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (fortan: Rekurrent) und B. _____ (fortan: Rekurrentin; gemeinsam: Rekurrenten) haben ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Ausland. Der Rekurrent ist seit dem Jahr 2011 Alleineigentümer des Grundstücks D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____, auf dem sich ein grosszügiges Einfamilienhaus (Gebäude Nr. 2 _____) und ein Gästehaus (Gebäude Nr. 2a _____) befinden. Aufgrund dessen sind die Rekurrenten im Kanton Bern beschränkt steuerpflichtig. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Oberland (fortan: Steuerverwaltung), veranlagte sie mit Verfügungen vom 10. Juni 2021 (Akten Steuerverwaltung, pag. 31-37) bei den kantonalen Steuern und bei der direkten Bundessteuer je auf ein steuerbares Einkommen von CHF 242'300.--. Bei beiden Steuerarten betrug der von der Steuerverwaltung berücksichtigte Eigenmietwert für das genannte Grundstück CHF 606'700.--.

B. Gegen diese Verfügungen erhoben die Rekurrenten, damals vertreten durch die F. _____ Treuhand AG, mit Schreiben vom 23. Juni 2021 Einsprache (pag. 8-10). Sie beantragten, den Eigenmietwert "auf einen massvollen Betrag im Verhältnis einer erzielbaren Marktmiete von max. CHF 300'000.-- zu reduzieren." Zur Begründung brachte die damalige Vertreterin einerseits vor, dass die Steuerverwaltung den Eigenmietwert zu Unrecht nicht wie üblich vom Protokollmietwert von CHF 882'397.-- (einem Zwischentotal bei der Berechnung des amtlichen Werts) abgeleitet habe, sondern von CHF 1'318'925.--, ohne dass die Steuerverwaltung erläutert habe, woher diese Bezugsgrösse stammt. Andererseits könne gemäss einer Stellungnahme der auf Luxusobjekte in der Region D. _____ spezialisierten G. _____ AG das Objekt nur für rund CHF 300'000.-- bis CHF 350'000.-- vermietet werden.

C. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Einspracheentscheiden vom 21. August 2023 (pag. 1-7) ab, wobei sie zur Begründung auf ihre Schreiben vom 9. Mai 2023 und vom 15. Juni 2023 verwies, denen wiederum je eine Stellungnahme der steuerverwaltungsinternen Abteilung Amtliche Bewertung vom 4. Mai 2023 (pag. 23-25) und vom 2. Juni 2023 (pag. 20 f.) beigelegt war (da alle für den Entscheid relevanten Äusserungen von dieser Abteilung stammen, wird sie im Folgenden in der Regel ebenfalls als Steuerverwaltung bezeichnet). Die Steuerverwaltung führte namentlich aus, dass die Rekurrenten nicht nachweisen könnten, dass der Eigenmietwert über einem am Markt erzielbaren Mietzins liege. Zudem entspreche der Eigenmietwert bloss 1.57 % der von den Rekurrenten getätigten Investitionen, weshalb er keineswegs zu hoch sei.

D. Gegen die Einspracheentscheide haben die Rekurrenten, nunmehr vertreten durch Rechtsanwalt C. _____ (fortan: Vertreter) mit Eingabe vom 12. September 2023 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) Rekurs betreffend die kan-

tonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer erhoben. Sie stellen folgende Rechtsbegehren:

1. Der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer betreffend Grundstück D. _____ Gbbl. Nr.1 _____ sei auf CHF 405'900.-- zu reduzieren und die Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2020 seien auf dieser Basis zu reduzieren.
2. Falls die Rekurskommission ein Marktwertgutachten einholen sollte und dieses eine Marktmiete von weniger als CHF 405'900.-- ausweisen sollte, sei der Eigenmietwert auf diesen Betrag zu senken und die Veranlagungen seien auf dieser Basis zu reduzieren.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge

Der Vertreter macht zum einen geltend, dass keine gesetzliche Grundlage bestehe für den von der Steuerverwaltung erhobenen Zuschlag von 50 % auf den Protokollmietwert (Bst. B hiavor). Zum anderen lasse sich der von der Steuerverwaltung festgesetzte Eigenmietwert am Markt nicht erzielen.

E. Die Steuerverwaltung hat sich am 31. Oktober 2023 vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung von Rekurs und Beschwerde, wobei sie auf eine von der Abteilung Amtliche Bewertung verfasste Stellungnahme vom 11. Oktober 2023 verweist. Darin wird argumentiert, dass die Eigenmietwerte im Kanton Bern bereits im Jahr 2015 an die Marktmietverhältnisse angepasst worden seien. Die im Jahr 2020 durchgeführte allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke sollte "nur einen indirekten Einfluss auf den bisher anerkannten Eigenmietwert ausüben". In der Gemeinde D. _____ seien die sogenannten Mietwertfaktoren, mit denen der Eigenmietwert vom Protokollmietwert abgeleitet wird, deutlich gesenkt worden. Im Fall der Rekurrenten habe dieses Vorgehen zu einem deutlich tieferen Eigenmietwert geführt als bis anhin. Um die Vorgaben betreffend Eigenmietwert im vorliegenden Fall dennoch zu erfüllen, sei der Protokollmietwert um 50 % erhöht worden. Ergänzend weist die Steuerverwaltung darauf hin, dass es sich hier nicht um einen Einzelfall handle, sondern dass diese Methode im Rahmen der allgemeinen Neubewertung 2020 bei Luxusobjekten "hundertfach" angewandt worden sei.

F. Der Vertreter hat mit Schreiben vom 22. Dezember 2023 im Namen der Rekurrenten zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an seinen Anträgen und Standpunkten festgehalten. Der Steuerverwaltung ist am 9. Januar 2024 Gelegenheit gewährt worden, sich zur Stellungnahme des Vertreters zu äussern. Sie hat daraufhin ein vom 23. Januar 2024 datiertes Schreiben der Abteilung amtliche Bewertung eingereicht, das wortwörtlich mit der Stellungnahme vom 11. Oktober 2023 übereinstimmt.

G. Mit Schreiben vom 14. Februar 2024 hat der Vertreter auf eine weitere Stellungnahme verzichtet.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen 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. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

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

2. Strittig ist die Höhe des von den Rekurrenten für ihr Grundstück D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ zu versteuernden Mietwerts.

2.1 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). Gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG wird der Eigenmietwert unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung festgesetzt. Der bundessteuerliche Eigenmietwert soll grundsätzlich dem Betrag entsprechen, den der Eigentümer aufwenden müsste, um ein gleiches Grundstück unter denselben Bedingungen bewohnen zu können (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 86 zu Art. 21 DBG). Demgegenüber sieht das kantonale Recht grundsätzlich eine massvolle Festsetzung des Eigenmietwerts vor (Art. 25 Abs. 4 Satz 1 StG), weshalb der kantonale Eigenmietwert

unter demjenigen gemäss DBG liegt. Dies gilt jedoch nur für Liegenschaften, die als (Erst)Wohnsitz dienen. Für alle übrigen Liegenschaften verweist Art. 25 Abs. 4 Satz 2 StG auf den bundessteuerlichen Eigenmietwert. Vorliegend ist unbestritten, dass es sich beim Grundstück Nr. 1 _____ nicht um den Erstwohnsitz der Rekurrenten handelt und daher der Eigenmietwert nach DBG auch für die kantonalen Steuern massgeblich ist (vgl. Rekursschrift vom 12.9.2023, N. 5).

2.2 Den Steuergesetzen kann nicht entnommen werden, nach welcher Methode der Mietwert einer selbstgenutzten Liegenschaft zu bestimmen ist. Das von der Steuerverwaltung hierbei angewandte Vorgehen ist in den "Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften" festgehalten (abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Eigenmietwert > Links und Downloads"; fortan: Erläuterungen). Bei den Erläuterungen handelt es sich um eine sogenannte Verwaltungsverordnung, welche für die Steuerverwaltung grundsätzlich bindend ist und von denen auch die gerichtlichen Behörden nicht ohne guten Grund abweichen (vgl. Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 41 zu Art. 66 VRPG). Demnach wird der Eigenmietwert eines Grundstücks vom Protokollmietwert abgeleitet, der im Rahmen der amtlichen Bewertung (d.h. der Bestimmung des Vermögenssteuerwerts des Grundstücks) ermittelt wird. Dabei werden zahlreiche Kriterien wie die vorhandenen Räume und Flächen (Raumeinheiten [RE] bei Wohnnutzung; m² bei allen anderen Nutzungen), Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- und Verkehrslage berücksichtigt. Auch das wirtschaftliche Alter des Gebäudes und das Mietzinsniveau der Standortgemeinde beeinflussen den Protokollmietwert. Die Eigenmietwerte werden von der Steuerverwaltung periodisch an die Mietzinsentwicklung angepasst. Dazu dienen die sogenannten Mietwertfaktoren. Dabei handelt es sich um Prozentsätze des Protokollmietwerts (je einen für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer), die für jede Gemeinde festgelegt werden. Aus der Multiplikation des Protokollmietwerts mit den Mietwertfaktoren ergeben sich die Eigenmietwerte. Für die hier interessierende Gemeinde D. _____ betrug der bundessteuerliche Mietwertfaktor in den Steuerjahren 2015 bis 2019 ____ %.

2.3 Mit Wirkung ab Steuerjahr 2020 wurde der amtliche Wert sämtlicher nichtlandwirtschaftlicher Liegenschaften im Kanton Bern neu festgesetzt (Allgemeine Neubewertung 2020). Zuvor fand letztmals per 1999 eine allgemeine Neubewertung statt. Aufgrund der in der Zwischenzeit erfolgten Preisentwicklung im Immobilienbereich und der geänderten Zinssituation erhöhten sich die amtlichen Werte in den meisten Regionen des Kantons Bern. Einen besonders starken Anstieg verzeichneten die touristisch geprägten Gemeinden und insbesondere die hier relevante Gemeinde D. _____. Weil die Eigenmietwerte bereits per 2015 angepasst wurden und eine

weitere (relevante) Erhöhung per 2020 verhindert werden sollte, senkte die Steuerverwaltung im Rahmen der allgemeinen Neubewertung die Mietwertfaktoren in den meisten Gemeinden. In D. _____ reduzierte sich der Mietwertfaktor für die direkte Bundessteuer von ____ % auf ____ % (vgl. Stellungnahme der Abteilung Amtliche Bewertung vom 11.10.2023, S. 2, 3. Abschnitt).

3. Um die Besonderheiten des hier zu beurteilenden Sachverhalts zu verstehen, ist auf die allgemeine Neubewertung 2020 einzugehen. Bei den meisten Grundstücken wurde die Neubewertung automatisch umgesetzt, indem die Steuerverwaltung namentlich die Anzahl Raumeinheiten unverändert belies. Nicht so im vorliegenden Fall: In der bis 2019 geltenden Bewertung wurden insgesamt 204.2 RE berücksichtigt (vgl. nachstehende Tabelle; die Zahlen stammen aus dem Aufnahmeprotokoll inkl. Zusatzprotokoll Z1, Beilage 2 zur Stellungnahme vom 22.12.2023). Davon entfielen allerdings nur 49.6 RE auf tatsächlich vorhandene Räumlichkeiten. Mit den übrigen 154.6 RE berücksichtigte die Steuerverwaltung den Wert von sogenannten Zusatzausbauten und -installationen. Dabei handelt es sich um Einrichtungen, die den üblichen Standard übersteigen (vgl. Ziff. 2.2.2 der Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen, abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Links und Downloads > Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN20"; fortan: Bewertungsnormen). Bei der Umsetzung der allgemeinen Neubewertung reduzierte die Steuerverwaltung die auf die Zusatzausbauten und -installationen entfallenden Raumeinheiten um rund die Hälfte auf 76.4 RE. Zusammen mit einer weiteren Reduktion von 0.3 RE betrug das Total der Raumeinheiten damit noch 125.7 RE:

	Anzahl RE bis 2019			Anzahl RE AN 2020		
	Räume	Zusatz	Total	Räume	Zusatz	Total
Hauptgebäude	41.4	128.2	169.6	41.1	61.0	102.1
Gästehaus	8.2	26.4	34.6	8.2	15.4	23.6
Total	49.6	154.6	204.2	49.3	76.4	125.7

4. Aufgrund welcher Überlegungen die Steuerverwaltung die Anzahl Raumeinheiten gesenkt hat, geht aus den Akten nicht hervor. Es ist jedoch naheliegend, dass damit ein überhöhter amtlicher Wert verhindert werden sollte. Das Grundstück der Rekurrenten wurde letztmals nach Abschluss der Umbau- und Sanierungsarbeiten mit Wirkung ab Steuerjahr 2010 ausserordentlich neu bewertet, wobei der amtliche Wert auf den bis 2019 geltenden Betrag von knapp CHF 15.0 Mio. festgesetzt wurde. Jene Bewertung war Gegenstand eines Verfahrens vor der Steuerrekurskommission. Aus deren Entscheid Nr. 100 2011 922 vom 18. Juni 2013 (nicht publiziert) geht hervor, dass mit dem ausserordentlich hohen Anteil der auf Spezialausbauten entfallenden Raumeinheiten (154.6 RE von total 204.2 RE) sichergestellt werden sollte, dass der amtliche Wert in einem einigermassen vertretbaren Verhältnis zu den getätigten Investitionen (rund CHF 38.0 Mio.) steht.

Hauptsächlich, weil die Mietwertansätze pro Raumeinheit in der Gemeinde D._____ mit der allgemeinen Neubewertung 2020 sehr stark angestiegen sind (beim Hauptgebäude der Rekurrenten von CHF 2'804.10 auf CHF 6'896.--), hätte sich der amtliche Wert bei unveränderter Anzahl Raumeinheiten auf rund CHF 43.9 Mio. erhöht, was fast einer Verdreifachung entsprochen hätte. Es ist anzunehmen, dass die Steuerverwaltung dieses Ergebnis (wohl zurecht) als über dem Verkehrswert liegend beurteilt und in der Folge die auf Spezialausbauten entfallende Anzahl Raumeinheiten auf 76.4 RE gesenkt hat. Ohne die Reduktion der Raumeinheiten für zusätzliche Ausbauten hätte der aus dem Protokollmietwert abgeleitete Eigenmietwert zugenommen, wegen des stark reduzierten Mietwertfaktors jedoch nur um rund 8 %. Infolge der reduzierten Raumeinheiten wäre der Eigenmietwert ohne die durch die Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung hingegen auf CHF 405'900.-- gesunken. Um dieses aus ihrer Sicht falsche Ergebnis zu verhindern, hat die Steuerverwaltung den Protokollmietwert um knapp 50 % erhöht, woraus der hier angefochtene Eigenmietwert von CHF 606'700.-- resultierte, der praktisch dem bis anhin geltenden entspricht:

	RE	Amtl. Wert	PMW ¹⁾	MW-Faktor ²⁾	EMW ³⁾
Bewertung bis 2019	204.2	14'978'340	583'774	___ %	607'120
AN 2020, mit bisherigen RE	204.2	43'872'060	1'426'639	___ %	656'250
AN 2020, ohne Anpassung PMW	125.7	27'544'860	882'399	___ %	405'900
Einspracheentscheid	125.7	27'544'860	1'318'925	___ %	606'700

1) Protokollmietwert 2) Mietwertfaktor 3) Eigenmietwert

5. Die Rekurrenten beantragen, dass ab 2020 der systemtechnisch korrekte Eigenmietwert von CHF 405'900.-- (Zeile 3 der vorstehenden Tabelle) angewendet werde.

5.1 Die Steuerverwaltung wendet hiergegen u.a. ein, dass der in den Jahren 2015 bis 2019 geltende Eigenmietwert "von allen Beteiligten bisher akzeptiert" worden sei (Schreiben vom 2.6.2023, pag. 20). Hierzu ist festzuhalten, dass die Höhe des Eigenmietwerts zwar wesentlich von der amtlichen Bewertung abhängt, jedoch nicht mit einem Rechtsmittel gegen die Eröffnung des amtlichen Werts angefochten werden kann. Vielmehr ist der Eigenmietwert erst im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung anfechtbar, wie vorliegend geschehen (VGE 21194 vom 15.7.2002, in BVR 2003 S. 1 E. 3d). Weiter sind die steuerpflichtigen Personen in jeder Veranlagungsperiode berechtigt, die Höhe der Steuerfaktoren auf dem Rechtsmittelweg überprüfen zu lassen. Umgekehrt ist auch die Steuerverwaltung berechtigt, Angaben in einer Steuererklärung zu überprüfen, die sie in den Vorjahren ohne weiteres akzeptiert hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 80 der VB zu Art. 109-121 DBG, mit zahlreichen Hinweisen). Vorliegend kann aus der blossen Nichtanfechtung des Eigenmietwerts in den Vorperioden nicht auf dessen ausdrückliche Akzeptanz geschlossen werden. Dies gilt erst recht, wenn – wie der Vertreter un-

widersprochen vorbringt – in den Vorperioden das steuerbare Einkommen insgesamt deutlich tiefer ausgefallen ist und daher kein Anlass zu einer Einsprache bestanden hat (Rekursschrift vom 12.9.2023, N. 9).

5.2 Ein weiteres Argument der Steuerverwaltung betrifft den Zusammenhang der im Jahr 2015 erfolgten Mietwertanpassung und der allgemeinen Neubewertung 2020. In der Stellungnahme vom 11. Oktober 2023 führt sie hierzu aus, dass mit Wirkung ab Steuerjahr 2015 die Eigenmietwerte im ganzen Kanton und namentlich in der Gemeinde D. _____ an die Marktmietverhältnisse angepasst worden seien (durch geänderte Mietwertfaktoren). Die damals festgelegten Eigenmietwerte sollen bis zu einer nächsten kantonsweiten Mietwertanpassung unverändert gelten. Hierzu ist vorab festzuhalten, dass – anders als im Bereich der amtlichen Bewertung (Art. 182 StG) – nicht gesetzlich geregelt ist, unter welchen Voraussetzungen die Mietwertfaktoren geändert werden können. Folgerichtig existiert auch keine Bestimmung, wonach die Eigenmietwerte zwischen zwei generellen Mietwertanpassungen unverändert bleiben. Soweit der Steuerrekurskommission bekannt, haben sich mit der allgemeinen Neubewertung die meisten Eigenmietwerte durchaus geändert, wenn auch in moderatem Rahmen (vgl. E. 4 hiavor). Dies gilt jedoch nur, wenn die Neubewertung automatisch vorgenommen worden ist. In allen übrigen Fällen, in denen der neue amtliche Wert entweder von Amtes wegen oder im Rahmen eines Einsprache- oder Rekursverfahrens angepasst worden ist, hat sich auch der Eigenmietwert geändert. Auch im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung die allgemeine Neubewertung nicht automatisch umgesetzt. Es ist nicht einsichtig, wieso sich die von ihr als notwendig erachtete Korrektur beim amtlichen Wert nicht auch auf den Eigenmietwert auswirken sollte. Nur weil letzterer aufgrund der speziellen Umstände tiefer ausfällt, rechtfertigt sich ein Abweichen vom üblichen Vorgehen bei der Bestimmung des Eigenmietwerts nicht (vgl. E. 2.2 hiavor).

5.3 Wie in E. 2.1 ausgeführt, orientiert sich der hier relevante bundessteuerliche Eigenmietwert an dem am Markt erzielbaren Mietertrag. Die Steuerverwaltung führt hierzu aus, dass die Rekurrenten jeden Nachweis schuldig geblieben seien, dass die Liegenschaft nicht zum angefochtenen Eigenmietwert von CHF 606'700.-- (CHF 50'558.-- pro Monat) vermietet werden könne. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage nach der Beweislast. Im Steuerrecht trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen, für steuermindernde oder -aufhebende Tatsachen dagegen die steuerpflichtige Person (statt vieler: BGE 133 II 153 E. 4.3; VGE 100 2016 6 vom 7.2.2018, E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 77 zu Art. 123 DBG). In Bezug auf den Eigenmietwert bedeuten diese Grundsätze Folgendes: Wenn eine steuerpflichtige Person den von der Steuerverwaltung gemäss publizierter Praxis errechneten bundesrechtlichen Eigenmietwert anfechtet, muss sie den Nachweis erbringen, dass der Eigenmietwert über einem am Markt erzielbaren Mietertrag liegt. Die Anforderungen hierfür sind hoch,

wie sich aus einem Urteil des Verwaltungsgerichts betreffend den Eigenmietwert einer ebenfalls in einer touristischen Gemeinde gelegenen Eigentumswohnung ergibt (VGE 100 2019 50/51 vom 9.7.2020, namentlich E. 4.2 und 4.5). Die Steuerverwaltung ist demgegenüber verpflichtet, den Eigenmietwert anhand der von ihr in den Erläuterungen veröffentlichten Methode festzusetzen. Will sie im Einzelfall ausnahmsweise davon abweichen und einen höheren Eigenmietwert durchsetzen, hat sie zumindest fundiert nachzuweisen, dass der systemgenerierte Wert um mehr als 30 % unter dem Marktwert liegt, weil die Untergrenze eines noch zulässigen Eigenmietwerts bei 70 % des Marktwerts liegt (vgl. Lissi/Dini in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 40 zu Art. 21 DBG). Unzulässig ist es hingegen, ergebnisorientierte Zuschläge nach Gutdünken zu machen. Dass die Steuerverwaltung hierzu vorbringt, dass diese Methode für Luxusobjekte "hundertfach angewandt" worden sei, vermag daran nichts zu ändern.

5.3.1 Vorliegend machen die Rekurrenten geltend, dass sie die Wohnung "nur" für CHF 300'000.-- bis CHF 350'000.-- an Dritte vermieten könnten. Sie belegen diese Bandbreite mit einer Stellungnahme des in Gstaad ansässigen Immobilienunternehmens G._____ AG vom 19. April 2021 (pag. 12). Darin heisst es, dass sich die fragliche Liegenschaft an sehr guter Lage befinde, sehr gross und von bester Qualität sei. Allerdings verfüge das Objekt weder über ein Hallenbad noch über einen Fitnessraum oder eine Einstellhalle, was bei Luxusimmobilien vorausgesetzt werde. Zudem würden sich potenzielle Interessenten angesichts des hohen Mietzinses und der tiefen Hypothekarzinsen eher für einen Kauf entscheiden, weshalb die Nachfrage für Mietobjekte in diesem Preissegment eher gering sei. Die Steuerverwaltung führt hierzu aus, dass die Einschätzung der G._____ AG nicht als Nachweis für einen zu hohen Eigenmietwert taue. Es ist unbestritten, dass es sich beim fraglichen Schreiben nur um eine Prima-Vista-Schätzung eines durch die Rekurrenten beauftragten Unternehmens und nicht um ein fundiertes Gerichtsgutachten handelt. Allerdings sind die darin enthaltenen Äusserungen durchaus plausibel. Die Rekurrenten beantragen in der Hauptsache ohnehin nicht, den Eigenmietwert auf die von der G._____ AG genannten CHF 300'000.-- bis CHF 350'000.-- festzusetzen. Vielmehr erklären sie sich mit dem systemgenerierten Eigenmietwert von CHF 405'900.-- einverstanden. Nur für den Fall, dass die Steuerrekurskommission ein gerichtliches Gutachten in Auftrag geben würde und daraus ein tieferer Marktwert resultieren würde, wird beantragt, den Eigenmietwert anhand des Gutachtens zu bestimmen (Stellungnahme vom 22.12.2023, Ziff. 3.3).

5.3.2 Die Steuerverwaltung äussert sich nicht zur Höhe eines am Markt erzielbaren Mietzinses für die vorliegende Liegenschaft und nennt auch keine Vergleichsobjekte. Sie führt in ihrer Stellungnahme vom 4. Mai 2023 lediglich aus, dass der angefochtene Eigenmietwert von CHF 606'700.-- nur 1.57 % der Investitionskosten von ca. CHF 38.5 Mio. ausmache. Bei typi-

schen Renditeimmobilien wie Mehrfamilien- oder Geschäftshäusern mag der Verweis auf eine Sollrendite sachgerecht sein. Das vorliegend zu beurteilende Objekt gehört jedoch nicht in diese Kategorie. Vielmehr dürfte es sich so verhalten, dass die im Zusatzprotokoll Z1 erwähnten luxuriösen Ausbauten und Installationen in erster Linie den Vorlieben der Eigentümerschaft entsprechen und dass die darauf entfallenden Investitionen nur zu einem Teil auf potenzielle Mieter überwält werden könnten. Der Steuerverwaltung gelingt der ihr obliegende Beweis, dass der systemgenerierte Eigenmietwert von CHF 405'900.-- (wesentlich) unter einem am Markt erzielbaren Mietertrag liegt, somit nicht.

5.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung grundsätzlich an ihre publizierte Methode zur Festsetzung des Eigenmietwerts gebunden ist. Will sie ausnahmsweise davon abweichen, trägt sie die Beweislast dafür, dass der systemgenerierte Eigenmietwert unter dem Marktniveau liegt. Dieser Nachweis misslingt der Steuerverwaltung im vorliegenden Fall. Weil die Rekurrenten in der Hauptsache beantragen, den Eigenmietwert in Höhe des systemgenerierten Werts von CHF 405'900.-- festzusetzen, erübrigt es sich, ein gerichtliches Gutachten in Auftrag zu geben. Rekurs und Beschwerde sind gutzuheissen.

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

Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren vertreten und ihnen notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihnen eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (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]). Diese wird gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]) festgesetzt. Die vom Vertreter am 11. Dezember 2024 eingereichte Kostennote über insgesamt CHF 2'243.10 enthält keine detaillierte Aufstellung der einzelnen Arbeiten. Die Parteikostenentschädigung wird daher auf einen Pauschalbetrag von CHF 1'700.-- bestimmt, inkl. Auslagen und 8.1 % Mehrwertsteuer.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2020 wird gutgeheissen. Der von den Rekurrenten für das Grundstück D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ zu versteuernde Mietwert wird auf CHF 405'900.-- festgesetzt. Die Akten werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2020 wird gutgeheissen. Der von den Rekurrenten für das Grundstück D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ zu versteuernde Mietwert wird auf CHF 405'900.-- festgesetzt. Die Akten werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
3. Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Kosten erhoben.
4. Den Rekurrenten wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'700.-- (inkl. Auslagen und 8.1 % Mehrwertsteuer) zugesprochen.
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 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.

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 D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann