

100.2019.50/51U
STN/SBE/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 9. Juli 2020

Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Streun

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

gegen

A._____ und B._____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdegegnerschaft

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2015; Eigenmietwert (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kan-
tons Bern vom 11. Dezember 2018; 100 18 47, 200 18 42)



Sachverhalt:

A.

A._____ und B._____ sind je zur Hälfte Miteigentümerin und Miteigentümer der Liegenschaft C._____ Gbbl. Nr. 1_____. Es handelt sich hierbei um eine Stockwerkeigentumseinheit, bestehend aus einer Maisonette-Wohnung im Ober- und Dachgeschoss eines freistehenden Zweifamilienhauses, die sie selber bewohnen. Das Stammgrundstück (C._____ Gbbl. Nr. 2_____) umfasst neben dem Wohnhaus eine Garage im Untergeschoss. Ein Teil der Garage sowie drei Aussenparkplätze befinden sich auf dem benachbarten Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 3_____, das sich zu 665/1000 im Miteigentum von A._____ und B._____ befindet. Mit Veranlagungsverfügungen vom 7. Februar 2017 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A._____ und B._____ für das Jahr 2015 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 68'205.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 88'396.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte – soweit hier streitig – darauf, dass die Steuerverwaltung den Eigenmietwert der Liegenschaft von Fr. 27'030.-- auf Fr. 40'900.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. von Fr. 31'800.-- auf Fr. 48'120.-- (direkte Bundessteuer) erhöhte. Die dagegen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 10. Januar 2018 ab.

B.

Gegen die Einspracheentscheide erhoben A._____ und B._____ am 2. Februar 2018 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 11. Dezember 2018 guthiess und den Eigenmietwert der Liegenschaft auf Fr. 31'300.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. auf Fr. 36'800.-- (direkte Bundessteuer) festsetzte und die Sache zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückwies.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 4. Februar 2019 hat die Steuerverwaltung sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und der Eigenmietwert sei auf Fr. 39'770.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. auf Fr. 46'790.-- (direkte Bundessteuer) festzusetzen.

Mit Verfügung vom 5. Februar 2019 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Beschwerdegegnerschaft beantragen mit Vernehmlassung vom 12. Februar 2019 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 6. März 2019 die Abweisung der Beschwerden.

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 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 Angefochten sind Rückweisungsentscheide der StRK. Darin hat die Vorinstanz den Eigenmietwert für das Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ betragsmässig festgesetzt. Weiter wies sie die Steuerverwaltung an, für die weiteren Garagen- und Aussenparkplätze sowie ev.

für den Gartensitzplatz mit Outdoorküche auf dem benachbarten Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 3_____ neu ebenfalls einen Eigenmietwert festzusetzen (angefochtener Entscheid E. 6). Die StRK hat die Streitigkeit somit nicht abschliessend beurteilt und die Rückweisung ist nicht bloss zur rechnerischen Umsetzung ihrer Anordnungen erfolgt, weshalb keine Endentscheide vorliegen (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren BVR 2017 S. 205 E. 1.4). Ebenfalls ist nicht von einem selbständig anfechtbaren Teil(-End)entscheid auszugehen, wenn für ein und dasselbe Steuerjahr bezüglich einzelner Aspekte des Streitfalls entschieden, bezüglich anderer zur weiteren Abklärung und neuen Veranlagung zurückgewiesen wird (vgl. BGer 2C_1059/2017 vom 19.2.2020 E. 4.2, 2C_676/2018 vom 22.8.2018 E. 3.1 ff., 2C_356/2017 vom 10.11.2017 E. 1.1). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich demnach um Zwischenentscheide im Sinn von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG. Da sie weder die Zuständigkeit noch den Ausstand oder die Ablehnung betreffen (vgl. dazu Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 2 VRPG), sind sie vor Verwaltungsgericht gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG nur selbständig anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (Bst. a) oder die Gutheissung der Beschwerden sofort Endentscheide herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Bst. b). Da die Gutheissung der Beschwerden hier keine Endentscheide ermöglichen würde, fragt sich einzig, ob die angefochtenen Rückweisungsentscheide einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil nach sich ziehen (BVR 2017 S. 221 E. 2.1; zuletzt VGE 2017/115/116 vom 11.3.2019 E. 1.2.2). Dies ist zu bejahen: Die (beschwerdeführende) Steuerverwaltung teilt die Rechtsauffassung der StRK in Bezug auf den Eigenmietwert des Grundstücks C._____ Gbbl. Nr. 1_____ nicht und wäre folglich durch den Rückweisungsentscheid gezwungen, eine aus ihrer Sicht rechtswidrige Veranlagung vornehmen zu müssen, ohne dass sie sich hiergegen später zur Wehr setzen könnte. Darin ist praxismässig ein irreversibler Nachteil zu sehen (vgl. BVR 2013 S. 45 [VGE 2012/22 vom 19.9.2012] nicht publ. E. 1.2; BGE 141 II 318 [BGer 2C_309/2014 vom 16.7.2015, in StE 2015 B 13.1 Nr. 21] nicht publ. E. 1.2.1 f., 140 II 315 E. 1.3.1; VGE 2017/115/116 vom 11.3.2019 E. 1.2.2). Die angefochtenen Entscheide sind somit selbständig anfechtbar.

1.3 Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 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; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.4 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht 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, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.5 Der Streitwert beträgt je weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerde 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]).

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

2.

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; SR 642.14]). Der Eigenmietwert hat bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich dem

objektiven Marktwert der selbstgenutzten Liegenschaft zu entsprechen (vgl. Art. 21 Abs. 2 DBG; BGE 143 I 137 E. 3.3, 132 I 157 E. 3.3; BGer 2C_829/2016 und 2C_830/2016 vom 10.5.2017, in ASA 86 S. 60 und StR 72/2017 S. 809 E. 7.1), wobei sich dieser innerhalb einer gewissen Bandbreite bewegen darf (BGE 132 I 157 E. 3.3; BGer 2C_843/2016 und 2C_844/2016 vom 31.1.2019 E. 2.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 21 N. 53). Für die Kantons- und Gemeindesteuern wird der Eigenmietwert ausgehend vom ortsüblichen Marktwert unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge massvoll festgelegt (Art. 25 Abs. 4 StG). Indessen muss er gemäss konstanter Praxis des Bundesgerichts auch hier im Einzelfall mindestens 60 % des effektiven Marktwerts betragen (statt vieler (BGE 143 I 137 E. 3.3, 140 II 157 E. 7.6.1; BGer 2C_1/2019 vom 16.1.2020, in StR 75/2020 S. 322 E. 4.2, 2C_660/2018 vom 5.4.2019 E. 3.1; BVR 2003 S. 1 E. 2a, je mit Hinweisen).

2.2 Ausgangspunkt für die Ermittlung des Eigenmietwerts bildet im Kanton Bern stets der Protokollmietwert, der als Basismietwert im Rahmen der amtlichen Bewertung festgelegt wird. Er ist namentlich von der Art des Objekts, dessen Benotung und wirtschaftlichem Alter, der Anzahl ihm zugewiesener Raumeinheiten (RE) sowie dem Mietniveau der Standortgemeinde (Mietwertkategorie) abhängig und entspricht dem (schätzungsweise) erzielbaren Ertrag eines Grundstücks im Zeitraum der Bemessungsperiode für die Festsetzung des amtlichen Werts (vgl. zum Ganzen BVR 2012 S. 545 E. 2.2, 2003 S. 1 E. 2d; VGE 2018/116/117 vom 28.8.2019 E. 2.3, 2016/36 vom 29.8.2017 [zur Publ. bestimmt] E. 5.3 mit weiteren Hinweisen). Der Protokollmietwert wird anschliessend mit einem Mietwertfaktor multipliziert, der für jede Veranlagungsperiode anhand von Mietzinserhebungen neu bestimmt wird (für die direkte Bundessteuer etwas höher als für die Kantons- und Gemeindesteuern) und den (lokalen) Mietzinsentwicklungen Rechnung trägt (vgl. BVR 1999 S. 285 E. 3b [noch zum alten Recht]; VGE 2018/116/117 vom 28.8.2019 E. 2.3, 2013/88/89 vom 13.1.2014 E. 2.1; vgl. auch Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften, Ausgabe 2020 [nachfolgend: Erläuterungen Amtliche Bewertung], S. 5 f., einsehbar unter: <www.taxme.ch>, Rubriken «Steuersituationen/Liegenschaft kaufen oder verkaufen/Eigenmietwert»). Der Proto-

kollmietwert eines einzelnen Grundstücks kann im Rahmen einer ausserordentlichen Neubewertung angepasst werden, wenn seit der letzten Bewertung beispielsweise bauliche Veränderungen (Neubau, Umbau, Abbruch von Gebäuden und Anlagen, Sanierungen und grössere Renovationen u.ä.) eingetreten sind (vgl. Art. 183 Abs. 1 Bst. a StG).

3.

Streitig ist die Höhe des Eigenmietwerts der von der Beschwerdegegenschaft selbstgenutzten Wohnung.

3.1 Die Stockwerkeinheit C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ umfasst eine 6,5-Zimmer Maisonette-Wohnung im Ober- und Dachgeschoss eines freistehenden Zweifamilienhauses. Zum Wohngebäude gehören zwei Einstellhallenplätze und weitere Räumlichkeiten im Untergeschoss (vgl. Aufnahmeprotokoll Ertragswert vom 8.8.2011, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 77 f. und 84 f.; Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B] pag. 14 ff.). Anlässlich der Begründung des Stockwerkeigentums im Jahr 2011 mit einer Wertquote von 665/1000 wurde der Protokollmietwert für die Stockwerkeinheit auf Fr. 39'217.-- und jener für den Anteil am Stammgrundstück (Wohnhaus und Garage) auf Fr. 8'912.-- (665/1000 von Fr. 11'269.-- und Fr. 2'134.--) festgelegt, ausmachend insgesamt Fr. 48'129.-- (vgl. Grundstückprotokoll vom 15.8.2011, Vorakten StRK pag. 87 f.; Objektprotokolle vom 15.8.2011, Vorakten StRK pag. 25 und 86). Ausgehend hiervon ermittelte die Steuerverwaltung Eigenmietwerte von Fr. 36'570.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 42'830.-- bei der direkten Bundessteuer (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 20.8.2015, Vorakten Steuerverwaltung pag. 51 und 53). Im Rahmen der generellen Mietwertanpassung im Kanton Bern mit steuerlicher Wirkung ab dem Jahr 2015 erhöhte die Steuerverwaltung die Mietwertfaktoren für die Gemeinde C. _____ von 76 % auf 85 % bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie von 89 % auf 100 % bei der direkten Bundessteuer. Die Anhebung der Mietwertfaktoren führte (bei unverändertem Protokollmietwert) zum streitigen Eigenmietwert von Fr. 40'900.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 48'120.-- bei der direkten Bundessteuer (vgl. Mietwertblatt vom 9.4.2018, Vorakten StRK pag. 75).

3.2 Gestützt auf einen Augenschein vom 28. Juni 2018 setzte die StRK den Eigenmietwert bei den Kantons- und Gemeindesteuern um Fr. 9'600.-- und bei der direkten Bundessteuer um Fr. 11'320.-- auf Fr. 31'300.-- bzw. Fr. 36'800.-- herab (angefochtene Entscheide E. 6). Die Reduktion des Eigenmietwerts beruhte einerseits darauf, dass die StRK in Bezug auf die Anzahl RE verschiedene kleinere Korrekturen vornahm, was zur Folge hatte, dass sie das Stammgrundstück mit 3,9 (bzw. anteilmässig mit 2,6) statt mit 5 RE und die Stockwerkeinheit mit 15,6 statt 17,4 RE erfasste. Insgesamt ging die StRK für die Liegenschaft von 18,2 RE aus. Andererseits gründete die Herabsetzung darauf, dass die StRK der Berechnung die (tieferen) Mietwertansätze pro Einheit und Benotungspunkt gemäss dem «effektiven» wirtschaftlichen Alter von 23 Jahren (bisheriges wirtschaftliches Alter von sechs Jahren plus 17 entsprechend der Differenz zwischen dem Steuerjahr 2015 und dem Referenzjahr 1998 der amtlichen Bewertung) zugrunde legte. Sie begründete dies damit, dass der Protokollmietwert (als Grundlage des Eigenmietwerts) die laufende altersbedingte Entwertung unberücksichtigt lasse und plausibel erscheine, dass für (ältere) Erstwohnungen in C._____ Mietpreise über Fr. 3'000.-- pro Monat nicht realisiert werden könnten, zumal die Steuerverwaltung keine Vergleichsobjekte mit Mietzinsen in solcher Höhe habe vorweisen können. Anhand der von ihr ermittelten RE und Mietwertansätze errechnete die StRK einen für den Eigenmietwert massgebenden Protokollmietwert von Fr. 36'840.-- (vgl. zur Berechnung Anhang 2 zum Augenschein-Protokoll vom 28.6.2018, Vorakten StRK pag. 100).

3.3 Die Steuerverwaltung bemängelt, die StRK habe bei der Festlegung des Protokollmietwerts die Benotung der Verkehrslage fälschlicherweise nicht korrigiert und die Anzahl RE bzw. m² nicht korrekt festgesetzt. Zudem beruhe die Anpassung der Mietwertansätze auf einer systematischen Fehlüberlegung. Sowohl das Stammgrundstück wie auch die Stockwerkeinheit seien hinsichtlich der Verkehrslage mit der Note 5 bewertet worden, obschon sich die Liegenschaft gemäss Verkehrslagennotenplan der EG C._____ in einem Quartier befinde, welchem die Note 8 zugewiesen sei. Entsprechend sei die Benotung der Verkehrslage zu erhöhen, womit sich ein Notentotal von 36 (statt 33) bzw. 30 (statt 27) ergebe. Weiter habe es die StRK unterlassen, die beiden fälschlicherweise je mit 13 m² statt mit dem Richtwert von

15 m² aufgeführten Parkplätze in der Garage richtig zu erfassen. Entgegen der Ansicht der StRK bedinge eine Korrektur dieses Fehlers keine offensichtliche Unrichtigkeit. Weiter sei auf den Grundrissplänen im Dachgeschoss auf der Westseite ein Balkon eingezeichnet, für den aber – anders als für den gleich grossen Balkon auf der Ostseite – keine RE ausgeschrieben worden seien. Soweit der in den Plänen enthaltene Balkon West bestehe, sei er wie der Balkon Ost mit 0,1 RE aufzunehmen. Dem Balkon im Obergeschoss seien bei korrekter Berechnung bzw. Rundung (ein Drittel von 1,7 RE) 0,6 und nicht 0,5 RE zuzuweisen. Entsprechend resultierten für das Stockwerkeigentum 15,8 und für das Stammgrundstück (anteilmässig) 2,6 RE. Weiter erachtet die Steuerverwaltung die Korrektur der Mietwertansätze im Rahmen der Eigenmietwertbestimmung für unzulässig, da dies zu tiefe Werte zur Folge habe. Dass eine Herabsetzung des Protokollmietwerts mittels Erhöhung des wirtschaftlichen Alters nicht sachgerecht sei, ergebe ein Vergleich mit tatsächlich bezahlten Mietpreisen für gleichwertige Objekte in der Region, der zeige, dass die Stockwerkeinheit am Markt mindestens für Fr. 4'000.-- pro Monat vermietet werden könnte (vgl. Beschwerde S. 10 ff.).

4.

4.1 Grundlage für die Bestimmung des Protokollmietwerts bilden für das hier interessierende Steuerjahr 2015 die Tabellen der nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen der kantonalen Schatzungskommission vom 11. August 1997 (nachfolgend: Bewertungsnormen; einsehbar unter: <www.taxme.ch>, Rubriken «Steuersituationen/Wohneigentum-Liegenschaften /Amtlicher Wert/Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN99»); vgl. Art. 3 Abs. 1 des alten Dekrets vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte [BAG 97-25]; vgl. auch Erläuterungen Amtliche Bewertung S. 5). Danach sind Garagen und Parkplätze nach m² zu erfassen (vgl. Bewertungsnormen Ziff. 2.1.1), wobei die Schätzungstechnische Weisung Nr. 4.02.01 vom September 2007 (vgl. Bewertungsnormen Ziff. 1.7) einen Richtwert von ca. 15 m² vorgibt. Aus den angefochtenen Entscheiden ergibt sich nicht, inwiefern triftige Gründe dafür vorliegen würden, vom Richtwert abzuweichen. Entsprechend ist den beiden Parkplätzen weisungsgemäss eine Fläche von 30 m² zugrunde zu legen.

Was den Balkon im Dachgeschoss betrifft, hat die Beschwerdegegnerschaft eingeräumt, dass die Liegenschaft auf der Ostseite des Dachgeschosses ebenfalls über einen kleinen Balkon verfügt (vgl. Beschwerdeantwort Ziff. 2.2). Folgerichtig sind für diesen Balkon – entsprechend dem Balkon West – 0,1 RE auszuscheiden. Was den (grossen) Balkon im Obergeschoss angeht, weist dieser eine Fläche von 38,16 m² auf, wobei Flächen bis 38 m² mit 1,6 RE und solche bis 42 m² mit 1,7 RE zu veranschlagen sind (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückexperten SVKG [Hrsg.], 2019, S. 409 Ziff. 6.1.10.1). Die massgebliche Anzahl RE ist bei Balkonen alsdann zu Dritteln (vgl. Bewertungsnormen Tab. 3.1). Da der Balkon somit nur knapp die Grösse überschreitet, nach welcher ihm 1,7 (statt 1,6) RE zuzuweisen sind und diese Angaben als blosse Richtwerte gelten, erscheint es als im Ermessen der StRK liegend, wenn sie bei der Berechnung eines Drittels hiervon die Rundung zugunsten der Beschwerdegegnerschaft vorgenommen und den Balkon mit 0,5 RE erfasst hat. Unbestritten ist schliesslich, dass die Verkehrsnote anhand des verbindlichen Verkehrslagennotenplans der EG C. _____ festzulegen ist (vgl. Bewertungsnormen Ziff. 2.1.4). Zusammenfassend ergibt sich somit, dass der umstrittene Protokollmietwert gemäss den schätzungstechnischen Weisungen auf der Grundlage von 30 m² für die Garage, 15,7 (statt 15,8) RE für die Stockwerkeinheit und 2,6 RE für das Wohnhaus sowie einem Notentotal von 36 (Stammgrundstück und Stockwerkeinheit) bzw. 30 Punkten (Garage) zu berechnen ist.

4.2 Strittig ist weiter, ob bei einer Vermietung der fraglichen Liegenschaft ein Mietzins im Umfang des bei der direkten Bundessteuer veranschlagten Eigenmietwerts erzielbar gewesen wäre. Sowohl die StRK wie auch die Beschwerdegegnerschaft erachten den auf Grundlage des Protokollmietwerts festgelegten Eigenmietwert als nicht den Marktgegebenheiten entsprechend. Die von der Steuerverwaltung herangezogenen Vergleichsobjekte wiesen deutlich weniger RE auf als das zu beurteilende Stockwerkeigentum, weshalb sie sich nicht eigneten, um den am Markt erzielbaren Mietzins herzuleiten. – Die Steuerverwaltung macht dagegen geltend, die Beschwerdegegnerschaft habe ihrerseits mit dem von ihnen vorgelegten Schreiben der ... Treuhand vom 31. Januar 2018 (Vorakten StRK pag. 2 [Rekursbeilage 14]) nicht aufzuzeigen vermocht, dass der errechnete Miet-

wert über dem Marktwert liege. Weiter sei zwar richtig, dass es in C._____ keine Mietobjekte gebe, die von der Grösse und Komfortstufe her mit der hier interessierenden Stockwerkeinheit vergleichbar seien, jedoch sei die Vergleichsrechnung nichtsdestotrotz aussagekräftig. Dem Effekt, dass die Mieterträge mit zunehmender Grösse und Ausstattung einer Wohnung abnehmen, werde dadurch Rechnung getragen, dass die Vergleichsrechnung auf Mietpreisen pro RE basiere, wobei die RE in Relation zur Fläche degressiv anstiegen (vgl. Beschwerde S. 10 ff.). Da der errechnete Eigenmietwert auf dem lokalen Mietmarkt somit durchaus erzielt werden könne, sei es unzulässig, den Eigenmietwert nicht auf Grundlage des Protokollmietwerts der amtlichen Bewertung festzulegen bzw. die dem Protokollmietwert zugrunde liegenden Mietwertansätze nach unten anzupassen. Ein solches Vorgehen sei nicht nur systemwidrig, sondern führe auch zu falschen Resultaten. Der Mietwertfaktor trage dem Umstand Rechnung, dass die Teuerung im Immobilienmarkt regelmässig stärker ins Gewicht falle als die Altersentwertung (vgl. Beschwerde S. 7 ff.).

4.3 Die Steuerverwaltung bestimmte den erzielbaren Marktmietwert anhand der Mietpreise von Vergleichsobjekten. Als solche zog sie aus sämtlichen Stockwerkeigentumswohnungen in C._____ jene heran, welche in Bezug auf die von der amtlichen Bewertung bekannten Grössen (insb. Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Wohnlage und Verkehrslage) gleiche oder vergleichbare Werte aufweisen. In einem nächsten Schritt rechnete sie alsdann die für die Vergleichsobjekte tatsächlich bezahlten Mietzinse auf eine Einheitsgrösse um. Dabei dividierte sie die mit den Vergleichsobjekten monatlich erzielten Mieterträge durch das Notentotal der amtlichen Bewertung und die Anzahl RE und ermittelte so einen durchschnittlichen Mietzins pro RE und Notenpunkt. Diesen Wert multiplizierte sie anschliessend mit der Anzahl Notenpunkte und RE des zu beurteilenden Objekts und ermittelte so den erzielbaren Mietzins (vgl. Methodenbeschrieb der Steuerverwaltung zur angewandten Vergleichsmethode, Vorakten StRK pag. 51). Im vorinstanzlichen Verfahren bestimmte sie den Marktmietwert zunächst anhand der Mietpreise von fünf Eigentumswohnungen in vier verschiedenen Liegenschaften, was einen erzielbaren Mietzins von Fr. 53'858.-- jährlich bzw. Fr. 4'488.-- monatlich ergab (vgl. Berechnung Marktmietzins nach Vergleichsmethode, Vorakten StRK pag. 52). Im verwaltungsgerichtlichen Ver-

fahren hat die Steuerverwaltung eine neue Mietwert-Vergleichstabelle eingereicht. Diese enthält sämtliche in der Gemeinde C._____ in den Steuerjahren 2010-2012 dauervermieteten Stockwerkeinheiten. Davon erachtete die Steuerverwaltung fünfzehn Objekte als mit der zu beurteilenden Stockwerkeinheit vergleichbar und ermittelte für diese anhand der für die Vergleichsobjekte bezahlten Mietzinse einen (erzielbaren) Mietwert von Fr. 4'538.-- monatlich. Unter Auswahl der Objekte mit ähnlicher Lage bzw. ähnlichem Alter resultierte ein Mietwert von Fr. 4'579.-- bzw. ein solcher von Fr. 5'791.-- pro Monat (vgl. Mietwert-Vergleichstabelle vom 4.2.2019, Beschwerdebeilagen 6 und 8).

4.4 Der Eigenmietwert hat grundsätzlich dem objektiven Marktwert der selbstgenutzten Liegenschaft zu entsprechen bzw. sich an diesem zu orientieren (vgl. vorne E. 2.1). Liegenschaften, welche von den Eigentümerinnen bzw. Eigentümern selbst bewohnt werden, treten am Wohnungsmarkt nicht in Erscheinung und haben keinen direkten Marktpreis. Er ist daher mittels Schätzung zu ermitteln. Es wird – gerade bei Eigentumswohnungen – als zulässig erachtet, den Mietwert indirekt durch Vergleich mit ähnlichen vermieteten Objekten zu bestimmen (vgl. Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 94, 101). Dabei können einerseits vergleichbare Objekte in derselben Gemeinde und andererseits auch Objekte in der näheren Umgebung berücksichtigt werden, sofern und soweit sie in Bezug auf die übrigen Faktoren vergleichbar sind (BGer 2C_1236/2012 vom 20.6.2013 E. 4.2.2). Erforderlich ist, dass Vergleichspreise in genügender Zahl für Objekte ähnlicher Beschaffenheit vorhanden sind, wobei an diese Voraussetzung nicht zu hohe Anforderungen zu stellen sind (vgl. BGE 114 Ib 286 E. 7). Wird der Mietwert anhand eines Durchschnittsmietzinses pro Fläche oder RE ermittelt, sind die individuellen Objekteigenschaften mit Zuschlägen bzw. Abzügen zu berücksichtigen (vgl. zu den Korrekturfaktoren für die Mietwertberechnung im Kt. GR: BGer 2C_994/2014 vom 19.6.2015 E. 4.3; Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 130 f., 411 ff.; vgl. auch Francesco Canonica, in Schweizerischer Immobilienschätzer-Verband SIV [Hrsg.], Die Immobilienbewertung, 2009, S. 187 f., 172). Bei der Hochrechnung eines durchschnittlichen Mietwerts auf eine grössere Nutzfläche ist beachtlich, dass der Eigenmietwert kleinerer Liegenschaften verhältnismässig höher ist als derjenige grösserer Liegen-

schaften, weshalb insoweit eine Korrektur zu erfolgen hat (vgl. BGer 2C_660/2018 vom 5.4.2019 E. 3.3).

4.5 Die von der Steuerverwaltung ausgewählten Stockwerkeigentumswohnungen in der EG C._____ weisen in Bezug auf die von der amtlichen Bewertung bekannten Faktoren (Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Wohnlage und Verkehrslage) weitgehend übereinstimmende oder gleiche Werte wie die hier zu beurteilende Liegenschaft auf. Bis auf drei Ausnahmen ergibt sich in Bezug auf die (korrigierte) Gesamtnote keine Abweichung von mehr als vier Punkten. Insoweit sind die von der Steuerverwaltung herangezogenen Objekte durchaus mit der hier in Frage stehenden Liegenschaft vergleichbar. Wie bereits die StRK festgestellt hat, handelt es sich bei den zum Vergleich dienenden Objekten praktisch durchwegs um Liegenschaften mit deutlich weniger RE. So liegt die Anzahl RE bei den beiden höchstbewerteten Eigentumswohnungen bei 9 und 10,3. Die StRK und die Beschwerdegegnerschaft stellen insoweit in Frage, ob der anhand von «viel kleineren» Objekten ermittelte Mietpreis pro Note und RE bei Extrapolation auf die hier fragliche Stockwerkeinheit brauchbare Werte liefert. Insoweit weist die Steuerverwaltung indes zu Recht darauf hin, dass ihrer Vergleichstabelle ein Durchschnitts-Mietpreis nach RE und nicht nach Nutzfläche(n) zugrunde liegt, womit dem Umstand des abnehmenden Grenznutzens hinsichtlich des Mietertrags bereits Rechnung getragen wird. Die Faktoren für die Umrechnung der Nutzfläche bzw. Ausstattung in RE sind degressiv, d.h. die einer Wohnung zuzuweisende Anzahl RE steigt mit zusätzlicher Fläche bzw. komfortablerer Ausstattung kontinuierlich abnehmend an (vgl. Bewertungsnormen Tab. 3.1 sowie Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 409 f. Ziff. 6.1.10.1-4). Entsprechend berücksichtigt eine Mietwertberechnung auf der Grundlage eines Mietpreises pro RE, dass der für die grössere Fläche bzw. bessere Ausstattung zusätzlich erzielbare Mietwert tiefer liegt. Die Kritik, dass die Hochrechnung von Mietpreisen «kleinerer» Wohnungen keine aussagekräftigen Resultate zeitige, verfängt daher nicht und es ist nicht ersichtlich, dass der rechnerisch ermittelte Eigenmietwert über dem Marktmietwert zu liegen käme. Soweit die Beschwerdegegnerschaft pauschal geltend macht, dass in C._____ für Erstwohnungen keine Mietpreise über Fr. 3'000.-- monatlich erzielt werden könnten, nimmt sie ihrerseits keinen Bezug auf tatsächlich vergleichbare

Objekte an ähnlicher Lage und reicht keine Dokumente ein, die ihre Behauptung zu stützen vermöchten. Unter diesen Umständen besteht kein Anlass, den Eigenmietwert abweichend von den vorne in E. 2.2 dargelegten Grundsätzen festzulegen.

4.6 Im Übrigen ist der Steuerverwaltung beizupflichten, dass eine Anpassung des wirtschaftlichen Alters (bzw. der Mietwertansätze) im Rahmen der Eigenmietwertbesteuerung als problematisch erscheint. Im System der amtlichen Bewertung wird der Alterung durch die «Rückindexierung» aller Berechnungsansätze auf die Marktverhältnisse in der Bemessungsperiode (1993–1996) Rechnung getragen. Insofern ist richtig, dass der Umstand, dass Bauten laufend älter werden und dadurch an Wert verlieren, unberücksichtigt bleibt. Hingegen wird ebenfalls nicht berücksichtigt, dass Immobilien in aller Regel längerfristig einer Teuerung unterliegen, insbesondere was den Landwert anbelangt. Diese beiden gegenläufigen Aspekte werden in der Amtlichen Bewertung durch die «Rückindexierung» auf eine Bemessungsperiode bewusst ausgeblendet. (vgl. Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften, Ausgabe 2009/2016, S. 10, einsehbar unter: <www.taxme.ch>, Rubriken «Menu/Dokumente-Publikationen/Wegleitungen/Steuerjahr 2015/Bewertung von Grundstücken und Liegenschaften»). In der Praxis wirkt sich die Preisentwicklung jedoch vielfach stärker aus als die Altersentwertung, was zum Effekt hat, dass die Protokollmietwerte gegenüber den Marktwerten in der Tendenz «sinken». Mit der Erhöhung der Mietwertfaktoren anlässlich der allgemeinen Mietwertanpassung 2015 in 143 Gemeinden des Kantons sind die Protokollmietwerte der Amtlichen Bewertung wieder an die aktuellen Marktverhältnisse angepasst worden. Wird nun bei der Eigenmietwertbesteuerung das wirtschaftliche Alter erhöht (und damit der Mietwertansatz gesenkt), hat dies zur Folge, dass der mit dem Mietwertfaktor zwischen dem Protokollmietwert und dem Eigenmietwert hergestellte Marktbezug nicht mehr korrekt zum Tragen kommt.

4.7 Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als begründet und sind gutzuheissen. Die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben und die Sache ist zur neuen Veranlagung der Beschwerdegegnerschaft im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

5.

5.1 Bei diesem Ausgang der Verfahren sind die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht der unterliegenden Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG; vgl. auch Praxisfestlegung vom 24.3.2015 zur Kostenpflicht der notwendig am Verfahren beteiligten privaten Beschwerdegegnerschaft). 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]).

5.2 Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu zu verlegen, womit die Beschwerdegegnerschaft auch in den Verfahren vor der StRK kostenpflichtig wird (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

6.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können.

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2018 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdegegnerschaft im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2018 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdegegnerschaft im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdegegnerschaft auferlegt. Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'000.--, werden der Beschwerdegegnerschaft auferlegt. Für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Beschwerdegegnerschaft
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

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.