

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 301 vom 6. Juni 2024**

BE Verwaltungsgericht, 2024-06-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2022\\_301](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2022_301)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 301 du 6 juin 2024

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 301 del 6 giugno 2024

## **Erwägungen**

### **E. 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]). 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; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist – unter Vorbehalt der nachfolgenden E. 1.2 – einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auf den Streitgegenstand beschränkt. Ausgangspunkt für dessen Bestimmung bildet die angefochtene Verfügung bzw. der angefochtene Entscheid, das sog. Anfechtungsobjekt. Dieses gibt den Rahmen des Streitgegenstands vor, d.h. der

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.06.2024, Nrn. 100.2022.301/302U, Seite 4 Streitgegenstand kann nicht über das hinausgehen, was die Vorinstanz geregelt hat (Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 72 N. 12; zum Begriff des Streitgegenstands vgl. BVR 2017 S. 514 E. 1.2; Michel Daum, a.a.O., Art. 20a N. 5 ff.). – Streitgegenstand vor der StRK bildete (allein) die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern bzw. der direkten Bundessteuer des Beschwerdeführers im Jahr 2020. Nicht Gegenstand der verwaltungsgerichtlichen Verfahren sein kann demnach die Frage der Berücksichtigung des französischen «valeur locative» auch in früheren Steuerjahren. Auf den Antrag, diesen «rückwirkend bis zum Kaufdatum» der Liegenschaft anzuwenden, ist daher nicht einzutreten.

### **E. 1.3**

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 Urteilschrift 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.

#### **E. 1.4**

Der Streitwert beträgt je weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichte und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

#### **E. 1.5**

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

#### **E. 2.1**

Erträge aus unbeweglichem Vermögen unterliegen der Einkommenssteuer (Art. 25 Abs. 1 StG; Art. 21 Abs. 1 DBG), wobei insbesondere der Mietwert von Grundstücken oder Grundstücksteilen, die der steuerpflichtigen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.06.2024, Nrn. 100.2022.301/302U, Seite 5 Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbar ist (sog. Eigenmietwert; Art. 25 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG). Die grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht von natürlichen Personen mit Wohnsitz im Kanton Bern (Art. 4 Abs. 1 StG bzw. Art. 3 Abs. 1 DBG) erstreckt sich nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons Bern bzw. im Ausland (Art. 7 Abs. 1 StG bzw. Art. 6 Abs. 1 DBG). Demnach ist der Eigenmietwert einer ausländischen Liegenschaft im Kanton Bern (bzw. in der Schweiz) nicht als Einkommen steuerbar, er ist aber für die Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes zu berücksichtigen (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 8 Abs. 1 StG; Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 DBG; statt vieler BGer 9C\_646/2022 vom 7.2.2023 E. 5.1; VGE 2012/355/356 vom 9.10.2013 E. 2.3). Denn soweit sie nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens im Kanton Bern bzw. in der Schweiz steuerpflichtig sind, entrichten die natürlichen Personen die Steuer für die im Kanton Bern bzw. der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen bzw. Vermögen entspricht (Art. 8 Abs. 1 StG; Art. 7 Abs. 1 DBG; sog. Progressionsvorbehalt).

#### **E. 2.2**

Der Eigenmietwert hat bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich dem objektiven Marktwert der selbstgenutzten Liegenschaft zu entsprechen (vgl. Art. 21 Abs. 2 DBG), d.h. demjenigen Betrag, der am Markt bezahlt werden müsste, um sie unter gleichen Bedingungen zu nutzen, wobei sich dieser innerhalb einer gewissen Bandbreite bewegen darf (BGE 148 I 210 E. 4.4.5; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 21 N. 53). Für die Kantons- und Gemeindesteuern entspricht der Eigenmietwert für jene Liegenschaften, die nicht als Wohnsitz dienen, dem für die direkte Bundessteuer massgeblichen Eigenmietwert (Art. 25 Abs. 4 Satz 2 StG). Gemäss langjähriger Praxis der Steuerverwaltung wird der amtliche Wert von Grundstücken im Ausland auf 70 % des Kaufpreises und der Eigenmietwert auf

#### **E. 6**

% des amtlichen Werts festgesetzt (vgl. Wegleitung «Natürliche Personen», einsehbar unter: <[www.wegleitung.sv.fin.be.ch](http://www.wegleitung.sv.fin.be.ch)>; Rubriken «Steuerjahr 2020/Grundstücke-Liegenschaften/Amtlicher Wert/Übersicht»; vgl. auch das Kreisschreiben der ESTV vom 25.3.1969 betreffend die Ermittlung des steuerbaren Mietertrages von Wohnliegenschaften, in ASA 38 S. 113 ff.,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.06.2024, Nrn. 100.2022.301/302U, Seite 6 S. 118). Das Bundesgericht hat diese schematische Methode zur Bestimmung des Eigenmietwerts insbesondere für Liegenschaften in Ländern, die selber keine eigentliche Besteuerung des Eigenmietwerts kennen, wiederholt als bundesrechtskonform beurteilt (statt vieler BGer 9C\_646/2022 vom 7.2.2023 E. 7.4, 2C\_700/2021 vom 23.6.2022, in StR 77/2022 S. 845 ff. E. 5.3, 2C\_829/2016 und 2C\_830/2016 vom 10.5.2017, in StR 72/2017 S. 809 ff. E. 7). Besteht demgegenüber ein ausländischer Eigenmietwert, so kann dieser gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts beachtlich sein und satzbestimmend herangezogen werden, soweit er den schweizerischen Massstäben und Kriterien entspricht. Dies ist von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (vgl. etwa BGer 9C\_646/2022 vom 7.2.2023 E. 6.3, 2C\_724/2021 vom 23.6.2022 E. 6.2, 2C\_486/2020 vom 19.1.2021 E. 6.6). 3. Strittig ist hier einzig, wie hoch der Eigenmietwert der in Frankreich gelegenen Liegenschaft ist, welcher beim Beschwerdeführer für die Bestimmung des massgebenden Steuersatzes zu berücksichtigen ist (vgl. vorne E. 2.1). 3.1 Die StRK hat den durch die Steuerverwaltung festgelegten Eigenmietwert für rechtmässig erachtet. Sie erwog, dass die Festsetzung des Eigenmietwerts in Prozent des Steuerwerts für Immobilien in Ländern, die – wie Frankreich – den Eigenmietwert nicht als Einkommen besteuern, bundesrechtskonform sei, zumal den Kantonen bei der Methode der Festlegung ein gewisser Spielraum offenstehe und die Behörden bei ausländischen Liegenschaften schematischer vorgehen dürften (angefochtene Entscheide E. 5.4 f.). Der Beschwerdeführer habe zudem den ihm obliegenden Nachweis, dass der von der Steuerverwaltung aus dem Kaufpreis abgeleitete Eigenmietwert über dem am Markt erzielbaren Mietertrag liege, nicht zu erbringen vermocht: Soweit er geltend mache, dass es sich bei seinem Ferienhaus um ein Liebhaberobjekt handle, sei nicht nachgewiesen, dass er das Haus zu einem wesentlich über dem Verkehrswert liegenden Preis erworben habe. Aufgrund des offensichtlichen Missverhältnisses zwischen dem französischen «valeur locative» von Euro 2'480.-- zu dem aufgrund des im Jahr 2018 bezahlten Kaufpreises von rund Fr. 278'000.-- als Eigenmietwert ermittelten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.06.2024, Nrn. 100.2022.301/302U, Seite 7 Betrags von Fr. 11'680.-- könne der «valeur locative» nicht unbesehen als Massstab für einen am Markt erzielbaren Mietertrag herangezogen werden (E. 5.3 ff.). 3.2 Der Beschwerdeführer macht dagegen geltend, es sei für den Eigenmietwert auf den durch die französischen Behörden ermittelten «valeur locative» abzustellen. Die Steuerbehörden hätten auch bei Liegenschaften im Ausland die den Mietwert bestimmenden Faktoren, entsprechend den lokalen Gegebenheiten, bestmöglich zu berücksichtigen. Bei einer pauschalen Festlegung des Eigenmietwerts anhand der einfachen Formel «Kaufpreis mal 70 % mal 6 %» für sämtliche Liegenschaften im Ausland werde in Verletzung von Art. 21 Abs. 2 DBG darauf verzichtet, die ortsüblichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Dies sei hier umso weniger zulässig, als Frankreich den Eigenmietwert als Berechnungsgrundlage für die Liegenschaftssteuern («taxe foncière» und «taxe d'habitation») kenne und diesen,

genau wie die Schweiz, als den am Ort der gelegenen Sache realistischerweise erzielbaren Marktmietwert verstehe. Die Formel der Steuerverwaltung vermöge allenfalls bei einfachen, standardisierten Wohnungen, welche primär zu Renditezwecken gebaut würden, annäherungsweise den realen Marktmietwert abzubilden. Sie sei aber untauglich für das zu beurteilende, in dieser Form sehr seltene Liebhaberobjekt einer über 100-jährigen Schäferei mit massiven, unverputzten Steinmauern, handgefertigten provenzalischen Dachziegeln und bloss eingeschränktem Komfort. Die maximal realisierbaren Mieteinnahmen dürften, mit Blick auf das seinem Haus am nächsten gelegene, jedoch grössere und besser ausgestattete Airbnb-Angebot (Objekt ...) – bei einer möglichen Nutzung während maximal zwölf Wochen pro Jahr und einem Durchschnittspreis von etwa Euro 45.-- pro Tag, sowie abzüglich der Verwaltungskosten und eines Preisabschlags – rund Euro 2'500.-- jährlich betragen, was zeige, dass der französische «valeur locative» realitätsnah bemessen sei.

3.3 Unstrittig ist zunächst, dass Frankreich keine Besteuerung des Eigenmietwerts kennt (vgl. Steuerinformationen SSK, Besteuerung der Eigenmietwerte [Ausgabe Oktober 2021] Ziff. 2.5, einsehbar unter: <[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)>, Rubriken «die ESTV/Steuersystem Schweiz/ Dossier Steuerinformationen/F. Steuerprobleme»; BGer 2C\_891/2018 vom 30.10.2018 E. 3.4.3). Jedoch werden in Frankreich auf kommunaler Ebene

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.06.2024, Nrn. 100.2022.301/302U, Seite 8 Liegenschafts- bzw. Grundsteuern erhoben («Taxe d'habitation sur les résidences secondaires» sowie «taxe foncière»), die auf der Basis des «valeur locative cadastrale» bemessen werden, also anhand eines theoretischen Mietertrags (vgl. <<https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F42>>). Fraglich ist demnach, ob in Bezug auf Frankreich, das den Eigenmietwert zwar nicht als Einkommen besteuert, aber für die Erhebung der kommunalen Grundsteuern auf einen Mietertrag abstellt, die Rechtsprechung des Bundesgerichts beachtlich ist, wonach der ausländische Eigenmietwert heranzuziehen ist, soweit er nachweislich den schweizerischen Massstäben entspricht (vgl. vorne E. 2.2). Wie es sich damit verhält, kann indes offenbleiben, obliegt es doch gegebenenfalls der steuerpflichtigen Person, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht nachzuweisen, dass der (durch ein amtliches Dokument erstellte) ausländische Eigenmietwert tatsächlich die inländischen Bewertungsgsätze erfüllt (BGer 9C\_475/2023 vom 12.3.2024 E. 3.4.5 f.; 2C\_111/2022 vom 7.12.2022 E. 7.3). Diesen Anforderungen ist der Beschwerdeführer nicht einmal ansatzweise nachgekommen: Das pauschale nicht näher begründete oder belegte Vorbringen, dass Frankreich den «valeur locative» «wie die Schweiz, als unter den ortsüblichen Gegebenheiten realistischerweise erzielbaren Marktmietwert verstehe» und die französischen Behörden «zweifelsfrei in der Lage [seien], einen erzielbaren Marktmietwert sachgerecht zu bestimmen», sind untauglich. Es wäre am Beschwerdeführer, ganz konkret und im Einzelnen aufzuzeigen, dass sich der französische «valeur locative» entsprechend den inländischen Massstäben bemisst. Da er dies weder vor den Vorinstanzen noch vor Verwaltungsgericht getan hat, ist nicht zu beanstanden, dass die StRK den von der Steuerverwaltung aufgrund des hiesigen amtlichen Werts ermittelten Eigenmietwert für massgeblich erachtet hat.

3.4 Zu prüfen bleibt der Einwand des Beschwerdeführers, die formelmässige Festlegung nach dem Steuerwert der Liegenschaft trage den Umständen im konkreten Einzelfall nicht ausreichend Rechnung bzw. im Fall seiner Liegenschaft sei ein Abweichen davon gerechtfertigt.

3.4.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, der von ihm für die Liegenschaft bezahlte Kaufpreis könne nicht Grundlage für die Festlegung des Eigenmietwerts

bilden, zumal es sich bei seinem Haus um ein Liebhaberobjekt

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.06.2024, Nrn. 100.2022.301/302U, Seite 9 handle, bei dem – anders als bei einem Renditeobjekt – der erzielbare Mietertrag nicht aus dem Kaufpreis abgeleitet werden könne. Damit vermag er schon darum nicht durchzudringen, weil er seine Behauptung weder sub-stantiiert noch belegt: Es wäre Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, mittels Unterlagen nachzuweisen, dass es sich beim seinem Ferienhaus in Frankreich um ein Objekt handelt, bei welchem vorab individuelle Merkmale vorliegen, die durch Einzelne höher bewertet werden als vom Markt (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückexperten SVKG [Hrsg.], 2019, S. 22), so dass vor allem die Nachfrage und weniger das Angebot den Preis bestimmt. Ob bzw. inwieweit es sich beim Haus des Beschwerdeführers um ein solches Objekt handelt und wie sich dieser Umstand gegebenenfalls auf den für die Liegenschaft bezahlten Kaufpreis ausgewirkt hat, ist damit gänzlich unklar. Der Beschwerdeführer hat trotz klarer Mitwirkungspflicht (vgl. Art. 167 StG bzw. Art. 126 DBG) im gesamten Verfahren – abgesehen vom Kaufvertrag vom 4. Dezember 2018 (act. 5B pag. 83 ff.), der Veranlagungsverfügung für die «taxe foncière» vom 24. August 2020 (act. 5A pag. 10 ff.) und einer Rechnung vom

#### **E. 7**

Juni 2019 über knapp 40'000 Euro für verschiedene Renovationsarbeiten (act. 5B pag. 8 ff.) – keinerlei Unterlagen (wie etwa ein nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstelltes Privatgutachten) zum Miet- oder Verkehrswert seines Objekts in Frankreich vorgelegt. Zuletzt hat die StRK im angefochtenen Entscheid noch einmal ausdrücklich sowohl auf dieses Versäumnis als auch auf die Diskrepanz hingewiesen, die zwischen der Grundstückbeschreibung im Kaufvertrag und der Behauptung des Beschwerdeführers besteht, es handle sich um eine äusserst einfache Baute; mangels Fotos, Verkaufsdokumentation und Plänen könne sie sich weder von Grösse, Ausbaustandard und Zustand noch von Aussicht, Besonnung oder Nachbarschaft ein Bild machen (angefochtene Entscheide E. 5.3). Mangels Nachweises eines unter dem Kaufpreis liegenden Verkehrswerts erweist sich die pauschale Bestimmung des Eigenmietwerts nach dem Gesagten als zulässig. 3.4.2 Daran nichts zu ändern vermag die aufgrund von persönlichen Beobachtungen erstellte «grobe Berechnung der möglichen Mieteinnahmen» (Beschwerde S. 4), mit welcher der Beschwerdeführer die Höhe des «valeur locative» seiner Liegenschaft in Frankreich plausibilisieren will: Eine solche

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.06.2024, Nrn. 100.2022.301/302U, Seite 10 Plausibilisierung würde zumindest eine Präsentation von verlässlichen Mietpreisen nachweislich vergleichstauglicher Objekte voraussetzen, d.h. von Ferienhäusern, die in den wesentlichen (preisbildenden) Merkmalen mit dem Haus des Beschwerdeführers übereinstimmen. Indes sind dessen Beobachtungen gänzlich unbelegt geblieben, wobei er ohnehin bloss auf ein einziges Objekt Bezug nimmt, dessen Vergleichbarkeit nicht beurteilt werden kann. Mit diesen Ausführungen lässt sich von vornherein weder dartun, dass der strittige Eigenmietwert überhöht noch dass der tiefere «valeur locative» korrekt ist. Hinzu kommt, dass der Mietwert eines Ferienhauses nicht nach dessen tatsächlicher Nutzung zu berechnen ist (BGE 132 I 157 E. 6); er kann nur dann anteilig reduziert werden, wenn die Nutzung des Hauses während eines Teils des Jahres faktisch unmöglich ist (BGE 99 Ia 344 E. 5c; BGer 9C\_646/2022 vom 7.2.2023 E. 7.3.2, 2C\_509/2020 vom 7.10.2020, in StE 2021 B 25.3 Nr. 48 und StR 75/2020 S. 930 E. 3). Dass seine Liegenschaft

aufgrund objektiver, äusserer Umstände nicht ganzjährig nutzbar ist, hätte der Beschwerdeführer darzutun. Mit dem (bloss behaupteten) Umstand, das Objekt verfüge über «keine Zentralheizung», ist indes weder erwiesen, dass das Haus nicht geheizt werden kann (z.B. auch nicht mittels einer Elektro- oder Gasheizung), noch dass es deswegen zeitweise nicht bewohnbar wäre. Im Gegenteil finden sich in den Akten Hinweise darauf, dass das Haus über eine Heizmöglichkeit verfügt, liegt doch gemäss Kaufvertrag eine «diagnostic de performance énergétique» vor, wobei eine solche nur erforderlich ist, wenn eine «installation de chauffage» vorhanden ist (Vorakten StV [act. 5B] pag. 97, 91 f.). 3.5 Die Beschwerden erweisen sich nach dem Gesagten somit als unbegründet und sind abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist. 4. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der unterliegende 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). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3, Art. 104 Abs. 3 und Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.06.2024, Nrn. 100.2022.301/302U, Seite 11 Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Bei diesen Gegebenheiten besteht weiter kein Anlass, den vorinstanzlichen Kostenspruch zu korrigieren oder den Beschwerdeführer für entstandenen persönlichen Aufwand zu entschädigen (vgl. vorne Bst. C). Demnach entscheidet der Einzelrichter:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.