



100 16 552

Gemeinde: H. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 3.1.2018 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 12. Dezember 2017

Es wirken mit: Präsident Kästli, die Fachrichter Gysin und Steiner sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____ GmbH

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die amtliche Bewertung ab 2014

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Das Grundstück H. _____ Gbbl. Nr. 1. _____, mit einer Fläche von 5'694 m², befindet sich seit dem 24. Februar 2012 (Grundbucheintrag) im Alleineigentum der A. _____ GmbH (Rekurrentin). Gemäss Handelsregisterauszug werden die Stammanteile je zur Hälfte von B. _____ (Geschäftsführer) und von C. _____ gehalten. Beide Gesellschafter sind einzelzeichnungsberechtigt. Auf dem Grundstück befinden sich mehrere Gewerbe- und Lagergebäude, die früher industriell genutzt wurden. Im Einzelnen handelt es sich um die Gebäude Nr. 8 ("neue Fabrik"), Nr. 10 (bestehend aus den zwei Teilen "alte Fabrik" und "Turm") sowie um die Lagerhalle Nr. 10a. Die Rekurrentin hat nach dem Erwerb verschiedene Renovierungs- und Erneuerungsarbeiten vorgenommen. Namentlich wurden Dächer, Fenster und Fassaden der Gebäude Nr. 8 und 10 energetisch saniert und das zweite Obergeschoss des Gebäudeteils "Turm" ausgebaut. Daneben wurde u.a. auf dem Dach der "neuen Fabrik" eine Photovoltaik-Anlage installiert sowie eine Pelletheizung eingebaut. Die Lagerhalle Nr. 10a war von diesen Arbeiten nicht betroffen. Die Gewerbe- und Lagerräume sind grösstenteils an Dritte vermietet, das zweite Obergeschoss und das Dachgeschoss des "Turms" werden gegenwärtig durch den Geschäftsführer der Rekurrentin als Wohnraum genutzt.

B. Aufgrund der vorgenommenen baulichen Veränderungen wurde das Grundstück durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung (Steuerverwaltung), neu geschätzt. Nach einem am 15. Juli 2015 vorgenommenen Augenschein wurde mit Verfügung vom 16. November 2015 ein amtlicher Wert von CHF 2'914'070.-- eröffnet, gültig ab dem Steuerjahr 2014 (Akten Vorinstanz, pag. 160). Zuvor hatte der amtliche Wert seit dem Steuerjahr 2003 CHF 1'922'670.-- betragen (pag. 173). Die Neuschätzung war mit einer Änderung der Schätzmethode verbunden: Anstatt wie bis anhin nach dem Realwert, beruht die neue Schätzung auf dem Ertragswert. Gegen die Verfügung vom 16. November 2015 erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 27. November 2015 Einsprache (pag. 9 f.). Ohne einen weiteren Augenschein vorzunehmen, wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit Entscheid vom 5. Oktober 2016 ab (pag. 1 ff.).

C. Gegen den Einspracheentscheid hat die Rekurrentin mit Eingabe vom 31. Oktober 2016 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt, den amtlichen Wert neu festzusetzen und dabei zu berücksichtigen, dass der Verkehrswert der Liegenschaft zwischen CHF 1.5 Mio. und CHF 1.9 Mio. betragen dürfte.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 23. Dezember 2016 vernehmen lassen. Sie beantragt, dass die Steuerrekurskommission vor Ort einen Augenschein durchführe und der

Steuerverwaltung anschliessend Gelegenheit zu einer zweiten Vernehmlassung einräume. Die Rekurrentin hat am 29. Januar 2017 zur Vernehmlassung schriftlich Stellung genommen.

E. Zur Abklärung der Verhältnisse ist am 27. April 2017 ein Augenschein durchgeführt worden. Die Delegation der Steuerrekurskommission (Delegation), bestehend aus deren Präsidenten, einem Sachverständigen und einem Gerichtsschreiber, hat in Anwesenheit des Geschäftsführers, eines Vertreters der Steuerverwaltung und einer Vertreterin der Gemeinde H._____ das zur Diskussion stehende Grundstück besichtigt. Die Delegation hat aufgrund des Augenscheins sowie anhand der vorhandenen Unterlagen den Sachverhalt überprüft. Das Protokoll des Augenscheins ist der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mit Postaufgabe vom 11. Mai 2017 eröffnet worden.

F. Die Rekurrentin hat sich nicht zum Augenscheinprotokoll geäussert. Demgegenüber hat die Steuerverwaltung mit Eingabe vom 26. Juli 2017 dazu Stellung genommen. Sie erachtet das Augenscheinprotokoll als unvollständig in Bezug auf Garagen, Parkplätze und eine neu befestigte Fläche. Zudem sei für den vom Geschäftsführer der Rekurrentin bewohnten Teil kein Eigenmietwert ausgeschieden worden. Weiter beanstandet die Steuerverwaltung die Ausführungen der Delegation bezüglich Photovoltaikanlage und Verkehrswert. Die Rekurrentin hat am 17. August 2017 zur Stellungnahme der Steuerverwaltung geäussert.

G. Auf die Vorbringen der Parteien wird, sofern für den Entscheid von Bedeutung, in den nachfolgenden Erwägungen detailliert eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die amtliche Bewertung können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Die Steuerrekurskommission beurteilt die vorliegende Streitsache in Dreierbesetzung, da der Streitwert nicht bestimmt werden kann (vgl. Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und die Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1] und VGE 100.2010.191 vom 9.5.2011, nicht publiziert).

2. Strittig ist vorliegend der amtliche Wert des Grundstücks H._____ Gb-bl. Nr. 1._____, gültig ab dem Steuerjahr 2014.

2.1 Das Vermögen wird gemäss Art. 48 StG grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Das unbewegliche Vermögen wird in der Regel amtlich bewertet und unterliegt mit diesem amtlichen Wert der Vermögenssteuer (Art. 52 Abs. 2 und 3 StG). Für nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften erfolgt die Bewertung aufgrund des Verkehrswerts unter Berücksichtigung von Ertrags- und Realwert (Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG). Diese drei Werte werden im Dekret vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte (ABD; BSG 661.543) konkretisiert. Laut Art. 20 Abs. 1 ABD ist bei Wohn- und Geschäftshäusern für die Berechnung des amtlichen Werts vom Ertragswert auszugehen. Der Realwert solcher Grundstücke wird nicht besonders ermittelt. Ihm wird durch einen Zuschlag oder Abzug Rechnung getragen (Art. 20 Abs. 2 ABD). Die übrigen überbauten Grundstücke, namentlich Industriebauten, werden demgegenüber ausgehend vom Realwert bewertet (Art. 21 Abs. 1 ABD). Vorliegend ist unbestritten, dass das fragliche Grundstück keine Industrieliegenschaft mehr darstellt und die Steuerverwaltung die ausserordentliche Neubewertung demnach zu Recht nach der Ertragswertmethode vorgenommen hat (vgl. Bst. B hiavor).

2.2 Als Ertragswert für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke gilt gemäss Art. 17 Abs. 1 ABD der kapitalisierte, in der betreffenden Gegend während einer vierjährigen Bemessungsperiode im Mittel erzielte und weiterhin erzielbare Rohertrag. Berücksichtigt werden dabei das wirtschaftliche Alter, die Lage, der Zustand und die Ausstattung, ferner die dem Eigenbedarf dienenden Nutzungen des Grundstücks zum Marktwert sowie ein Kapitalisierungssatz zwischen 5 % und 10 %. Unterhalts-, Sachversicherungs- und Verwaltungskosten sowie Schuldzinsen, Abschreibungen und Steuern werden nicht berücksichtigt (Art. 17 Abs. 2 und 3 ABD).

2.3 Eigentliche Grundlage für die amtliche Bewertung sind die von der kantonalen Schatzungskommission erstellten Bewertungsnormen vom 11. August 1997 für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke (Bewertungsnormen, abrufbar unter: <<http://www.fin.be.ch>> Rubriken "Steuern / Steuererklärung / Amtlicher Wert"; vgl. Art. 3 Abs. 1 ABD). Diese stellen sicher, dass die oben erwähnten Faktoren in die amtliche Bewertung einfliessen. Zunächst erfolgt die Raumaufnahme mittels Aufnahmeprotokoll, entweder nach Raumeinheiten (RE) oder nach effektiver Raumfläche in m² (Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen). Danach werden die Objekte nach Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- oder Geschäftslage sowie Verkehrslage benotet. Anschliessend wird das wirtschaftliche Alter bestimmt. Anhand dessen und des Mietwertcodes, der von der Art des Objekts (beispielsweise Wohnung, Garage, Parkplatz usw.) abhängt, sowie der Mietwertkategorie, die das Mietzinsniveau der Standortgemeinde wiedergibt, wird der Wert pro Notenpunkt und Einheit (RE oder m²) errechnet (Tabelle 3.2 der Bewertungsnormen).

Multipliziert mit dem Total der Benotung und der Anzahl Einheiten resultiert daraus der Mietwert des Objekts. Für die anschliessende Berechnung des Ertragswerts wird der Kapitalisierungssatz verwendet. Dieser ist abhängig von der Gebäudeart und vom wirtschaftlichen Alter. Nach diesen beiden Kriterien richtet sich auch der Realwertzuschlag, nach dessen Addition zum Ertragswert der amtliche Wert feststeht (Tabelle 3.3 der Bewertungsnormen).

2.4 Der einmal festgesetzte amtliche Wert gilt grundsätzlich bis zu einer nächsten allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (Art. 181 Abs. 3 StG) bzw. bis zu einer Korrektur desselben (Art. 181 Abs. 4 StG).

2.5 Eine allgemeine Neubewertung wird vom Grossen Rat angeordnet, wenn sich die Verkehrs- oder Ertragswerte seit der letzten Neubewertung zumindest in einem Grossteil des Kantons Bern erheblich verändert haben (Art. 182 Abs. 1 StG). Die letzte allgemeine Neubewertung erfolgte im Jahr 1998 per Stichtag 1. Januar 1999 (Annik Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 6 zu Art. 182 StG).

2.6 Eine ausserordentliche Neubewertung ist durchzuführen, wenn einer der in Art. 183 StG vorgesehenen Gründe gegeben ist. Im Rahmen einer ausserordentlichen Neubewertung sind nur Änderungen tatsächlicher oder rechtlicher Natur zu berücksichtigen, die seit der letzten Neubewertung bis zum Beginn der neuen Veranlagungsperiode an einem bestimmten Objekt eingetreten sind (Annik Bärtschi, a.a.O., N. 2 zu Art. 183 StG, mit Hinweisen). Als Neubewertungsgründe gelten unter anderem bauliche Veränderungen wie Neubau, Sanierungen und grössere Renovationen (Art. 183 Abs. 1 Bst. a StG).

2.7 Auslassungen und offensichtliche Unrichtigkeiten in einer rechtskräftigen amtlichen Bewertung können gemäss Art. 181 Abs. 4 StG jederzeit von Amtes wegen oder auf Gesuch hin korrigiert werden. Stellt die Steuerverwaltung in einem bestimmten Fall eine Auslassung oder offensichtliche Unrichtigkeit fest, ist nur der konkret festgestellte Fehler richtigzustellen. Die Korrektur darf nicht zu einer umfassenden Überprüfung einer Bewertung benützt werden. Wurden bauliche Veränderungen, welche vor dem Stichtag der letzten Neubewertung vorgenommen wurden, bei dieser nicht berücksichtigt, stellt dies eine Auslassung oder eine offensichtliche Unrichtigkeit nach Art. 181 Abs. 4 StG dar.

2.8 Weil das vorliegend zu beurteilende Grundstück vor der Übernahme durch die Rekurrentin lange leer gestanden hatte und diese anschliessend umfangreiche Umbauten und Sanierungen vornehmen liess, und weil durch die geänderte Nutzung eine andere Schätzmethode angewendet wurde, handelt es sich vorliegend quasi um eine erstmalige amtliche Bewertung der von den baulichen Veränderungen betroffenen Grundstückteile. Diesbezüglich ist es

gerechtfertigt, gesamthaft von einer ausserordentlichen Neubewertung nach Art. 183 StG auszugehen und auf die Ausscheidung von Fehlerkorrekturen gemäss Art. 181 Abs. 4 StG (die erst auf eine spätere Steuerperiode wirksam würden) zu verzichten.

3. Die Delegation ist in ihrem Protokoll über den Augenschein vom 22. September 2016 zu folgenden Feststellungen und Schlüssen gelangt (Auszug):

1. Feststellungen

1.1. Raumaufnahme

Im Rahmen der hier zu beurteilenden Neubewertung nach dem Ertragswert sind sämtliche Flächen erstmals festgestellt worden, denn für die zuvor angewandte Bewertung nach dem Realwert, die für Industriebauten vorgesehen ist, spielt die Fläche keine Rolle (vgl. Objektprotokoll "R", pag. 176 ff.). Die Flächen der Gebäude Nr. 8 und Nr. 10 sind vom Schätzer der Steuerverwaltung korrekt erhoben worden. Anders verhält es sich beim Lagergebäude Nr. 10a, dessen Objektteile "Lager offen" und "Lager" mit 100 m² bzw. mit 65 m² erfasst wurden. Die tatsächlichen Masse betragen jedoch 210 m² bzw. 165 m². Diese Abweichung ist zu korrigieren.

Der Schätzer hat sämtliche Flächen in den Gebäuden Nr. 8 und Nr. 10 mit dem Mietwertcode 59 bewertet. Dieser passt grundsätzlich zu einer gemischten Büro- und Gewerbenutzung, allerdings wäre angesichts des überwiegend gewerblich geprägten Charakters der betroffenen Räume auch ein tieferer Mietwertcode in Frage gekommen (vgl. Tabelle 3.2 der Nichtlandwirtschaftliche Bewertungsnormen vom 11.8.1997 [abrufbar unter: <www.fin.be.ch> Rubriken "Steuern / Steuererklärung / Amtlicher Wert"; fortan: Bewertungsnormen]).

Beim Augenschein wurde festgestellt, dass das zweite und dritte Obergeschoss im Gebäude Nr. 10 (Objekt Nr. 2, Teilobjekt "Büro 2. OG/DG") vom Geschäftsführer hauptsächlich als Wohnung genutzt wird. Angesichts der modernen Küche und des grosszügigen Badezimmers geht die Delegation davon aus, dass die fraglichen Räumlichkeiten eher Wohn- denn Arbeitszwecken dienen, ungeachtet der zonenrechtlichen Zuordnung des Grundstücks. Gemäss dem Grundsatz, wonach zu bewerten ist, was vor Ort angetroffen wird, erscheint es daher folgerichtig, den erwähnten Objektteil nicht nach m² mit dem Mietwertcode 59, sondern nach Raumeinheiten (RE) mit dem Mietwertcode 00 zu bewerten. Die Anzahl RE ergibt sich aus den Flächen, den vorhandenen Installationen und Geräten in Küche und Bad oder aus den geschätzten Investitionskosten für zusätzliche Ausbauten und Installationen (Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen). Dem bestehenden Aufnahmeprotokoll (pag. 20 f.) lässt sich entnehmen, dass der Schätzer für die Sanitärräume, die Küche, den Wintergarten, die Terrasse sowie die Sonnenkollektoren ohnehin zunächst die Anzahl RE ermittelt und daraus die m² abgeleitet hat (1.0 RE = 15 m²). Die Delegation bestimmt die Anzahl RE dementsprechend wie folgt:

	Beschreibung (gem. Aufnahmeprotokoll)	m²	RE
2. OG	Treppenhaus	0	0.0
	Dusche, WC, Lav 0.8 RE	12	0.8
	Reduit	4	0.2
	Küche: Komb. EI, KKF, DA, GWA, KS 2 BAO	17	1.1
	Showroom	110	3.0
	Bad, Du, WC, 2 Lav	24	1.6
	Büro offen, Korridor, Lift	40	1.5
	Büro	9	0.7
	Büro	9	0.7
	Büro	40	1.5
	Estrich	0	0.0
3. OG	Treppenhaus	0	0.0
	Technikraum	0	0.0
	Wintergarten 50 m ² 2/3 RE = 1.3	20	1.3
	Terrasse ungedeckt, 60 m ² 1/5 RE = 0.4	6	0.4
Dach	Sonnenkollektoren, CHF 15'000.-- /1'800.--*5 %	5	0.4
	Total	297	13.2

Wenn die Flächen im zweiten Obergeschoss und im Dachgeschoss des Gebäudes Nr. 10 als Wohnung bewertet werden (297 m²) drängt sich auch eine Anpassung des Mietwertcodes für die übrigen bis anhin mit dem Code 59 versehenen Flächen auf. Denn von den verbleibenden 1'834 m² sind nur gerade 120 m² im ersten Obergeschoss des Gebäudes Nr. 10 für eine eigentliche Büronutzung geeignet. Die übrigen Flächen dienen überwiegend als Werkstatt, Lager und dergleichen. Aufgrund dieser Überlegungen erachtet die Steuerrekurskommission den vom Schätzer verwendeten Mietwert-Code 59 als nicht mehr angemessen. Stattdessen ist der Mietwert-Code 51 einzusetzen.

1.2. Benotung

Der Geschäftsführer kritisiert die vom Schätzer erteilten Noten für Bauqualität, Komfortstufe und Geschäftslage als zu hoch, bleibt in der Begründung jedoch vage. Die Steuerverwaltung verfügt über einen beträchtlichen Ermessensspielraum, in den die Steuerrekurskommission in der Regel nicht eingreift. Die hier zu beurteilenden Noten werden von der Delegation als angemessen beurteilt. Für den als Wohnung genutzten Objektteil erachtet die Delegation eine Wohnlage-Note von 7 als angemessen (Teilnoten Aussicht und Besonnung je 8, Teilnoten Nachbarschaft und besondere Lage je 6).

1.3. Wirtschaftliches Alter

Auch das wirtschaftliche Alter ist im Verfahren vor der Steuerrekurskommission nicht substantiiert bestritten worden. Der Geschäftsführer hat lediglich in allgemeiner Weise auf das hohe ursprüngliche Alter der Liegenschaft verwiesen. Wie bei der Benotung verfügt die Steuerverwaltung auch bei der Festsetzung des wirtschaftlichen Alters über einen grossen Ermessensspielraum. Die Delegation erachtet diesen im vorliegenden Fall als eingehalten.

1.4. Photovoltaikanlage

Auf dem Dach der "neuen Fabrik" (Gebäude Nr. 8) ist eine Photovoltaikanlage installiert worden mit einer Leistung von rund 75'000 kWh/Jahr. Die Steuerverwaltung hat die Photovoltaikanlage mit CHF 127'515.-- im amtlichen Wert berücksichtigt, basierend auf einem angenommenen Jahresertrag von CHF 17'775.-- (Zusatzprotokoll Z1, pag. 116).

Der Geschäftsführer macht hierzu geltend, dass er nur das Dach für einen Betrag von CHF 1'440.--/Jahr vermiete (ursprünglich an die D. _____ AG; später an die E. _____ AG) und nicht Eigentümer der Photovoltaikanlage sei. Dementsprechend seien die Erträge aus der Elektrizitätserzeugung nicht ihm zuzurechnen. Die eingereichten Vertragsauszüge (Rekursbeilage 9) und die Debitorenbuchhaltung (Rekursbeilage 4) bestätigen diese Darstellung. Sie sind jedoch insoweit irrelevant, als nach der verwaltungsgerichtlich bestätigten Praxis der Steuerrekurskommission sogenannte Auf-Dach-Anlagen, die ohne Beschädigung des Gebäudes wieder entfernt werden können, ungeachtet der Eigentumsverhältnisse ohnehin nicht Bestandteil des Grundstücks sind und dementsprechend bei der amtlichen Bewertung nicht einzubeziehen sind. So verhält es sich auch im vorliegenden Fall (siehe Zusatzprotokoll Z1, pag. 116), weshalb die Delegation zum Schluss kommt, dass die Photovoltaikanlage im amtlichen Wert nicht enthalten sein darf.

1.5. Land

Im hier zu beurteilenden amtlichen Wert ist auch eine Fläche von 1'870 m² Bauland enthalten. Im Gegensatz zu den Gebäuden hat die Steuerverwaltung an der Bewertung des Baulandes nichts geändert; der amtliche Wert beträgt weiterhin CHF 215'870.--, was pro m² CHF 115.44 ausmacht. Daran ist festzuhalten, erweist sich doch die bisherige Bewertung nicht als offensichtlich unrichtig im Sinn von Art. 181 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11). Es ist auch nicht einzusehen, weshalb der Wert des unbebauten Grundstückteils abgenommen haben sollte, nachdem die benachbarten Gebäude nicht mehr zur _____produktion genutzt werden. Daran vermag auch der später erfolgte Eintrag des Gesamtgrundstücks im Kataster der belasteten Standorte nichts zu ändern (siehe dazu Ziff. 1.6 hiernach), zumal gemäss den eingereichten Unterlagen nicht von einer Kontaminierung der unbebauten Fläche auszugehen ist.

1.6. Verkehrswert

Der Geschäftsführer erachtet den von der Steuerverwaltung ermittelten amtlichen Wert namentlich deshalb als zu hoch, weil das Grundstück im Kataster der belasteten Standorte verzeichnet sei. Die damit verbundenen Auflagen und Kosten wirkten sich negativ auf den Verkehrswert aus.

Das früher durch eine _____fabrik genutzte Grundstück ist als Betriebsstandort im Kataster der belasteten Standorte des Kantons Bern eingetragen: (<<http://www.be.ch/geoportal>>, Rubriken "Karten / Kataster der belasteten Standorte"). Den vom Geschäftsführer eingereichten Unterlagen lässt sich denn auch entnehmen, dass bei einem Abbruch der bestehenden Gebäude mit Mehrkosten von rund CHF 800'000.-- gerechnet werden müsste (Rekursbeilage 7, Bericht der G. _____ Geotechnik AG vom 19.12.2011, Ziff. 5.2). Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die entsprechenden Untersuchungen im Hinblick auf einen möglichen Verkauf an die Gemeinde H. _____ vorgenommen worden sind (Rekursbeilage 5, Bericht der F. _____ GmbH vom 19.12.2011, Ziff. 1), die offenbar beabsichtigt hatte, die Gebäude

zumindest teilweise abzubrechen. Nachdem die Gemeinde von ihrem Vorhaben abgesehen hatte, erwarb die Rekurrentin in Kenntnis der Altlastenproblematik das Grundstück für CHF 600'000.-- (Kaufvertrag, pag. 40) und investierte nach eigenen Angaben rund CHF 960'000.-- für Renovations- und Ausbauarbeiten (Rekursbeilage 2, Bilanz per 31.12.2015, inkl. Förderbeiträge und Abschreibungen auf Renovation). Dementsprechend kann davon ausgegangen werden, dass ein Abbruch in absehbarer Zukunft nicht mehr zur Debatte steht. Bei der Ermittlung des Verkehrswerts, der dem bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten mutmasslich erzielbaren Preis entspricht, kann daher auf den Ertragswert abgestellt werden, der sich aus den kapitalisierten Mieterträgen ergibt. Gemäss Mieterspiegel vom 15. Juli 2015 (pag. 28) beträgt der potentielle jährliche Mietertrag rund CHF 250'000.--. Die Steuerverwaltung hat unter Annahme eines Kapitalisierungssatzes von 6.5 % einen Ertragswert von rund CHF 3.8 Mio. errechnet. Im Rekursverfahren macht der Geschäftsführer geltend, der von der Steuerverwaltung verwendete Mieterspiegel sei ursprünglich erstellt worden, um der finanzierenden Bank das Potential der Liegenschaft aufzuzeigen (Stellungnahme vom 29.1.2017). Inzwischen hätten sich die damaligen Annahmen als zu optimistisch herausgestellt. Langfristig realistisch sei ein jährlicher Mietertrag von CHF 121'000.--, womit der Ertragswert bei einem Kapitalisierungssatz von 6.5 % rund CHF 1.8 Mio. betrage.

Es mag zutreffen, dass der ursprünglich angenommene Mietertrag von CHF 250'000.-- nicht ohne weiteres erzielt werden kann. Allerdings hat der Geschäftsführer den entsprechenden Mieterspiegel selber bei der Steuerverwaltung eingereicht. Auch scheint die finanzierende Bank die darin prognostizierten Mieterträge als realistisch eingeschätzt zu haben. Es besteht auch kein Grund zur Annahme, dass die aktuell leer stehenden Räumlichkeiten auf Dauer nicht vermietet werden können. Schliesslich geht aus den Unterlagen hervor, dass für die vom Geschäftsführer bewohnten Räume kein Mietertrag verbucht wird. Geht man von einem möglichen Mietertrag von CHF 180'000.-- aus, würde der Ertragswert rund CHF 2.7 Mio. betragen. Kommt hinzu, dass der Kapitalisierungssatz von 6.5 % im aktuellen Zinsumfeld eher hoch angesetzt erscheint. Würde man sich mit einer Bruttoverzinsung von 6 % begnügen, würde der Ertragswert bereits CHF 3.0 Mio. betragen. Diese Überlegungen zeigen, dass ein Verkehrswert von CHF 2.5 bis 3.0 Mio. durchaus plausibel ist.

2. Schlussfolgerung

Die Delegation beantragt, die Schätzung der Steuerverwaltung in vier Bereichen zu korrigieren: (1) Berücksichtigung grösserer Flächen beim Lagergebäude Nr. 10a, (2) Bewertung des zweiten und dritten Obergeschosses im Gebäude Nr. 10 als Wohnung anstatt als Büro, (3) Anpassung des Mietwertcodes von 59 auf 51 bei den übrigen Flächen in den Gebäuden Nr. 8 und 10 sowie (4) Verzicht auf die Bewertung der Photovoltaikanlage. Im Ergebnis resultiert ein amtlicher Wert von CHF 2'331'070.--. Die detaillierten Berechnungen (sofern sie vom Einspracheentscheid abweichen) können dem Anhang entnommen werden. Wie in Ziff. 1.6 hiervoor ausgeführt, ist die Delegation, und insbesondere ihr Sachverständiger der Ansicht, dass der beantragte amtliche Wert des Grundstücks unter einem im Jahr 2014 erzielbaren Verkehrswert liegt.

4. In ihrer Stellungnahme vom 26. Juli 2017 beanstandet die Steuerverwaltung verschiedene Feststellungen der Delegation:

4.1 Zunächst wirft sie die Frage auf, ob zwei bei der Begehung besichtigte Garagen in der bis anhin mit dem Mietwert-Code 59 (gemäss Antrag der Delegation neu Code 51) versehenen Fläche enthalten sind. Der Geschäftsführer hat dazu angemerkt, dass die Garagen, entgegen den ursprünglichen Plänen, nicht zu Büroraum umgebaut worden sind. Es trifft zu, dass auf dem Aufnahmeprotokoll des Gebäudes Nr. 8 "neue Fabrik" keine Garagen aufgeführt sind (pag. 19). Aus dem entsprechenden Plan (pag. 79) ist ersichtlich, dass die Garage 39.5 m² misst und das benachbarte Labor 22.5 m². Auf dem Aufnahmeprotokoll ist hingegen nur ein Raum von 63 m² aufgeführt mit der Bezeichnung "Sitzungszimmer (Labor)". Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der Schätzer aufgrund der ursprünglichen Absicht des Geschäftsführers, auch die Garage in Büroraum umzuwandeln, die Flächen zusammengefasst hat. Am Ergebnis ändert sich nichts. Das Aufnahmeprotokoll ist indes an die tatsächlich existierende Raumaufteilung anzupassen (Garage 40 m², Labor 23 m²).

4.2 Weiter weist die Steuerverwaltung darauf hin, dass laut Mieterspiegel (pag. 28) neun Aussenparkplätze vermietet werden. Demgegenüber hat der Schätzer bloss fünf Parkplätze aufgenommen und diese usanzgemäss mit je 15 m² in die Bewertung einfließen lassen (pag. 22). Diese Anzahl stimmt mit dem Plan vom 10. Mai 2013 aus der Baueingabe überein (pag. 32). Auf dem weitläufigen Areal können indes ohne weiteres mehr Fahrzeuge abgestellt werden. Laut Mieterspiegel werden acht als "Aussenplatz" bezeichnete Flächen von je rund 20 m² sowie ein Kiesplatz von 100 m² (dabei dürfte es sich um den schmalen Kiesstreifen an der südwestlichen Grundstücksgrenze handeln) vermietet, woraus ein jährlicher Ertrag von insgesamt CHF 7'740.-- fliesst. Kapitalisiert zu einem Zinssatz von 6.5 % resultiert daraus ein Ertragswert von rund CHF 119'000.--. Auch trifft es zu, dass auf der Nordostseite eine Fläche von rund 100 m² befestigt worden ist, die ebenfalls – zumindest teilweise – als Abstellplatz genützt werden kann. Zu welchen Konditionen diese Fläche vermietet wird, ist nicht bekannt. Anstatt die verschiedenen, unterschiedlich beschaffenen und gelegenen Abstellmöglichkeiten einzeln zu erfassen, erachtet es die Steuerrekurskommission auch aus verfahrensökonomischen Gründen als sachgerecht, im Aufnahmeprotokoll zwölf anstatt bis anhin fünf Parkplätze zu 15 m² aufzunehmen. Dementsprechend ist die Fläche des Objekts Nr. 6 auf 180 m² festzusetzen. Der amtliche Wert der Parkplätze erhöht sich damit von CHF 21'600.-- auf CHF 51'900.--.

4.3 Ein anderer Kritikpunkt der Steuerverwaltung bezieht sich darauf, dass die Delegation "vergessen" habe, einen Eigenmietwert für die vom Geschäftsführer der Rekurrentin bewohnten Räume festzusetzen. Anfechtungsobjekt des vorliegenden Verfahrens ist der Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2016. Damit wurde einzig der amtliche Wert des Grundstücks verbindlich festgesetzt (vgl. Art. 184 Abs. 2 StG). Selbst wenn im Rahmen der amtlichen Bewertung ein Eigenmietwert bestimmt und der Eigentümerschaft mittels eines "Mietwertblatts"

bekanntgegeben wird, kann der Eigenmietwert nicht mit dem gleichen Rechtsmittel angefochten werden wie der amtliche Wert. Dies ist erst später im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung möglich (Leuch/Amonn in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 38 zu Art. 25 StG). Erst recht ist die Steuerrekurskommission nicht dafür zuständig, einen Eigenmietwert erstmals festzusetzen. Vielmehr wird die Steuerverwaltung nach rechtskräftigem Abschluss des vorliegenden Verfahrens zu prüfen haben, ob ein Eigenmietwert ausgeschieden werden muss. Dabei wird zu berücksichtigen sein, dass sich das Grundstück im Eigentum einer juristischen Person befindet. Falls die Wohnräume dem Geschäftsführer nicht zu marktüblichen Konditionen zur Verfügung gestellt worden sind, könnte eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Dies zu beurteilen, ist Sache der zuständigen Veranlagungsbehörde.

4.4 In Bezug auf die Photovoltaikanlage kritisiert die Steuerverwaltung die im Augenscheinprotokoll geäußerte Ansicht, dass es sich bei demontierbaren Auf-Dach-Anlagen nicht um Bestandteile des Grundstücks handle, und verweist darauf, dass diese Frage noch nicht bundesgerichtlich geklärt worden sei. Darauf muss im vorliegenden Entscheid nicht näher eingegangen werden, handelt es sich doch um ein Grundstück im Eigentum einer juristischen Person. Für diese Konstellation existiert ein einschlägiges Urteil des Verwaltungsgerichts (VGE 100.2012.240U vom 7.7.2014), was auch die Steuerverwaltung einräumt. Kommt hinzu, dass die hier zur Diskussion stehende Anlage – anders als jene, die vom Verwaltungsgericht beurteilt worden war – nicht von der Rekurrentin erstellt wurde. Diese erhält von der Betreiberin der Anlage lediglich eine Entschädigung für die zur Verfügung gestellte Dachfläche. Auch deshalb ist es gerechtfertigt, den Wert der Photovoltaikanlage im amtlichen Wert des Grundstücks nicht zu berücksichtigen. Die Rekurrentin befindet sich in einer ähnlichen Situation wie ein Campingplatzbetreiber, der Residenzplätze an Dauergäste vermietet. Die von diesen auf eigene Rechnung darauf errichteten Fertighäuschen werden gemäss einem unlängst ergangenen und in Rechtskraft erwachsenen Entscheid der Steuerrekurskommission nicht amtlich bewertet (RKE 100.2016.75 vom 14.3.2017).

4.5 Schliesslich erachtet die Steuerverwaltung den von der Delegation angenommenen Ertragswert von rund CHF 2.7 Mio. als zu tief und bemängelt, dass die Delegation nur von einem jährlich erzielbaren Mietertrag in der Höhe von CHF 180'000.-- ausgeht, anstatt von den rund CHF 250'000.--, die gemäss Mieterspiegel (pag. 28) möglich wären. Hierzu ist festzuhalten, dass die Ausführungen der Delegation zum Ertragswert lediglich dazu dienen, den von ihr beantragten amtlichen Wert von rund CHF 2.3 Mio. zu plausibilisieren; dies vor dem Hintergrund, dass die Rekurrentin, ausgehend von einem möglichen Ertrag von CHF 120'000.--, einen amtlichen Wert von weniger als CHF 1.9 Mio. als angemessen erachtet. Der tatsächliche

Ertrags- bzw. Verkehrswert des Grundstücks muss vorliegend nicht beziffert werden. Es reicht, festzustellen, dass der amtliche Wert auch dann noch unter dem Verkehrswert liegen würde, wenn man zugunsten der Rekurrentin von einem erzielbaren Mietertrag ausgehen wollte, der erheblich unter dem im Mieterspiegel genannten liegt.

5. Die übrigen Feststellungen und Schlüsse der Delegation geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Wegen der zusätzlich berücksichtigten Park- und Abstellplätze (siehe E. 4.2 hiervor) erhöht sich der amtliche Wert des Grundstücks H. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ im Vergleich zur Empfehlung der Delegation um CHF 30'300.-- auf CHF 2'361'370.--. Dieser Wert liegt unter demjenigen des Einspracheentscheids von rund CHF 2.9 Mio., jedoch über den von der Rekurrentin sinngemäss beantragten rund CHF 1.8 Mio. Dementsprechend ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Das Ausmass des Obsiegens wird auf 50 % festgesetzt. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 4'309.70 (bestehend aus einer Gerichtsgebühr in der Höhe von CHF 3'000.-- und Gutachterkosten in der Höhe von CHF 1'309.70) werden der Rekurrentin im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 2'155.-- zur Bezahlung auferlegt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist und weil ihr keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der amtliche Wert des Grundstücks H. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ wird auf CHF 2'361'370.-- festgesetzt, gültig ab dem Steuerjahr 2014.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission von total CHF 4'309.70 (einschliesslich der Kosten für den beauftragten Experten von CHF 1'309.70 und der Pau-

schalgebühr von CHF 3'000.--) werden der Rekurrentin anteilmässig im Betrag von CHF 2'155.-- zur Bezahlung auferlegt.

3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen
5. Zu eröffnen an:
 - A._____ GmbH
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde H._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann

Anhang

Zusammenzug

Amtlicher Wert Grundstück H. _____ Gbbl. Nr. 1. _____, ab Steuerjahr 2014:

Objekt	Obj.Nr.	Geb. Nr.	bisher	Einsprache- entscheid	Empfehlung Delegation	Entscheid StRK
Gewerbebetrieb	1	8	743'300	1'307'700	940'700	940'700
Gewerbebetrieb	2	10	814'000	1'317'400	1'030'700	1'030'700
Lagerhaus	3	10a	134'400	51'500	122'200	122'200
Parkplatz	6		15'100	21'600	21'600	51'900
Platz Umschwung	4		0	0	0	0
Land	5		215'870	215'870	215'870	215'870
Total			1'922'670	2'914'070	2'331'070	2'361'370