

100.2018.220/221U  
ARB/DIS/ROS

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil der Einzelrichterin vom 9. Januar 2020**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiberin Kissel

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**

Beschwerdeführende

gegen

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

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2014 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
12. Juni 2018; 100 17 304, 200 17 257)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ sind Eigentümerin und Eigentümer der Liegenschaft C.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_\_, die ihnen seit Juli 2014 als Zweitwohnung zur Verfügung steht. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ im Steuerjahr 2014 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 923'627.-- (satzbestimmend Fr. 960'787.--) bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 974'348.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte soweit hier interessierend darauf, dass die Steuerverwaltung den für die zweite Jahreshälfte 2014 (pro rata temporis) geltend gemachten Eigenmietwert der Liegenschaft C.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_\_ sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer von Fr. 25'000.-- auf Fr. 39'990.-- erhöhte. Die dagegen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung soweit den Eigenmietwert betreffend mit Einspracheentscheiden vom 11. Juli 2017 ab.

### **B.**

Am 24. Juli 2017 gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK); sie beantragten, der Eigenmietwert sei auf maximal Fr. 54'000.--festzulegen, ausmachend für das Jahr 2014 Fr. 27'000.--. Die StRK hiess die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 12. Juni 2018 insofern gut, als sie den Eigenmietwert sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer im Steuerjahr 2014 auf Fr. 25'210.-- festsetzte.

**C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 11. Juli 2018 haben A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2014 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie stellen folgende Anträge:

- «1. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 12. Juni 2018 sei bezüglich der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer aufzuheben, soweit der Entscheid den Eigenmietwert für das Grundstück C. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ pro 2014 auf einen höheren Betrag als Fr. 23'220.-- festsetzt und es sei für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer der Eigenmietwert für das Grundstück C. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ pro 2014 auf Fr. 23'220.-- festzusetzen.
2. Eventualiter sei der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 12. Juni 2018 aufzuheben und die Sache im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.»

Mit Verfügung vom 13. Juli 2018 hat der Abteilungspräsident i.V. die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmung vom 26. Juli 2018 bzw. Beschwerdeantwort vom 25. September 2018 je auf Abweisung der Beschwerden. Mit Eingabe vom 19. Oktober 2018 haben sich A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ erneut zur Sache geäußert; sie halten an ihren Anträgen fest. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

**Erwägungen:**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom

14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]).

**1.2** Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist befugt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtene Verfügung oder den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse setzt regelmässig voraus, dass die beschwerdeführende Person formell beschwert ist, d.h. am Verfahren vor der unteren Instanz teilgenommen hat und mit ihren Anträgen ganz oder teilweise unterlegen ist (vgl. BVR 2015 S. 534 E. 2.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 79 N. 3 und Art. 65 N. 5; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 24 Rz. 23). Die Beschwerdeführenden gelten gemessen an ihrem mit Rekurs und Beschwerde vom 24. Juli 2017 gestellten Antrag im vorinstanzlichen Verfahren als obsiegend (vorne Bst. B). Sie begründen ihre Legitimation zur Anfechtung der Entscheide der StRK indes damit, dass diese bei der Berechnung des Eigenmietwerts gewisse Faktoren zu ihren Ungunsten neu festgesetzt habe, obwohl diese nicht angefochten gewesen seien. Diese Neufestsetzung führe zu einer Erhöhung des amtlichen Werts, obwohl letzterer gar nicht Streitgegenstand gebildet habe, weshalb sie trotz grundsätzlicher Gutheissung der Rechtsmittel durch die angefochtenen Entscheide beschwert seien (vgl. Beschwerden Rz. 4).

**1.3** Wie die Beschwerdeführenden richtig festhalten, wird der amtliche Wert einer Liegenschaft in einem separaten Verfahren festgelegt und muss separat angefochten werden, während der Eigenmietwert im Rahmen der jährlichen Einkommenssteuerveranlagung zur Überprüfung gebracht werden kann (vgl. BVR 2003 S. 1 E. 3d; VGE 2013/88/89 vom 13.1.2014 E. 2.4; Leuch/Amonn, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 25 N. 38). Weder konnte die Vorinstanz den amtlichen Wert der Liegenschaft Nr. 1 \_\_\_\_\_ im Rahmen der Überprüfung der Berechnung des

Eigenmietwerts zum Gegenstand des Verfahrens machen, noch hätte eine allfällige Guttheissung der im vorliegenden Verfahren gestellten Anträge der Beschwerdeführenden einen Einfluss auf dessen Höhe, womit es ihnen insoweit an einem schutzwürdigen Interesse mangelt (vgl. E. 1.2 hiervor). Die Beschwerdeführenden sind auch insofern nicht beschwert, als die StRK die Note für die Gebäudeart abweichend von der Einschätzung der Steuerverwaltung von 2 auf 5 angehoben hat. Die für die Bemessung des Eigenmietwerts massgebenden Faktoren stellen Begründungselemente dar, welche die StRK im Rahmen des Streitgegenstands sowie gegebenenfalls darüber hinaus (vgl. Art. 198 Abs. 2 und Art. 199 Abs. 2 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG) auf ihre Rechtmässigkeit überprüfen kann. Einzelne Faktoren können nicht losgelöst von den anderen zum «Gegenstand» eines Rechtsmittelverfahrens gemacht werden, noch werden sie dadurch rechtsbeständig, dass sie nicht bestritten werden. Ebenso wenig müssen die Parteien angehört werden (vgl. Beschwerden Rz. 15), wenn eine Entscheidbehörde beabsichtigt, von der Begründung der Vorinstanz (teilweise) abzuweichen. Obsiegen und Unterliegen beurteilt sich einzig gestützt auf den massgebenden Antrag, nicht jedoch mit Blick auf einzelne Begründungselemente.

**1.4** Die Beschwerdeführenden haben im vorinstanzlichen Verfahren mehr erreicht als beantragt, weshalb sie selbst von einer «grundsätzlichen Guttheissung des Rekurses» sprechen (vgl. Beschwerden Rz. 4). Sie begründen ihre Beschwerde auch nicht damit, dass sie mit einem während Hängigkeit des vorinstanzlichen Verfahrens und damit grundsätzlich verspätet gestellten neuen Rechtsbegehren (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 32 Abs. 2 und Art. 33 Abs. 3 VRPG) nicht vollständig durchgedrungen sind (vgl. Eingabe vom 2. Januar 2018; Vorakten StRK [act. 4A] pag. 107). Insbesondere machen sie nicht geltend, es handle sich dabei um eine zulässige Änderung des Rechtsbegehrens im Sinn von Art. 26 VRPG, weshalb sich Weiterungen dazu erübrigen (zu den restriktiven Voraussetzungen einer sog. Klageänderung vgl. Art. 227 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272]; statt vieler BVR 2012 S. 443 [VGE 2011/179/180 vom 9.2.2012] nicht publ. E. 1.2; VGE 2015/81 vom 21.3.2016 E. 1.2, 2013/299 vom 6.6.2014 E. 2.4; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 26 N. 2, 4, 7 und

14; vgl. auch Hunziker/Mayer-Knobel in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 140 DBG N. 47). Die Beschwerdeführenden gelten damit als vollständig obsiegend. Es fehlt ihnen insoweit an einem schutzwürdigen Interesse an der Anfechtung der Entscheide der StRK.

**1.5** Nach dem Gesagten ist auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerden offensichtlich nicht einzutreten. Dieser Entscheid fällt in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]; im Übrigen ergäbe sich die einzelrichterliche Behandlung auch mit Blick auf den Streitwert).

## **2.**

Die Beschwerden erwiesen sich zudem als unbegründet.

**2.1** Erträge aus unbeweglichem Vermögen unterliegen der Einkommenssteuer (Art. 25 Abs. 1 StG; Art. 21 Abs. 1 DBG). Steuerbar ist insbesondere der Mietwert von Grundstücken oder Grundstücksteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (sog. Eigenmietwert; Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; BSG 642.14]). Während der Eigenmietwert bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich nach dem objektiven Marktwert zu bemessen ist (vgl. Art. 21 Abs. 2 DBG; BGE 143 I 137 E. 3.3, 132 I 157 E. 3.3), ist er bei den Kantons- und Gemeindesteuern unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge «massvoll» festzulegen. Für Zweitwohnungen gilt hingegen auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern der für die direkte Bundessteuer massgebliche Eigenmietwert (Art. 25 Abs. 4 StG; Leuch/Ammon, a.a.O., Art. 25 N. 29). Der Eigenmietwert einer Liegenschaft wird ausgehend vom Protokollmietwert ermittelt, der im Rahmen der amtlichen Bewertung festgelegt wird und namentlich von der Art des Ob-

jekts, dessen Benotung und wirtschaftlichem Alter, der Anzahl ihm zugewiesener Raumeinheiten sowie dem Mietniveau der Standortgemeinde (Mietwertkategorie) abhängig ist (vgl. BVR 2012 S. 545 E. 2.2, 2003 S. 1 E. 2d). Zur Ermittlung des Eigenmietwerts wird der Protokollmietwert mit einem Mietwertfaktor multipliziert, der anhand von Mietzinserhebungen für jede Veranlagungsperiode neu bestimmt wird und den (lokalen) Mietzinsentwicklungen Rechnung trägt (BVR 1999 S. 285 E. 3b [noch zum alten Recht]; zum Ganzen VGE 2018/116/117 vom 28.8.2019 E. 2.3).

**2.2** Bei der hier interessierenden Liegenschaft handelt es sich um eine Stockwerkeinheit in einem neugebauten Chalet, welches zentral am Dorfplatz von C.\_\_\_\_\_ gelegen ist. Im Erdgeschoss wird ein Verkaufsladen betrieben, darüber befinden sich im ersten und zweiten Stock je eine Wohnung. Die Beschwerdeführenden erwarben mit Kaufvertrag vom 19. April 2013 die Geschäftsliegenschaft im Erdgeschoss, die Stockwerkeigentumswohnung im ersten Stock als Zweitwohnung und einen Parkplatz in der sich unter der Liegenschaft befindenden Einstellhalle. Der Kaufpreis für die Stockwerkeigentumswohnung betrug Fr. 3'890'000.-- zuzüglich Fr. 60'000.-- für den Einstellhallenplatz. Die Wohnung weist eine Fläche von rund 121 m<sup>2</sup> auf und war ursprünglich als 4,5-Zimmerwohnung geplant worden. Entsprechend den Wünschen der Beschwerdeführenden wurde sie als 2,5-Zimmerwohnung mit einem grossen Wohn- und Esszimmer (63,7 m<sup>2</sup>), einem Schlafzimmer, einer offenen Küche, einem grossen Badezimmer inkl. Ankleideraum, einem separaten WC und einem Reduit ausgestaltet.

**2.3** Nach Beendigung des Neubaus nahm die Steuerverwaltung, Abteilung amtliche Bewertung, einen Augenschein vor und legte die Anzahl Raumeinheiten auf 7,5 fest. Dem sehr aufwendigen Ausbau trug sie mit zusätzlichen 31 Raumeinheiten Rechnung (Vorakten StRK pag. 65-60 auch zum Folgenden). Diese Aufrechnung beruht darauf, dass der Schätzer namentlich die folgenden Ausbauelemente auf insgesamt Fr. 1'315'000.-- bezifferte und bei der Bewertung mitberücksichtigte: Steinofen, Cheminée, spezielle Kücheneinrichtung, direkter Liftzugang in die Wohnung, Verwendung von Naturstein in den Nasszellen, spezielle Bodenbeläge, Steuerung der elektrischen Geräte über ein sog. Bus-System (oder ähn-

lich), Ausbau Decke, Wände, Türen mit Altholz sowie Verwendung von Altholz für Balkone, Fassade und Dach (Vorakten StRK pag. 63). Gestützt auf die so ermittelten 38,5 Raumeinheiten und die Benotung der Liegenschaft resultierte ein Protokollmietwert von Fr. 89'870.-- (Vorakten StRK pag. 60). Den sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer massgebenden Eigenmietwert (vgl. vorne E. 2.1) legte sie auf Fr. 79'980.-- fest (Vorakten StRK pag. 66).

**2.4** Die StRK bestimmte anhand des Gebäudeversicherungswerts die mutmasslichen Baukosten für die zusätzlichen Ausbauten und Installationen abweichend von der Einschätzung der Steuerverwaltung auf Fr. 500'000.--. Gestützt auf diesen Wert berechnete sie unter Berücksichtigung von Indexierung und Verzinsung die Anzahl zusätzlicher Raumeinheiten auf 12,3, womit zusammen mit den von der Steuerverwaltung ermittelten unbestrittenen 7,5 Raumeinheiten insgesamt 19,8 Raumeinheiten resultierten (angefochtene Entscheide E. 5.2 ff.). Hingegen erachtete die StRK die Note 2 für die Gebäudeart als zu tief und erhöhte sie auf die Maximalnote 5. Zusammen mit der ebenfalls erhöhten Note für die Verkehrslage der Stockwerkeigentumswohnung stieg das «Noten-Endtotal» von 31 auf 38 an (angefochtene Entscheide E. 6). Dennoch reduzierte sich gestützt auf die Ermittlungsmethode der StRK der Protokollmietwert für die Stockwerkeigentumsseinheit auf Fr. 56'650.--, woraus sich ein hier massgebender Eigenmietwert von Fr. 50'420.-- pro Jahr ergibt (angefochtene Entscheide E. 8). – Die Beschwerdeführenden sind mit der von der StRK angewandten Schätzungsmethode grundsätzlich einverstanden, verlangen aber, dass auf die Erhöhung der Note für die Gebäudeart von 2 auf 5 verzichtet werde, womit ein Eigenmietwert von Fr. 46'440.--, ausmachend pro 2014 Fr. 23'220.--, resultieren würde.

### **3.**

**3.1** Die Schätzung des Werts einer Liegenschaft beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen und ist daher mit Ungenauigkeiten behaftet. Zudem ist der Begriff des objektiven Marktwerts konkretisierungsbedürftig. Bei der Wahl der Bemessungsmethode sowie der Konkre-

tisierung und Bewertung der einzelnen Faktoren zur Ermittlung des Eigenmietwerts verfügt die Vorinstanz über Beurteilungs- und Ermessensspielräume, die das Verwaltungsgericht zu respektieren hat (vgl. Leuch/Amonn, a.a.O., Art. 25 N. 30). In Fragen, die besondere Fachkenntnisse und einschlägige Erfahrungen voraussetzen, weicht es nicht von der Expertenmeinung bzw. vom vorinstanzlichen Schätzungsermessen ab, soweit die Fachperson bzw. die Vorinstanz von richtigen Voraussetzungen sowie von einleuchtenden und rechtlich abgestützten Schätzungsnormen oder allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ausgegangen ist, die Normen bzw. Methoden richtig angewendet hat und gesamthaft gesehen zu einem nicht offensichtlich unrichtigen Ergebnis gelangt ist (vgl. zum Schätzungsermessen BVR 2013 S. 331 [VGE 2011/385 vom 14.12.2012] nicht publ. E. 1.2, 2006 S. 551 E. 1.2 je mit Hinweisen; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 80 N. 3).

**3.2** Die StRK hat sich für die Benotung der hier strittigen Liegenschaft auf die Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen vom 11. August 1997 (nachfolgend: Nichtlandwirtschaftliche Bewertungsnormen) gestützt. Nach diesem Regelwerk sind die zu bewertenden Objekte oder Objektteile mit den Noten 5 bis 1 zu bewerten. Zu jeder Note werden beispielhaft Gebäudetypen aufgelistet:

**«Nichtlandwirtschaftliche Bewertungsnormen Ziff. 2.1.4 (Bewertungsnoten für Wohn- und Geschäftshäuser)**

[...]

1. Gebäudeart Note 5-1

[...]

Wohnungen im Stockwerkeigentum haben mindestens die Gebäudeart Note 2. Im Übrigen hat die Errichtung von Stockwerkeigentum keinen Einfluss auf die Wahl der Note der Gebäudeart.

[...]

- |  |   |
|--|---|
| - Einfamilienhaus sehr komfortabel                                   | 5 |
| - Einfamilienhaus freistehend  |   |
| - Einfamilienhaus freistehend mit einer zusätzlichen 1-Zimmerwohnung |   |
| - Terrassenhaus komfortabel  | 4 |
| - Einfamilienhaus freistehend sehr einfach                           |   |
| - Einfamilienhaus angebaut   |   |
| - Einfamilienhaus eingebaut  |   |
| - Terrassenhaus  |   |
| - Einfamilienhaus mit einer zusätzlichen 2-Zimmer-                   |   |

wohnung	
- Einfamilienhaus mit Scheunenteil	
- Zweifamilienhaus	
- Dreifamilienhaus	3
- Ein- oder Zweifamilienhaus mit Gewerbebetrieb bis zur Grösse eines Dreifamilienhauses	
- Zweifamilienhaus mit Scheunenteil	2
- Wohnhaus mit 4 und mehr Wohnungen	
- Wohnhaus mit Gewerbebetrieb ab der Grösse eines Vierfamilienhauses	
- Gewerbebetrieb	
- Gastwirtschafts- und Beherbergungsbetrieb	
- Garage (ein-, angebaut und freistehend)	
- Einstellhalle	
- Parkplatz im Freien	
- Nebenbaute	1»

Diese Auflistung ist nicht abschliessend, sondern versteht sich als Richtlinie, von welcher in begründeten Fällen abgewichen werden kann. Gemäss der Schätzungstechnischen Weisung Nr. 4.03.05 vom September 2007 (nachfolgend: Schätzungstechnische Weisung) darf die Note 5 bei der Gebäudeart in der Regel nur für Gebäude verwendet werden, die bezüglich Bauqualität und Komfortstufe überdurchschnittlich sind. Die Voraussetzungen für die Vergabe der Gebäudenote 5 werden wie folgt umschrieben:

**«Gebäudeart (Schätzungstechnische Weisung 4.03.05)**

[...]

Die Vergabe der Gebäudeart 5 erfordert zudem mehrere Voraussetzungen gleichzeitig wie:

- grosszügige Zufahrts- und Parkplatzmöglichkeiten auf dem Grundstück
- grosszügige Raumgestaltung
- bei grosser Zahl von Wohnräumen entsprechende Anzahl Sanitärräume, Küchenkapazitäten, Nebenräume, Garagen
- Umschwung mit «komfortablen» Gebäudeabständen zu Nachbarbauten
- Überdurchschnittlicher Komfort und Ausbau

[...]

Bei Fehlen von mindestens zwei der obigen Voraussetzungen ist die Note Gebäudeart 5 falsch.

Bei der Festsetzung der Gebäudeart, insbesondere bei Grenzfällen zwischen Einfamilien- und Zweifamilienhaus, ist der Charakter des Hauses zu beachten, z.B. Eingang, Treppe, Nebenräume, allg. Eindruck. Zu bedenken ist auch, ob der Wohnwert und damit der Verkehrswert demjenigen eines Ein- oder Zweifamilienhauses entspricht.»

**3.3** Die Beschwerdeführenden bringen im Wesentlichen vor, bei der hier interessierenden Liegenschaft handle es sich um ein Zweifamilienhaus mit Gewerbebetrieb, wofür die Gebäudenote 2 vorgesehen sei. Die Note für die Gebäudeart habe sich «an den tatsächlichen baulichen Gegebenheiten (Villa, Einfamilienhaus freistehend, Zweifamilienhaus, mit oder ohne Gewerbebetrieb, etc.)» zu orientieren und nicht am Ausbaustandard, zumal weder die Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen noch die Schätzungstechnische Weisung für Luxusobjekte die Note 5 vorsehen würden (vgl. Beschwerden Rz. 8 ff.). Die Vergabe der Note 5 sei an klare Voraussetzungen geknüpft, von denen hier mindestens zwei nicht eingehalten seien. So fehle es mit nur einem (schwer zugänglichen) Parkplatz für das ganze Haus insbesondere an einer «grosszügigen Zufahrts- und Parkplatzmöglichkeit auf dem Grundstück». Ebenso wenig sei das Kriterium «Umschwung mit «komfortablen» Gebäudeabständen zu Nachbarsbauten» erfüllt (Beschwerden Rz. 11 ff.), zumal die entsprechenden Abstände westlich lediglich 3,02 m und nördlich weniger als 6 m betragen würden. Das südlich angrenzende Nachbarsgebäude sei sogar unmittelbar angebaut, weshalb es sich bei ihrer Liegenschaft nicht um ein «freistehendes» Gebäude handle (vgl. Beschwerdebeilage [BB] 7, Fotos 3-5 und 8). Schliesslich sei es nicht möglich, die Kellerräume zu betreten, ohne in den öffentlichen Raum zu gelangen, da sich unter dem Gebäude der Durchgang zur der öffentlichen Einstellhalle befinde (Beschwerden Rz. 12). Bei diesen Gegebenheiten könne nicht von einem Luxusobjekt gesprochen werden, das bei der Gebäudeart mit der Note 5 zu bewerten sei (Beschwerden Rz. 13 f.)

**3.4** Die Tatsache, das es sich beim streitbetroffenen Objekt um eine Stockwerkeigentumswohnung handelt, hat abgesehen von der Vorgabe der Mindestnote 2 für die Gebäudeart keinen Einfluss auf die Bewertung. Die Beschwerdeführenden übersehen zudem, dass Ausbaustandard und Komfort auch bei dieser Note zu berücksichtigen sind: Gemäss den Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen ist die Komfortstufe ein entscheidendes Merkmal für die Benotung der Gebäudeart. Ebenso wird in der Schätzungstechnischen Weisung als Voraussetzung für die Note 5 ein «überdurchschnittliche[r] Komfort und Ausbau» genannt. Dieses Merkmal prägt denn auch den Gesamteindruck und letztlich den Charakter eines Gebäudes (vgl. vorne E. 3.2). Die Beschwerdeführenden bestreiten nicht,

dass ihre Wohnung einen Innenausbau aufweist, der sehr hohen Anforderungen zu genügen vermag (vgl. BB 7, Foto 1; vgl. auch Fotos des Innenausbaus, Vorakten StRK pag. 130-128). Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die StRK Komfort und Ausbustandard von Gebäude und Wohnung bei der Benotung Rechnung getragen hat. Daran vermag nichts zu ändern, dass die genannten Regelwerke Luxusausbauten nicht ausdrücklich als Bewertungskriterium aufführen.

**3.5** Zum Charakter des hier interessierenden Gebäudes ergibt sich aus den Akten und weiteren frei verfügbaren Quellen Folgendes: Obwohl im Südosten der Balkon des Nachbarhauses bis an das Gebäude heranragt, wird dieses optisch als freistehend wahrgenommen. Die Hauptfassade ist nach Südwesten auf den Dorfplatz ausgerichtet. Die Sicht in diese Richtung ist unverstellt und die Besonnung der Balkone gewährleistet. Auch gegen Nordosten sind dank beträchtlichem Abstand der Nachbarbauten Ausblick und Lichteinfall kaum eingeschränkt. Insgesamt bestehen trotz zentraler Lage im Dorfkern von C.\_\_\_\_\_ beachtliche Freiräume um das Haus herum, die den repräsentativen Charakter des stattlichen Gebäudes zur Geltung bringen bzw. verstärken (<<https://www.....ch>>, Rubriken «...», vgl. auch BB 5). Auch die für den Gebäudebau verwendeten Materialien (Altholz) sowie die aufwendigen Verzierungen sprechen für die Vergabe der Höchstnote. Gleiches gilt für den Innenausbau: Die vom Schätzer festgestellten Elemente, wie der Einbau von Steinofen und Cheminée, die Verwendung teurer Materialien, die spezielle Kücheneinrichtung, die moderne Steuerung der elektrischen Geräte sowie der direkte Liftzugang in die Wohnung zählen nicht zur Standardausstattung eines Einfamilienhauses (vorne E. 2.3; sowie Hinweise in den angefochtenen Entscheiden E. 4.4). Es ist nachvollziehbar, wenn die Vorinstanz in diesem Zusammenhang von einem Luxusobjekt spricht, jedenfalls lässt sich nicht ernsthaft bestreiten, dass die Baute das in den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen als Abgrenzungsmerkmal für die Höchstnote vorgesehene Prädikat «sehr komfortabel» verdient.

**3.6** Was die angeblich fehlenden oberirdischen Parkplätze anbelangt, so fällt auf, dass solche auf dem nordöstlich angrenzenden Grundstück vorhanden sind und mit einer nördlich am Gebäude vorbeiführenden Zufahrt erschlossen sind. Ausserdem besteht zulasten der Nachbarparzelle ein Durchfahrtsrecht zugunsten des hier interessierenden Grundstücks Nr. 2\_\_\_\_\_ (vgl. BB 6). Ob diese Parkplätze der Eigentümerschaft der beiden Stockwerkeigentumswohnungen (nebst dem Parkplatz auf dem Grundstück selbst) zur Verfügung stehen, kann indes offenbleiben. Wie bei vielen modernen Chalets im ... üblich, befindet sich unter dem Gebäude eine Einstellhalle (vgl. z.B. <<https://www.....ch>>, Rubrik «Immobilien»), was insbesondere im Winter gegenüber Parkplätzen im Freien einen bedeutenden Mehrwert darstellt. Zwar stehen Teile dieser Einstellhalle der Öffentlichkeit zur Verfügung. Der Abstellplatz der Beschwerdeführenden befindet sich aber in einem abgetrennten privaten Bereich und ist von der Wohnung aus direkt per Lift erreichbar. Insofern besteht auch hinsichtlich des Angebots an Parkplätzen eine komfortable und dem Wohnobjekt angemessene Lösung. Daran und am allgemeinen Eindruck der Liegenschaft (vgl. angefochtene Entscheide E. 6) vermag der «öffentliche Durchgang im Untergeschoss mit angrenzender Toilettenanlage» nichts zu ändern (vgl. BB 7, Fotos 6-7; Beschwerden Rz. 13). Nicht zuletzt deutet der Kaufpreis von Fr. 3'890'000.-- für eine Stockwerkeinheit mit einer Fläche von 121 m<sup>2</sup> darauf hin, dass die Wohnung sehr hohen Ansprüchen gerecht wird. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die StRK insbesondere mit Blick auf den Charakter des Hauses und den Ausbaustandard der Wohnung bei der Gebäudeart die Note 5 als angemessen erachtet hat.

**3.7** Zusammenfassend ergibt sich, dass der von der Vorinstanz festgelegte Eigenmietwert von Fr. 50'420.-- für die sehr komfortable, repräsentative 2,5-Zimmerwohnung im Zentrum von C.\_\_\_\_\_ der Überprüfung standhält und jedenfalls nicht überhöht ist. Die StRK hat den von der Steuerverwaltung auf Fr. 79'980.-- pro Jahr festgelegten Eigenmietwert deutlich reduziert, indem sie die (zusätzlichen) Kosten für die beim Bau des Gebäudes verwendeten Materialien und die Innenausstattung mangels genauerer Angaben aus dem Gebäudeversicherungswert abgeleitet hat (vorne E. 2.4). Da es sich dabei letztlich auch nur um eine Annäherung an den tatsächlichen Wert handelt, ist nicht auszuschliessen, dass ihre Be-

rechnung, die um Fr. 815'000.-- von derjenigen des Schätzers abweicht (vorne E. 2.3), dem sehr aufwendigen (Innenaus-)Bau nicht ausreichend Rechnung trägt. Der so ermittelte Eigenmietwert von Fr. 50'420.-- liegt denn auch unter den von den Beschwerdeführenden im Einspracheverfahren als erzielbar erachteten Marktmieten für vergleichbare Objekte (Vorakten StV [act. 4B] pag. 133). Die Beschwerdeführenden bringen nichts vor, was diesen Wert als rechtsfehlerhaft erscheinen liesse. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass als Zweitwohnungen nutzbare Wohnobjekte in Gemeinden wie C. \_\_\_\_\_ besonders begehrt sind, was sich ebenfalls auf den Marktwert des Objekts niederschlägt und hier soweit ersichtlich unberücksichtigt geblieben ist.

**3.8** Die Beschwerden erweisen sich damit als unbegründet und wären abzuweisen, sofern darauf eingetreten werden könnte.

#### **4.**

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

#### **Demnach entscheidet die Einzelrichterin:**

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2014 wird nicht eingetreten.

3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - Beschwerdeführende
  - Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

#### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Urteile kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.