

100.2019.359/360U  
STN/STS/ROS

## **Verwaltungsgericht des Kantons Bern** Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 14. September 2020**

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident,  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Stohner  
Gerichtsschreiberin Straub

**A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch Rechtsanwalt ...  
Beschwerdeführer

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  
2015 und 2016 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern  
vom 20. September 2019; 100 18 597, 100 18 598; 200 18 490,  
200 18 491)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Auf Einsprache hin veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A.\_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2015 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 233'100.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 250'000.-- (direkte Bundessteuer) und für das Steuerjahr 2016 auf ein solches von Fr. 101'500.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 119'200.-- (direkte Bundessteuer). Dabei berücksichtigte sie in teilweiser Gutheissung der Einsprachen die Abzüge der effektiven Kosten für die Liegenschaft Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_\_ in B.\_\_\_\_\_ von Fr. 3'843.-- (Unterhaltskosten) und Fr. 2'470.-- (Betriebs- und Verwaltungskosten) im Jahr 2015 sowie Fr. 3'534.-- (Unterhaltskosten) und Fr. 2'018.-- (Betriebs- und Verwaltungskosten) im Jahr 2016.

### **B.**

Am 20. Dezember 2018 gelangte A.\_\_\_\_\_ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) und beantragte sinngemäss, für die Liegenschaft Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_\_ in B.\_\_\_\_\_ sei anstelle der effektiven Kosten für den Liegenschaftsunterhalt der Pauschalabzug zuzulassen. Die StRK wies den Rekurs und die Beschwerde mit Entscheiden vom 20. September 2019 ab.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 22. Oktober 2019 beantragt A.\_\_\_\_\_, die Entscheide der StRK vom 20. September 2019 seien aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die StRK zurückzuweisen. Eventuell seien die angefochtenen Entscheide aufzuheben und das steuerbare Einkommen für das Steuerjahr 2015 mit Fr. 211'416.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 228'366.-- (direkte Bundessteuer) und für das

Steuerjahr 2016 mit Fr. 78'814.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 96'563.-- (direkte Bundessteuer) zu veranlagern.

Mit Verfügung vom 23. Oktober 2019 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 30. Oktober 2019 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 22. November 2019 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

### **Erwägungen:**

#### **1.**

**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 Abs. 1 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]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

**1.2** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Ver-

waltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonalen und eidgenössischer Steuern.

**1.3** Für die Berechnung der Streitwerte betrachtet das Verwaltungsgericht die Steuerarten separat (vgl. E. 1.2 hiervor). Die Streitwerte mehrerer strittiger Steuerjahre werden praxismässig zusammengerechnet. Sowohl im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 (Verfahren 100.2019.359) als auch betreffend die direkte Bundessteuer 2015 und 2016 (Verfahren 100.2019.360) beträgt der Streitwert weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]; vgl. VGE 2013/236/237 vom 11.4.2014 E. 1.5). Die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung in Dreierbesetzung (vgl. Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

**1.4** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

## **2.**

**2.1** Im Einspracheverfahren hat die kantonale Steuerverwaltung dieselben Befugnisse wie im Veranlagungsverfahren (Art. 192 Abs. 1 StG; Art. 134 Abs. 1 DBG). Sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und nach Anhören der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern (Art. 193 Abs. 2 StG; Art. 135 Abs. 1 DBG). Die Steuerrekurskommission hat im Rekurs- und Beschwerdeverfahren ebenfalls die gleichen Befugnisse wie die kantonale Steuerverwaltung im Veranlagungs-

verfahren (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG). Auch sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und nach Anhören der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern (Art. 199 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG). Entsprechend darf die steuerpflichtige Person im Verfahren vor der Steuerrekurskommission neue Begehren stellen oder früher gestellte Begehren erweitern (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 140 N. 43; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 140 N. 38). Die StRK hat auf neue Begehren einzutreten, sofern sie innerhalb des Streitgegenstands liegen, d.h. in einem inneren Zusammenhang zum bisher Angefochtenen stehen (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 140 DBG N. 45).

**2.2** Aufgrund des Gesagten war es zulässig, dass der Beschwerdeführer im Verfahren vor der StRK (entsprechend der Deklaration in den Steuererklärungen 2015 und 2016; vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 56 bzw. pag. 129) den Pauschalabzug für die Unterhaltskosten der Liegenschaft Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_\_ in B.\_\_\_\_\_ beantragte, obwohl ihm im Einspracheverfahren die Abzüge für effektive Kosten gewährt worden waren, wie er es beantragt hatte. Die StRK ist zu Recht auf den Rekurs und die Beschwerde eingetreten (vgl. VGE 2016/215 vom 1.12.2017 E. 2.2).

### **3.**

Der Beschwerdeführer führt zur Begründung seines Hauptbegehrens aus, die StRK habe den Streitwert falsch berechnet und zu Unrecht einen einzelrichterlichen Entscheid gefällt. Er habe im vorinstanzlichen Verfahren eine einzige Rechtschrift für die Steuerjahre 2015 und 2016 eingereicht und die Vorinstanz habe in einem einzigen Entscheid über die beiden Steuerjahre geurteilt. Die Streitwerte beider Steuerjahre seien zusammenzuzählen.

**3.1** Gemäss Art. 70 Abs. 4 Bst. c GSOG entscheiden die hauptamtlichen Richterinnen und Richter der StRK als Einzelrichterin oder Einzelrichter, wenn der streitige Steuerbetrag Fr. 10'000.-- oder die bestrittene

Busse Fr. 3'000.-- nicht übersteigt. Die StRK führte in ihrer Vernehmlassung vom 30. Oktober 2019 aus, bei der Streitwertberechnung werde nach konstanter Praxis jedes Steuerjahr und jede Steuerart einzeln betrachtet. Dass im Zivilprozessrecht bei der Klagenhäufung der Streitwert zusammengerechnet werde, habe im Verfahren vor der StRK keine Bewandtnis.

**3.2** Den angefochtenen Entscheiden liegen vier getrennt geführte Verfahren zugrunde: Für jedes Steuerjahr erging je eine Veranlagungsverfügung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und betreffend die direkte Bundessteuer. In den (parallel geführten) Einspracheverfahren ergingen dementsprechend vier separate Entscheide der Steuerverwaltung. Dass die StRK diese vom Beschwerdeführer mit einer einzigen Rechtschrift anhängig gemachten Verfahren aufgrund des Sachzusammenhangs und der für die beiden Steuerjahre und Steuerarten anwendbaren, weitgehend gleichlautenden Bestimmungen gemeinsam behandelte und eine einzige Entscheidschrift verfasste, ist sachlich gerechtfertigt und aus verfahrensökonomischer Sicht sinnvoll. Es ändert indes nichts am Umstand, dass es sich um vier separate Verfahren handelte (vgl. entsprechend die vier Verfahrensnummern im Rubrum der angefochtenen Entscheide und die vier separaten Abweisungen im Entscheiddispositiv). Die in Art. 70 Abs. 4 GSOG vorgesehene einzelrichterliche Zuständigkeit in den in Bst. a-e aufgeführten Verfahren bezweckt die Entlastung der StRK in Streitigkeiten von geringerer Bedeutung und trägt damit namentlich zur effizienten Bearbeitung der Rechtsmittel und einer wirtschaftlichen Ressourcenverwendung bei. Es ist mit diesem Zweck vereinbar, dass Verfahren, die gemeinsam geführt werden, den gesetzlich festgelegten Streitwert für die Behandlung in einem Dreiergremium von Richterinnen und Richtern aber einzeln nicht erreichen, weiterhin einzelrichterlich entschieden werden, zumal sie durch die gemeinsame Behandlung nicht an Bedeutung gewinnen. Die Addierung der Streitwerte ist deshalb nicht angezeigt. Die vom Beschwerdeführer aufgeführte Regelung für die Berechnung des Streitwerts bei einer Klagenhäufung nach Art. 93 der Schweizerischen Zivilprozessordnung (ZPO; SR 272) ist vorliegend nicht einschlägig: Während eine Person frei wählen kann, was sie mit ihrer Klage einfordert, bildet bei der nachträglichen Rechtspflege wie vorliegend die Verfügung Ausgangspunkt des Verfahrens, so dass dessen Gegenstand von der betroffenen Person

weder gewählt noch im Umfang verändert werden kann. Die gemeinsame Behandlung mehrerer Verfahren im Rahmen der nachträglichen Rechtspflege ist daher mit der Klagenhäufung nicht vergleichbar. Nach dem Gesagten hat die StRK kein Recht verletzt, indem sie einen einzelrichterlichen Entscheid fällte. Ihre Praxis erweist sich als zulässig.

#### **4.**

In materieller Hinsicht ist strittig, ob für die Liegenschaft Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_\_ in B.\_\_\_\_\_ im Rahmen der Einkommensbesteuerung der Jahre 2015 und 2016 der Pauschalabzug für den Grundstückunterhalt zuzulassen ist (Art. 36 Abs. 2 StG und Art. 32 Abs. 4 Satz 1 DBG), oder ob eine überwiegend geschäftliche Nutzung der Liegenschaft vorliegt und nur die effektiven Kosten zum Abzug gebracht werden können.

**4.1** Bei Liegenschaften im Privatvermögen können namentlich die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (vgl. Art. 36 Abs. 1 StG und Art. 32 Abs. 2 DBG; vgl. auch Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Gemäss Art. 36 Abs. 2 StG und Art. 32 Abs. 4 Satz 1 DBG kann die steuerpflichtige Person für Grundstücke des Privatvermögens anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen. Für die kantonalen Steuern bestimmt Art. 5 Abs. 1 der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken (VUBV; BSG 661.312.51), dass bei Grundstücken, die zum Geschäftsvermögen gehören und bei Grundstücken des Privatvermögens mit vorwiegend geschäftlicher oder gewerblicher Nutzung, nur die tatsächlichen Kosten abgezogen werden können. Im Bereich der direkten Bundessteuer kommt ein Pauschalabzug laut Art. 4 der hier noch anwendbaren Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (alte Liegenschaftskostenverordnung; AS 1992 1792; in Kraft bis 31.12.2019) nicht in Betracht für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden (vgl. auch Art. 5 Abs. 3 der Ver-

ordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116]). Diese Verordnungsbestimmungen sind gemäss Rechtsprechung von Verwaltungsgericht und Bundesgericht gesetzes- und verfassungskonform (VGE 22428/22429 vom 31.10.2005 E. 3.4; BGer 2C\_996/2012 vom 19.4.2013 E. 7.4.2 in StR 68/2013 S. 795; je mit Hinweisen).

**4.2** Der Pauschalabzug dient in erster Linie der administrativen Vereinfachung und soll der steuerpflichtigen Person das Zusammentragen und Aufbewahren der Unterlagen und der Steuerbehörde die Kontrolle dieser Unterlagen ersparen. Er darf aber nicht dazu führen, dass der gesetzliche Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens (vgl. Art. 30 Abs. 1 StG, Art. 25 DBG und Art. 9 Abs. 1 StHG) bei Liegenschaften des Privatvermögens verletzt wird, und soll deshalb nicht zur Anwendung kommen, wenn er zu einem offensichtlich unrichtigen Ergebnis führt (VGE 22428/22429 vom 31.10.2005 E. 3.4.2; BGer 2C\_1020/2017 vom 11.9.2018 E. 2.2.2 f. mit Hinweisen; vgl. auch BVR 2001 S. 296 E. 3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 32 N. 59; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N. 26 f). Bei an Dritte vermieteten, von diesen überwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens trägt regelmässig die Mieterschaft die Unterhaltskosten, welche sie buchhalterisch als Aufwand erfassen wird. Könnte die Eigentümerin bzw. der Eigentümer einer solchen Liegenschaft den Pauschalabzug geltend machen, bestünde die Gefahr, dass dieselben Kosten zweimal in Abzug gebracht würden. Da ein doppelter Abzug im Licht der Reineinkommensbesteuerung zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führen würde, stellt der Ausschluss des Pauschalabzugs gemäss Art. 5 Abs. 1 VUBV bzw. Art. 4 alte Liegenschaftskostenverordnung eine für die Reineinkommensbesteuerung erforderliche Präzisierung von Art. 36 Abs. 2 StG bzw. Art. 32 Abs. 4 Satz 1 DBG dar (VGE 22428/22429 vom 31.10.2005 E. 3.4.2 mit Hinweisen). Bei Liegenschaften, die durch Dritte (überwiegend) geschäftlich oder gewerblich genutzt werden, können daher nur die effektiven Unterhaltskosten abgezogen werden; der pauschale Abzug ist nicht zulässig (vgl. VGE 22428/22429 vom 31.10.2005 E. 3.4.2; BGer 2C\_1020/2017 vom 11.9.2018 E. 2.2.3 f. mit Hinweisen). Eine vor-

wiegend geschäftliche Nutzung der Liegenschaft durch Dritte ist bei allen Nutzungsformen anzunehmen, die keiner privaten Nutzung zu Wohnzwecken entsprechen (vgl. BGer 2C\_996/2012 und 2C\_997/2012 vom 19.4.2013 E. 7.4.2 in StR 68/2013 S. 795, 2A.556/2004 vom 2.3.2005 E. 2.2.2 in ASA 75 S. 303, 2C\_1020/2017 vom 11.9.2018 E. 2.2.1).

## 5.

Die Liegenschaft Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_\_ in B.\_\_\_\_\_ befindet sich unbestrittenermassen im Privatvermögen des Beschwerdeführers. Ebenfalls unbestritten ist der Umstand, dass die Liegenschaft teilweise zu Wohnzwecken vermietet und teilweise geschäftlich genutzt wird. Strittig ist die Frage, ob die geschäftliche oder die private Nutzung in den Steuerjahren 2015 und 2016 überwogen hat.

**5.1** Die StRK und der Beschwerdeführer gehen für die genannten Steuerjahre übereinstimmend von folgenden Erträgen aus:

<b>Mieteinnahmen/Mietwert</b>	<b>Steuerjahr 2015</b>	<b>Steuerjahr 2016</b>
Zahnarztpraxis (inkl. Garage und Aussenparkplätze)	Fr. 60'786.--	Fr. 63'260.--
Mietwohnungen (inkl. Garage und Aussenparkplätze)	Fr. 33'547.--	Fr. 33'090.--
«Disporaum» (Spielgruppe)	Fr. 11'184.--	Fr. 10'285.--
Notariat (inkl. Garagen und Aussenparkplatz; Nutzung durch den Beschwerdeführer)	Fr. 34'650.--	Fr. 34'800.--
<b>Total</b>	<b>Fr. 140'167.--</b>	<b>Fr. 141'435.--</b>

Der Beschwerdeführer macht vor dem Verwaltungsgericht nicht mehr geltend, für die Berechnung der Liegenschaftserträge und der anteilmässigen

Aufteilung in geschäftliche und private Nutzung dürften die Parkplätze nicht berücksichtigt werden. In seine eigenen Berechnungen bezieht er die entsprechenden Erträge indes nicht mit ein. Da die Parkplätze ebenso wie die vermieteten Räumlichkeiten sowohl Einnahmen als auch Unterhaltskosten generieren können, scheint es sachgerecht, sie zu berücksichtigen. Wie die Vorinstanz zutreffend festhielt, würde sich am Verhältnis zwischen geschäftlicher und privater Nutzung aber nichts ändern, wenn die Parkplätze unberücksichtigt bleiben würden. Weitere Erwägungen hierzu erübrigen sich daher. Dass die Zahnarztpraxis als geschäftliche Nutzung und die Vermietung zu Wohnzwecken als private Nutzung zu qualifizieren sind, ist unbestritten. Für die Frage, welche Nutzungsart überwiegt, ist somit zunächst zu prüfen, ob die Vermietung der Räumlichkeiten im Untergeschoss der Liegenschaft («Disporaum») an eine Spielgruppe als geschäftliche Nutzung zu qualifizieren ist.

**5.2** Der Beschwerdeführer bringt vor, die Vermietung an eine Spielgruppe stelle eine Nebennutzung zur Wohnnutzung dar. Die Spielgruppe verfolge keine wirtschaftlichen Zwecke und es würden keine Unterhaltskosten auf die Mieterschaft überwält. Es liege daher keine geschäftliche Nutzung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor. Dieser Einschätzung kann nicht gefolgt werden: Der Beschwerdeführer verkennt, dass der Begriff der geschäftlichen Nutzung im Zusammenhang mit der Frage der Zulässigkeit eines Pauschalabzugs gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weit zu fassen ist. Das Bundesgericht hat wiederholt ausdrücklich festgehalten, dass eine geschäftliche Nutzung einer Liegenschaft durch Dritte für sämtliche Nutzungsformen anzunehmen ist, die keiner privaten Nutzung zu Wohnzwecken entsprechen (vgl. vorne E. 4.2 in fine). Es ist demnach nicht relevant, ob der in der Liegenschaft des Beschwerdeführers eingemietete Verein wirtschaftliche Zwecke verfolgt. Spielgruppen bezwecken die frühkindliche Bildung, Betreuung und Erziehung von Kindern im Vorschulalter und werden von einer ausgebildeten Spielgruppenleiterin bzw. einem ausgebildeten Spielgruppenleiter geleitet; sie sind in der Regel entgeltlich (vgl. SSLV – Schweizerischer Spielgruppen-LeiterInnen Verband, [www.sslv.ch/definition-spielgruppe.html](http://www.sslv.ch/definition-spielgruppe.html) [zuletzt besucht am 4.8.2020], [www.sslv.ch/elternbeitrag.html](http://www.sslv.ch/elternbeitrag.html) [zuletzt besucht am 4.8.2020]). Gemäss den Statuten des eingemieteten Vereins werden die

Spielgruppenleitenden angemessen entschädigt; von den Eltern werden Beiträge von Fr. 180.-- bis Fr. 200.-- pro Quartal (Besuch 1x pro Woche) erhoben (vgl. <https://...ch/angebot> [zuletzt besucht am 4.8.2020]; vgl. auch Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 8.3.2019 zu Rekurs und Beschwerde, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 74). Wie die Vorinstanz korrekt ausgeführt hat, kommt diese Tätigkeit einem Geschäftsbetrieb nahe, auch wenn die Spielgruppe nicht gewinnorientiert geführt wird. Sie stellt offensichtlich keine private Nutzung zu Wohnzwecken dar. Auch eine «Nebennutzung zur Wohnnutzung», welche der Beschwerdeführer aus dem mit der Mieterschaft geschlossenen Standardmietvertrag ableitet, liegt nicht vor; im Übrigen ist weder ersichtlich noch wird geltend gemacht, dass in den Räumlichkeiten tatsächlich jemand wohnen würde. Die Qualifizierung der Nutzung durch die Spielgruppe als geschäftliche Nutzung ist daher nicht zu beanstanden.

**5.3** Wenn die Spielgruppe als geschäftliche Nutzung qualifiziert wird, überwiegt letztere sowohl für das Jahr 2015 als auch für das Jahr 2016, unabhängig davon, wie die Eigennutzung der Wohnung im ersten Stock durch das Notariatsbüro des Beschwerdeführers mit Blick auf den Pauschalabzug einzuordnen ist. Für die Steuerjahre 2015 und 2016 ergeben sich Erträge aus geschäftlicher Nutzung von Fr. 71'970.-- bzw. Fr. 73'545.-- (jeweils ohne Notariatsbüro), ausmachend 51,35 % bzw. 51,99 % der Gesamteinnahmen aus der Liegenschaft. Es ist daher unerheblich, ob auch der Mietwert des Notariatsbüros zu den geschäftlichen Einnahmen zählt. Die Frage, ob bei der geschäftlichen Nutzung durch die Eigentümerin oder den Eigentümer der Liegenschaft (geschäftliche Eigenmiete) – wie vom Beschwerdeführer behauptet – der Pauschalabzug zulässig wäre, weil ein solcher gemäss bundesrätlicher Verordnung (Art. 4 alte Liegenschaftskostenverordnung) und harmonisierungskonformer Auslegung der kantonalen Verordnungsbestimmung (Art. 5 Abs. 1 VUBV) nur bei einer geschäftlichen Nutzung *durch Dritte* ausgeschlossen sei, stellt sich somit im vorliegenden Verfahren nicht. Auf die entsprechenden Ausführungen in der Beschwerde ist nicht näher einzugehen. Es rechtfertigt sich aber immerhin der folgende Hinweis: Eine Liegenschaft, die vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit der Eigentümerin oder des Eigentümers dient, zählt zum Geschäftsvermögen (Art. 21 Abs. 2 Satz 3 StG und Art. 18 Abs. 2 Satz 3

DBG) und ist somit vom Pauschalabzug ausgeschlossen (vgl. Art. 36 Abs. 2 StG und Art. 36 Abs. 4 DBG; vorne E. 4.1). Dass bei einer Liegenschaft, die – wie vorliegend – zum Privatvermögen gehört, weil sie nur teilweise der selbständigen Erwerbstätigkeit des Eigentümers dient (und zu einem überwiegenden Teil privat und geschäftlich durch Dritte genutzt wird), für die Frage des Pauschalabzugs lediglich die Nutzung durch Dritte ausschlaggebend sein soll, scheint daher nicht sachgemäss.

**5.4** Zusammenfassend liegt – auch ohne Berücksichtigung des Mietwerts der Notariatsräumlichkeiten – eine überwiegend geschäftliche Nutzung der Liegenschaft Gbbl. 1 \_\_\_\_\_ in B. \_\_\_\_\_ vor. Der Pauschalabzug ist daher gemäss Art. 36 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 5 Abs. 1 VUBV (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Art. 32 Abs. 4 Satz 1 DBG i.V.m. Art. 4 alte Liegenschaftskostenverordnung (direkte Bundessteuer) nicht zulässig. Die Beschwerden erweisen sich aufgrund dieser Erwägungen als unbegründet und sind abzuweisen.

## **6.**

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer 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 das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 und 2016 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - Beschwerdeführer
  - Beschwerdegegnerin
  - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil 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.