



100 18 257

Gemeinde: D. \_\_\_\_\_

ZPV-Nr.: \_\_\_\_\_

Eröffnung: 25.10.2018 PKA/PWE/cbi

## **STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN**

Am 25. Oktober 2018

hat der Präsident der Steuerrekurskommission im Rahmen seiner Kompetenz als Einzelrichter im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft in der Rekursache der

**A. \_\_\_\_\_ AG**

vertreten durch

**C. \_\_\_\_\_ AG**

gegen

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

betreffend die Liegenschaftssteuer 2016

## **den Akten entnommen:**

**A.** Mit Verfügung vom 31. Dezember 2016 auferlegte die Gemeinde D.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Gemeinde) der A.\_\_\_\_\_ AG (Rekurrentin) für drei Grundstücke (D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 3.\_\_\_\_\_) für die Steuerperiode 2016 Liegenschaftssteuern in der Höhe von insgesamt CHF 9'310.35. Am 14. April 2018 eröffnete die Gemeinde der Rekurrentin erneut eine Verfügung für die drei Grundstücke für die Steuerperiode 2016, wobei die Liegenschaftssteuern neu auf insgesamt CHF 17'251.75 festgelegt wurden. In der entsprechenden Entscheidechnung wurden die bereits auf Grund der Verfügung vom 31. Dezember 2016 bezahlten Liegenschaftssteuern angerechnet. In der Verfügung vom 14. April 2018 wurde darauf hingewiesen, dass die Liegenschaftsteuer neu festgesetzt werde, soweit der amtliche Wert am Stichtag als Folge einer ausserordentlichen Neubewertung nachträglich korrigiert worden sei.

**B.** Gegen die Verfügung vom 14. April 2018 hat die Rekurrentin bei der Gemeinde Einsprache erhoben und gerügt, dass die Abänderung der rechtskräftigen Verfügung vom 31. Dezember 2016 gegen kantonales Recht verstosse. Mit Einspracheentscheid vom 22. Mai 2018 hat die Gemeinde die Einsprache abgewiesen. Die Gemeinde führte aus, dass infolge einer ausserordentlichen Neubewertung am 8. Januar 2018 ein neuer amtlicher Wert für das Grundstück D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2.\_\_\_\_\_ (gültig ab der Steuerperiode 2016) festgesetzt worden und in Rechtskraft erwachsen sei. Folglich sei dieser korrigierte amtliche Wert nun neu massgebend für die Festsetzung der Liegenschaftssteuern.

**C.** Dagegen hat die Rekurrentin (vertreten von der C.\_\_\_\_\_ AG) am 5. Juni 2018 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt, dass der Einspracheentscheid vom 2. Mai 2018 aufzuheben sei. Zur Begründung bringt sie vor, dass die rechtskräftige Verfügung vom 31. Dezember 2016 alleine im Rahmen einer Berichtigung oder der Nachsteuer nachträglich zu ihren Ungunsten geändert werden könne. Im vorliegenden Fall seien allerdings weder ein Berichtigungsgrund noch Nachsteuergründe ersichtlich, weshalb die Verfügung vom 31. Dezember 2016 nicht mehr geändert werden könne. Auch aus dem subsidiär anwendbaren Gesetz vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) ergebe sich nichts anderes.

**D.** In ihrer Vernehmlassung vom 4. Juli 2018 beantragt die Gemeinde sinngemäss, dass der Rekurs abzuweisen sei. Zur Begründung verweist sie auf ihre Ausführungen im Einspracheentscheid vom 22. Mai 2018.

**E.** Die Rekurrentin hat darauf verzichtet, zur Vernehmlassung der Gemeinde Stellung zu nehmen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

### **Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:**

**1.** Einspracheentscheide einer Gemeinde betreffend die Liegenschaftsteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 262 Abs. 3 i.V.m. 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 VRPG). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**2.** Strittig ist, ob die Gemeinde zu Recht auf Grund der ausserordentlichen Neubewertung rückwirkend höhere Liegenschaftssteuern festgelegt hat.

**3.** Die Gemeinde führt dazu aus, dass die Liegenschaftsteuer jedenfalls neu festgesetzt werde, soweit der amtliche Wert am Stichtag als Folge einer ausserordentlichen Neubewertung nachträglich gestützt auf Art. 181 Abs. 1 StG korrigiert werde (Bst. B). Die Gemeinde vertritt damit sinngemäss den Standpunkt, dass die Verfügung vom 31. Dezember 2016 angepasst werden musste, um dem Legalitätsprinzip zu entsprechen. Schliesslich hatte sich der amtliche Wert des Grundstücks, auf dessen Basis die Liegenschaftsteuer erhoben wird (Art. 260 StG bzw. Art. 4 des Liegenschaftsteuerreglement der Gemeinde D.\_\_\_\_\_ vom 17. Dezember 2001 [LST-Reglement], einsehbar unter: <[http://www.D.\\_\\_\\_\\_\\_.ch](http://www.D._____.ch)>, Rubriken "Online-Schalter / Gesetze"), nachträglich erhöht. Die Rekurrentin hält dem entgegen, dass rechtskräftige Verfügungen (im vorliegenden Fall die Verfügung vom 31.12.2016) nur ausnahmsweise durch ein ausserordentliches Rechtsmittel nachträglich geändert werden könnten. Im vorliegenden Zusammenhang sei kein ausserordentliches Rechtsmittel ersichtlich, mit welchem die rechtskräftige Verfügung vom 31. Dezember 2016 noch hätte abgeändert werden können (Bst. C). Die Rekurrentin beruft sich damit auf das Prinzip der Rechtssicherheit.

**3.1** Verfügungen müssen in einem gewissen Mass verbindlich sein, um Rechtssicherheit zu gewährleisten. Gegen die Verfügung vom 31. Dezember 2016 wurden keine Rechtsmittel ergriffen, weshalb sie formell und materiell in Rechtskraft erwachsen und damit grundsätzlich unabänderlich geworden ist (Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., 2012, N. 114 zu § 26). Stimmt eine rechtskräftige Verfügung nicht mit den materiell rechtlichen Vorschriften überein, geraten das Legalitätsprinzip und das Prinzip der Rechtssicherheit in ein Spannungsverhältnis. Unter bestimmten Voraussetzungen verhilft der Gesetzgeber nun dem Legalitätsprinzip zum Durchbruch, indem er es ermöglicht, auf formell und materiell rechtskräftige Verfügungen zurückzukommen. Den Zweck, einen Steuerausfall infolge einer Unterbesteuerung zu beheben, verfolgt dabei grundsätzlich die Nachsteuererhebung (Markus Reich, a.a.O., N. 115 zu § 26). Demnach bleibt zu prüfen, ob eine gesetzliche Grundlage besteht, nach welcher die Gemeinde die Verfügung vom 31. Dezember 2016 zu Ungunsten der Rekurrentin noch abändern durfte.

**3.2** Bei der Liegenschaftssteuer handelt es sich um eine fakultative Gemeindesteuer (Art. 258 StG). Nach Art. 268 Abs. 2 StG setzen die Gemeinden die Nachsteuern im Bereich der fakultativen Gemeindesteuern fest. Das einschlägige LST-Reglement der Gemeinde sieht keine Nachsteuererhebung vor und die Nachsteuervorschriften des StG finden mangels expliziten Verweises keine Anwendung auf die fakultativen Gemeindesteuern. Ein allfälliges "Nachsteuerverfahren" richtet sich damit nach den allgemeinen Vorschriften des VRPG (Michel Iff in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 3 zu Art. 268 StG).

**3.3** Nach Art. 56 Abs. 1 Bst. b VRPG kann die Gemeinde ein rechtskräftig erledigtes Verfahren von Amtes wegen wieder aufnehmen, wenn sie nachträglich von erheblichen Tatsachen erfährt oder entscheidende Beweismittel auffindet, die sie im früheren Verfahren nicht anrufen konnte, unter Ausschluss derjenigen, die nach der fraglichen Verfügung entstanden sind. Das Zurückkommen auf ein rechtskräftig erledigtes Verfahren durch die Gemeinde ist damit lediglich dann möglich, soweit die Gemeinde es im ursprünglichen Verfahren aus entschuldbaren Gründen unterlassen hat, einen Sachumstand oder ein Beweismittel abzuklären bzw. einzubringen. Entschuldbare Gründe liegen vor, wenn ein Sachumstand nicht bekannt war und mit den damals gebotenen Abklärungen auch nicht bekannt geworden wäre (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Bern, 1997, N. 12 zu Art. 56 VRPG).

**3.3.1** Im vorliegenden Fall ist der neue, von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung amtliche Bewertung (Steuerverwaltung), am 8. Januar 2018 mit Wirkung ab der Steuerperiode 2016 festgesetzte amtliche Wert die erhebliche Tatsache i.S.v. Art. 56 Abs. 1 Bst. b VRPG, von welcher die Gemeinde erst nachträglich, d.h. nach Erlass ihrer Verfügung vom

31. Dezember 2016 erfahren hat. Diese Tatsache ist dabei nicht erst nach der Verfügung vom 31. Dezember 2016 entstanden (was eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Art. 56 Abs. 1 Bst. b VRPG ausschliessen würde, vgl. E. 3.3), zumal das auslösende Ereignis für die ausserordentliche Neubewertung bereits die im Jahr 2016 auf dem Grundstück D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2.\_\_\_\_\_ eingetretenen Neubewertungsgründe nach Art. 183 StG waren.

**3.3.2** Die Gemeinde ist nicht zuständig für die Vornahme einer ausserordentlichen Neubewertung. Sie hat der dafür zuständigen Steuerverwaltung lediglich gestützt auf Art. 183 Abs. 3 StG Änderungen zu melden, die unter Umständen zu einer ausserordentlichen Neubewertung führen könnten. Damit ist der Gemeinde das Wissen um den Sachumstand nicht direkt zuzurechnen, dass auf dem Grundstück D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2.\_\_\_\_\_ effektiv Neubewertungsgründe nach Art. 183 StG eingetreten waren. Der Gemeinde bleibt damit höchstens vorzuwerfen, mit der Steuerverwaltung (oder der Rekurrentin) den Sachumstand nicht näher abgeklärt zu haben, ob betreffend das Grundstück D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2.\_\_\_\_\_ tatsächlich Neubewertungsgründe nach Art. 183 StG mit Wirkung für die Steuerperiode 2016 vorhanden waren. Bei Kenntnis um die eingetretenen Neubewertungsgründe wäre für die Gemeinde schliesslich verfahrensrechtlich angezeigt gewesen, das Liegenschaftssteuerverfahren pro 2016 gestützt auf Art. 38 VRPG zu sistieren, bis der neue (höhere) amtliche Wert pro 2016 definitiv festgestanden wäre. Im Wesentlichen bleibt im vorliegenden Fall somit abzuklären, ob entschuldbar ist, dass die Gemeinde den Sachumstand (Vorliegen von ausserordentlichen Neubewertungsgründen betreffend das Grundstück D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2.\_\_\_\_\_ mit Wirkung auf die Steuerperiode 2016) nicht näher abgeklärt hat und deshalb verpasste, das Verfahren zur Festsetzung der Liegenschaftssteuern pro 2016 zu sistieren.

**3.3.3** Grundsätzlich hat die verfügende Gemeinde nach Art. 18 VRPG den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen (Untersuchungspflicht). Der rechtserhebliche Sachverhalt ist beweisbedürftig. Eine Tatsache kann dann als bewiesen gelten, wenn die entscheidende Behörde auf Grund der erhobenen Beweise zur Überzeugung gelangt ist, dass diese besteht. Absolute Gewissheit ist dabei nicht erforderlich. Es genügt ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit, dass keine vernünftigen Zweifel bestehen bleiben (Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., N. 6 zu Art. 19 VRPG). Nachdem das vorhandene Beweismaterial gewürdigt und damit der Sachverhalt festgestellt wurde, ist das Recht von Amtes wegen anzuwenden und die Verfügung zu erlassen. Zu bedenken bleibt, dass die Untersuchungspflicht im Bereich des Massenverfahrens (wozu nebst der Veranlagung der direkten Steuern auch die Veranlagung der Liegenschaftssteuern zählt) auch faktische Grenzen kennt. Die verfügende Behörde ist angesichts des Arbeitsanfalls in Massenverfahren nicht verpflichtet, jeder Verästelung des Einzelfalls nachzugehen. Sie ist vielmehr gehalten, Einzelfallgerechtigkeit und Gesamtvollzug zu optimieren

(Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 18 zu Einführung zu Art. 122 ff. DBG).

**3.3.4** Für die Festsetzung der Liegenschaftssteuern ist nahezu ausschliesslich der amtliche Wert rechtserheblich (Art. 260 StG bzw. Art. 4 LST-Reglement). Die Liegenschaftsteuer wird deshalb automatisiert auf Grundlage des Registers der amtlichen Werte erhoben (Michel Iff, a.a.O., N. 1 zu Art. 262 StG). Gemäss telefonischer Auskunft der Steuerverwaltung umfasst das Register der amtlichen Werte rund 700'000 Grundstücke und jährlich finden rund 25'000 ausserordentliche Neubewertungen statt. Damit liegt die Wahrscheinlichkeit bei rund 96,4 %, dass ein automatisiert im Register abgefragter Wert nicht noch nachträglich auf Grund einer ausserordentlichen Neubewertung geändert wird. Bei diesen Gegebenheiten wird das nötige Beweismass (hohe Wahrscheinlichkeit [vgl. E. 3.3.3], dass der im Register eingetragene amtliche Wert richtig ist) zum Erlass einer Verfügung durch die Gemeinde zweifelsohne bereits durch die automatisierte Abfrage erreicht. Deshalb ist nicht zu beanstanden, dass es die Gemeinde mit Blick auf einen effizienten Gesamtvollzug unterlassen hat (E. 3.3.3), mit der Steuerverwaltung (oder der Rekurrentin) noch näher abzuklären, ob betreffend das Grundstück D.\_\_\_\_\_ Gb-bl. Nr. 2.\_\_\_\_\_ tatsächlich Neubewertungsgründe nach Art. 183 StG mit Wirkung für die Steuerperiode 2016 vorhanden waren. Das gilt umso mehr, da die Rekurrentin im vorliegenden Einzelfall zumindest theoretisch ebenso auf die (eigentlich verfahrensrechtlich angezeigte, vgl. E. 3.3.2) Sistierung hätte bestehen können, indem sie Einsprache gegen die Liegenschaftssteuerverfügung vom 31. Dezember 2016 erhoben hätte.

**3.4** Bezogen auf den vorliegenden Fall ist damit entschuldbar (E. 3.3.4), dass die Gemeinde den Sachumstand nicht näher abgeklärt hat, dass auf dem Grundstück D.\_\_\_\_\_ Gb-bl. Nr. 2.\_\_\_\_\_ wegen den im Jahr 2016 eingetretenen Neubewertungsgründen nach Art. 183 StG eine ausserordentliche Neubewertung stattfand. Deshalb durfte sie gestützt auf Art. 56 Abs. 1 Bst. b VRPG das Verfahren betreffend die Festsetzung der Liegenschaftssteuern pro 2016 wieder aufnehmen (E. 3.3) und die Liegenschaftssteuern mit Verfügung vom 14. April 2018 entsprechend dem neuen (höheren) amtlichen Wert pro 2016 festsetzen. Korrekterweise hat sie schliesslich auch alleine die Differenz gegenüber der Verfügung vom 31. Dezember 2016 in Rechnung gestellt (Bst. A). Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 22. Mai 2018 im Ergebnis zu bestätigen.

**4.** Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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]).

**Aus diesen Gründen wird erkannt:**

1. Der Rekurs pro 2016 wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden der Rekurrentin 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:
  - C.\_\_\_\_\_ AG zuhanden der A.\_\_\_\_\_ AG
  - Gemeinde D.\_\_\_\_\_

Zur Kenntnis:

Steuerverwaltung des Kantons Bern

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION  
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Wermuth