



100 20 107

Gemeinde: G. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 23.9.2021 PKA/AWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 21. September 2021

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichterin Schlup und der Fachrichter Glatthard sowie Werthmüller als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

D. _____

gegen

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

betreffend die amtliche Bewertung ab 2018

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A._____ (Rekurrentin) ist Eigentümerin der Liegenschaft G._____ Gbbl. Nr. 1____. Mit Verfügung vom 15. Oktober 2018 hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung (Steuerverwaltung), den amtlichen Wert des Grundstücks im Rahmen einer ausserordentlichen Neubewertung auf CHF 1'196'510.-- erhöht. Als Neubewertungsgrund wurde eine bewertungstechnische Änderung genannt.

B. Dagegen hat die Rekurrentin durch Rechtsanwältin D._____ (Vertreterin) Einsprache erheben lassen mit dem Antrag, die Grundstücke G._____ Gbbl. Nr. 1____, 2____, 3____, 4____, 5____, 6____ und 7____ sowie H._____ Gbbl. Nr. 8____, (und 9____) seien gestützt auf Art. 181 Abs. 2 StG als landwirtschaftliches Gewerbe nach der am 1. April 2018 in Kraft getretenen eidgenössischen Schätzungsanleitung für den landwirtschaftlichen Ertragswert ausserordentlich neu zu bewerten. Dies, weil der Wert des Grundeigentums der Rekurrentin noch sehr massgeblich von seiner landwirtschaftlichen Zweckbestimmung geprägt sei und der Betrieb mit 7.49 Hektaren landwirtschaftlicher Nutzfläche und einem Arbeitsaufwand von 1.014 Standardarbeitskräften die Voraussetzungen eines landwirtschaftlichen Gewerbes nach Art. 7 des Gesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 in der vorliegend anwendbaren Fassung vom 1. Januar 2014 (BGBB; SR 211.412.11) erfülle und somit ebenfalls den entsprechenden erbrechtlichen und zivilrechtlichen Einschränkungen im wirtschaftlichen Verkehr unterliege.

Eventuell wurde beantragt, dass auf eine ausserordentliche Neubewertung des Grundstücks G._____ Gbbl. Nr. 1____ ganz zu verzichten sei, ausser wenn die Umnutzung der Büroräume und/oder die Ansätze nach der geänderten eidgenössischen Schätzungsanleitung eine Wertveränderung von mehr als 10 % zur Folge haben sollten. Diesfalls seien die entsprechenden Faktoren gestützt auf Art. 181 Abs. 4 StG zu korrigieren.

Subeventuell wurde beantragt, dass betreffend den neubewerteten Wohnstock/5 (Gebäudenamen und Gebäudenummer gemäss Grundstückprotokoll der Amtlichen Bewertung) und den Wohnteil des Bauernhauses (Bezeichnung gemäss Grundstückprotokoll: Wohnhaus/Scheune/7) die Gebäudeart(-Note) und betreffend den Wohnstock/5 zusätzlich die Benotung der Komfortstufe anzupassen seien. Weiter sei auf eine Bewertung der Photovoltaikanlage zu verzichten und die Bewertung der PV-Anlage auf dem Objektprotokoll der Einstellhalle/7d ersatzlos zu streichen. Letzteres wurde damit begründet, dass gemäss der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung die PV-Aufdachanlage nicht Bestandteil des Gebäudes darstelle und somit nicht der amtlichen Bewertung unterliege. Auch die Bewertung der landwirtschaftlich genutzten Objekte sei entsprechend den dazu gemachten Ausführungen anzupassen. Sinngemäss wird verlangt, dass gemäss den Darlegungen dazu mindestens die verpachteten und

weiterhin landwirtschaftlich genutzten Objekte und Objektteile des Grundstücks G._____ Gbbl. Nr. 1___ landwirtschaftlich zu bewerten seien.

C. Mit Einspracheentscheid vom 19. Februar 2020 hat die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gutgeheissen, indem sie die weiterhin landwirtschaftlich genutzten Gebäude resp. Gebäudeteile wieder nach dem Ertragswert, resp. wie sie dazu geltend macht, zumindest vom zahlenmässigen Ergebnis her landwirtschaftlich bewertet hat. Im Zuge dieser Anpassung wurde auch die Gebäudeartnote der Betriebsleiterwohnung in "Wohnhaus/Scheune/7" in Anwendung der nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen von Note 3 wieder auf Note 2 herabgesetzt. Die Bewertung des Wohnstocks/5 blieb sowohl was die Benotung von Gebäudeart und Bauqualität anbelangt wie auch betreffend das wirtschaftliche Alter unverändert. Betreffend den seitens der Vertreterin als zu hoch bezeichneten Eigenmietwert hat die Steuerverwaltung festgehalten, dass die Mietwerte regelmässig den ortsüblichen Marktwerten angepasst würden. Entsprechend der Erhebung der Mietzinse in der Gemeinde G._____ betrage der Protokollmietzins über CHF 5'000.-- pro Jahr. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Wohnung, wie geltend gemacht, für nur CHF 2'800.-- pro Jahr vermietet worden sei. Betreffend die Bewertung der Photovoltaik-Aufdachanlage (PV-Anlage) wurde die Einsprache gutgeheissen und in Übereinstimmung mit der vom Bundesgericht (BGer 2C_510/2017 und 2C_511/2017 vom 16.9.2019) bestätigten Praxis des Verwaltungsgerichts als Fahnris aus der amtlichen Bewertung entfernt, der amtliche Wert entsprechend reduziert und die PV-Anlage als bewegliches Vermögen besteuert. Zum Berechtigungsgrund für die ausserordentliche Neubewertung bringt die Steuerverwaltung vor, dass sich die amtliche Bewertung stets auf die am Stichtag gültigen Vorgaben des Bodenrechts von Bund und Kanton abzustützen habe. Mit Gültigkeit ab dem Steuerjahr 2018 sei am 1. April 2018 die revidierte und zur Zeit gültige eidgenössische Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswerts in Kraft getreten. Allein das Inkrafttreten der neuen Schätzungsanleitung stelle einen Neubewertungsgrund für die Neufestsetzung des amtlichen Werts aller vorliegend interessierenden Objekte dar. Aufgrund der teilweisen Gutheissung wurde der amtliche Wert der Liegenschaft G._____ Gbbl. Nr. 1___ auf CHF 1'037'410.-- herabgesetzt. Betreffend den Eigenmietwert sei für die nicht verpachteten oder nicht vermieteten und bisher bei der Bemessung des Eigenmietwerts unberücksichtigt gebliebenen Objekte, der Speicher/7a, die Schweinescheune/7b, der Schopf/7c und der als Autounterstand genutzte Teil der Einstellhalle/7d sowie das Treibhaus/7e, ein Eigenmietwert ausgeschrieben und der Eigenmietwert entsprechend angepasst worden.

D. Gegen diesen Einspracheentscheid liess die Rekurrentin mit Eingabe vom 16. März 2020 durch die Vertreterin bei der Steuerrekurskommission des Kanton Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs erheben. Dabei wird beantragt, dass der Wohnteil des Bauernhauses

(Wohnhaus/Scheune/7) als Betriebsleiterwohnung zu bestimmen und nach landwirtschaftlichen Grundsätzen zu bewerten sei. Bezüglich den Wohnstock/5 sei die ursprüngliche Gebäudeartnote 3 beizubehalten (von Note 4 im Einspracheentscheid wieder auf Note 3 herabzusetzen) resp. eventuell die Benotung "Komfort" (die Gesamtnote der Komfortstufe) entsprechend der Gebäudeartnote 4 angemessen zu reduzieren. Weiter sei betreffend den Wohnstock/5 die Bewertung des Gebäudealters (recte des wirtschaftlichen Alters) den tatsächlichen Gegebenheiten anzupassen. Zudem seien weitere allfällige Korrekturen vorzunehmen, die sich aus der Qualifikation der Grundstücke G. _____ Gbbl. Nr. 1____, 2____, 3____, 4____, 5____, 6____ und 7____ sowie H. _____ Gbbl. Nr. 8____ und 9____ als landwirtschaftliches Gewerbe ergeben würden.

Eventualiter seien die per Steuerjahr 2011 festgesetzten amtlichen Werte, subeventuell ausschliesslich für den Wohnstock/5 und den Wohnteil des Bauernhauses, (Wohnhaus/Scheune/7) unverändert zu belassen.

In der Begründung wird u.a. vorgebracht, dass es insb. betreffend die bereits zuvor nichtlandwirtschaftlich bewerteten Wohneinheiten grundsätzlich an den tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen für eine ausserordentliche Neubewertung fehle. Dies auch beim renovierten Wohnstock/5, weil die Unterhaltsarbeiten nur werterhaltenden Charakter gehabt hätten, womit die Wertveränderung auch bei diesem Objekt die notwendige 10 %-Schwelle nicht erreiche. Auch könne die per 1. April 2018 aktualisierte Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswerts nicht als Neubewertungsgrund für nichtlandwirtschaftlich zu bewertende Wohnobjekte herangezogen werden. Weiter werde bei den landwirtschaftlich bewerteten Ökonomieteilen die 10 %-Schwelle ebenfalls nicht erreicht, weshalb nicht ersichtlich sei, unter welchem Titel eine Erhöhung des amtlichen Werts erfolgen könnte.

Sinngemäss wird weiter festgehalten, dass, soweit überhaupt eine Anpassung des amtlichen Werts angezeigt sei, dieser nach unten zu korrigieren sei, da es sich bei dem Betrieb um ein landwirtschaftliches Gewerbe handle und die Betriebsleiterwohnung somit nach landwirtschaftlichen Bewertungsgrundsätzen bewertet werden müsse.

Weiter wird die Benotung des Wohnstocks/5, insb. die Gebäudeartnote und die Benotung der Komfortstufe sowie die Bestimmung des wirtschaftlichen Alters des Objekts kritisiert und als falsch eingestuft.

Betreffend den grundsätzlich nicht bestrittenen neuen Eigenmietwert der selbstgenutzten und bisher im Eigenmietwert nicht enthaltenen Objekte des Ökonomieteils wird festgehalten, dass diese erstmals im Einspracheentscheid vom 19. Februar 2020 erfasst worden seien.

Verfahrensrechtlich wird eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend gemacht, da die Steuerverwaltung nicht auf die Vorbringen der Vertreterin betreffend die Qualifikation des Betriebs als landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne des bürgerlichen Bodenrechts eingegangen sei.

E. Mit Schreiben vom 18. September 2020 hat die Vertreterin eine Feststellungsverfügung des Regierungsstatthalteramts _____ (RSTA_____) vom 6. August 2020 sowie einen diesbezüglichen Beschwerdeverzicht des Amtes für Landwirtschaft und Natur des Kantons Bern, Fachstelle Boden (LANAT), eingereicht, in welcher der Betrieb der Rekurrentin (Grundstücke G. _____ Gbbl. Nr. 1____, 2____, 3____, 4____, 5____, 6____ und 7____ sowie H. _____ Gbbl. Nr. 8____ und 9____) als landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGGB qualifiziert wird.

F. In ihrer Vernehmlassung vom 30. Oktober 2020 zum Rekurs schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Begehren. In der Begründung verweist sie vorab auf den Einspracheentscheid. Die seitens der Vertreterin gerügte Verletzung des rechtlichen Gehörs wird bestritten und auf die Ausführungen im Einspracheentscheid betreffend die Bewertungsart (landwirtschaftlich / nichtlandwirtschaftlich) verwiesen. Dabei wird wie bereits im Einspracheentscheid erneut festgehalten, dass es sich bei dem zu bewertenden Grundstück nach Ansicht der Steuerverwaltung, entgegen der Auffassung der Vertreterin nicht um einen Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes handle. Erstmals wurde diese Auffassung nun auch damit begründet, dass der Betrieb seit dem 1. Januar 2012 parzellenweise verpachtet sei, weshalb kein landwirtschaftliches Gewerbe vorliege und die Bewertung aller Gebäude nach den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen zu erfolgen habe. Betreffend die Feststellungsverfügung des RSTA_____ wird vorgebracht, dass dieser Entscheid sich auf die Gewerbebeurteilung des Inforama vom 22. Juli 2020 stütze. Darin werde betreffend das bestehende Pachtverhältnis von falschen Voraussetzungen ausgegangen. Die Beurteilung beruhe auf der Annahme, dass es sich bei dem Pachtvertrag um eine Gewerbepacht handle resp. die parzellenweise Verpachtung nur vorübergehend sei. Diese Voraussetzungen seien beide nicht gegeben, da selbst wenn ein landwirtschaftliches Gewerbe vorgelegen hätte, dies nach Ablauf der sechsjährigen Frist gemäss Art. 8 (Bst. a) BGGB am 1. Januar 2018 abgelaufen sei, weshalb die Bestimmungen des BGGB für landwirtschaftliche Gewerbe nicht mehr anwendbar und die Feststellungsverfügung des RSTA_____ nichtig sei.

G. In ihrer Stellungnahme vom 14. Dezember 2020 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung hält die Vertreterin vollumfänglich an ihren Anträgen fest. Sie hält insb. zur Gewerbeeigenschaft des Betriebs der Rekurrentin fest, dass der Betrieb entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung nicht parzellenweise verpachtet sei und zudem die Verpachtung u.a. auch aus gesundheitlichen Gründen erfolgt sei sowie mit Blick auf eine mögliche Nachfolgeregelung

in der Familie nur vorübergehenden Charakter habe. Die Feststellungsverfügung des RSTA_____ beruhe somit nicht auf falschen Voraussetzungen und sei allein schon deshalb nicht als nichtig zu qualifizieren.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen 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 vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert unbestimmt ist (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Streitig ist der amtliche Wert der Liegenschaft G._____ Gbbl. Nr. 1___ ab 2018.

Mit dem Einspracheentscheid wurde als Folge der Neufestlegung des amtlichen Werts auch die Höhe des Eigenmietwerts korrigiert. Dieser basiert zwar auf den im Verfahren der amtlichen Bewertung ermittelten Protokollmietwerten, ist aber nicht Teil der amtlichen Bewertung, liegt ausserhalb des vorliegenden Streitgegenstands der amtlichen Bewertung und ist somit selbstständig im Rahmen der Veranlagung der Einkommenssteuer anzufechten. Ergänzend ist dazu festzuhalten, dass soweit die definitiven Veranlagungen ab 2018 noch nicht erfolgt oder in Rechtskraft erwachsen sind und soweit die materiellen steuerrechtlichen Verhältnisse ab dieser Steuerperiode bereits dieselben waren, der aufgrund der Neubewertung korrigierte Eigenmietwert im Einkommen berücksichtigt werden und zu gegebener Zeit mit Einsprache gegen die Einkommensveranlagung angefochten werden kann.

3. Die Vertreterin macht geltend, dass der einmal festgelegte amtliche Wert rechtsbeständig sei und es vorliegend grundsätzlich an der notwendigen Rechtsgrundlage für eine ausser-

ordentliche Neubewertung fehle. Dies einerseits, weil die per 1. April 2018 in Kraft getretene revidierte Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswerts (Anhang zur Verordnung über das bürgerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1993 in der vorliegend gültigen Fassung vom 1. April 2018 [VBB; SR 211.412.110]; nachfolgend: Schätzungsanleitung) nicht auf die nichtlandwirtschaftlich bewerteten Objekte anwendbar sei, andererseits, weil betreffend die Wertveränderung die 10 %-Schwelle für eine ausserordentliche Neubewertung nicht erreicht werde.

3.1 Da die bewerteten Objekte zum Teil landwirtschaftlich und zum Teil nichtlandwirtschaftlich genutzt wurden, sind die Rechtsgrundlagen für eine Neubewertung resp. eine ausserordentliche Neubewertung gemäss Art. 183 Abs. 1 StG teilweise verschieden. Grundsätzlich ist dazu aber festzuhalten, dass es sich bei dem Grundstück G._____ Gbbl. Nr. 1___ um ein landwirtschaftliches Grundstück handelt. Auf diese ist grundsätzlich die Schätzungsanleitung anwendbar. Mit Inkrafttreten der revidierten Schätzungsanleitung per 1. April 2018 liegt ein Überprüfungsgrund für sämtliche landwirtschaftlichen Grundstücke und, soweit diese landwirtschaftlich gemäss dem Ertragswert zu bewerten sind, auch eine Rechtsgrundlage für eine Neubewertung vor. Die revidierte Schätzungsanleitung beruht u.a. auf einer Anpassung des Regelwerks an die veränderten Marktverhältnisse und die gesteigerte Effizienz in der landwirtschaftlichen Produktion (vgl. Medienmitteilung des EJPD vom 31.1.2018 zur Revision der Schätzungsanleitung, einsehbar unter: <<https://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/aktuell>> [besucht am 28.6.2021]). Analog zu einer allgemeinen Neubewertung im Bereich der nichtlandwirtschaftlichen Bewertung gemäss Art. 182 StG, bei der zuvor die nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen überarbeitet und den veränderten Marktverhältnissen angepasst werden, sind auch bei einer Revision der Schätzungsanleitung alle landwirtschaftlich zu bewertenden Grundstücke und Objekte gemäss den veränderten Bewertungsnormen neu zu schätzen. Anders als bei einigen Tatbeständen der ausserordentlichen Neubewertung gemäss Art. 183 StG, erfolgt dies unabhängig vom Mass der seit der letzten Bewertung eingetretenen Veränderungen. Die 10 %-Regel greift hier nicht. Soweit aber ein bisher nichtlandwirtschaftlich bewertetes Objekt auch gemäss der revidierten Schätzungsanleitung weiterhin nichtlandwirtschaftlich zu bewerten ist, gelten für eine Anpassung des amtlichen Werts die Voraussetzungen von Art. 183 StG.

3.2 Betreffend die ausserordentliche Neubewertung des Wohnstocks/5 gilt es festzuhalten, dass ein Teil des Hauses, der zuvor als Büroraum genutzt worden war, nach dem Ableben des Ehegatten der Rekurrentin im Jahr 2014 zu Wohnraum umgenutzt wurde. Änderungen in der Benützungsart resp. Umnutzungen stellen gemäss Art. 183 Abs. 1 Bst. b StG einen Grund für die Vornahme einer ausserordentlichen Neubewertung dar. Abweichend von Art. 183 Abs. 1 Bst. a, c, d und f StG wird in Art. 183 Abs. 1 Bst. b StG ausdrücklich darauf verzichtet, eine

(wenn auch unbestimmte) quantitative Schwelle festzulegen. Umnutzungen stellen somit unabhängig von ihrem Ausmass einen ausserordentlichen Neubewertungsgrund dar. Mangels einer quantitativen Schwelle kommt es dabei nicht darauf an, ob und in welchem Mass sich die Umnutzung auf den amtlichen Wert ausgewirkt hat (vgl. Annik Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 17 f. zu Art. 183 StG). Betreffend den Wohnstock/5 hat somit ein Neubewertungsgrund vorgelegen. Im Übrigen wurde der Wohnstock/5 im Zusammenhang mit der Umnutzung renoviert. Die Renovation führte zu einer moderaten Verjüngung der Baute resp. zu einem tieferen wirtschaftlichen Alter, was sich in einem höheren amtlichen Wert niedergeschlagen hat. Der neue amtliche Wert liegt dabei (selbst bei einer Gebäudeartnote 3, wie von der Vertreterin beantragt, s. E. 6 hiernach) über 10 % höher als der amtliche Wert ab 2011, womit betreffend den Wohnstock/5 auch die Voraussetzungen für eine ausserordentliche Neubewertung nach Art. 183 Abs. 1 Bst. a StG erfüllt sind. Keine Rolle spielt in diesem Zusammenhang, ob die ausgeführten Renovationsarbeiten an sich wertvermehrenden oder bloss werterhaltenden Charakter hatten. Renovationen sind selten ausschliesslich werterhaltender Natur und führen nicht selten in einzelnen oder mehreren Bereichen zu Anhebungen des Standards des Objekts. Aber auch rein werterhaltende Massnahmen führen über die Verringerung des wirtschaftlichen Alters regelmässig zu einer Wertsteigerung der Liegenschaft und soweit die Voraussetzungen für eine ausserordentliche Neubewertung erfüllt sind, zu einer entsprechenden Erhöhung des amtlichen Wertes.

3.3 Das Bauernhaus, Wohnhaus/Scheune/7, wurde ebenfalls neu bewertet. Hier ist zu unterscheiden zwischen dem landwirtschaftlich zu bewertenden Ökonomieteil und dem Wohnteil, der, soweit kein landwirtschaftliches Gewerbe vorliegt, gemäss Art. 56 Abs. 1 Bst. a und d StG sowie Art. 13 Abs. 2 Bst. b des Dekrets über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte vom 22. Januar 1997 (ABD; BSG 661.543) nichtlandwirtschaftlich zu bewerten ist. Der Ökonomieteil war gemäss der revidierten Schätzungsanleitung infolge veränderter Schätzungsnorm neu zu bewerten. Dabei ist, wie zuvor in E. 3.1 ausgeführt, keine quantitative Schwelle betreffend das Ausmass der wertmässigen Veränderung zu beachten. Der Ökonomieteil wurde von der Steuerverwaltung zwar entgegen den bundesrechtlichen Vorgaben von Art. 10 BGG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Bst. b VBB gemäss dem System der nichtlandwirtschaftlichen Bewertung geschätzt, dies aber unter Berücksichtigung des landwirtschaftlichen Ertragswerts gemäss revidierter Schätzungsanleitung (pag. 48). Der neu festgesetzte amtliche Wert des Ökonomieteils (Summe von Stall, Remise und Lager) liegt mit insgesamt CHF 33'688.-- (pag. 138) zugunsten der Rekurrentin geringfügig unter dem gemäss revidierter Schätzungsanleitung ermittelten landwirtschaftlichen Ertragswert von CHF 34'414.-- (pag. 47/49 R). Vom Ergebnis her ist das Vorgehen der Steuerverwaltung auch aus Sicht des Bundesrechts somit nicht zu beanstanden (s. dazu auch E. 3.6 hiernach). Der Wohnteil des Bauernhauses wurde eben-

falls neu geschätzt. Dabei wurde die Anzahl Raumeinheiten (RE) zugunsten der Rekurrentin von 10.4 RE auf 10.3 RE reduziert. Eine fehlerhafte Feststellung der RE ist regelmässig als offensichtliche Unrichtigkeit zu qualifizieren und gemäss Art. 181 Abs. 4 StG unabhängig von der hier nicht anwendbaren 10 %-Regel, ab dem laufenden Steuerjahr, vorliegend ab 2018, zu korrigieren. Die Anpassung des Wertes des Wohnteils des Objekts Wohnhaus/Scheune/7 zugunsten der Rekurrentin ist somit zu Recht erfolgt.

3.4 Die Einstellhalle/7d war zuvor entgegen der tatsächlichen Nutzung rein landwirtschaftlich bewertet. Sie war somit aufgrund der revidierten Schätzungsanleitung neu zu bewerten. Die Überprüfung ergab eine Aufteilung in einen landwirtschaftlich genutzten Teil von rund 160 m² und einen nichtlandwirtschaftlich genutzten Teil von rund 60 m². Entsprechend bestand sowohl für den reduzierten landwirtschaftlich genutzten Teil wie auch für den neu ausgeschiedenen nichtlandwirtschaftlich genutzten Teil eine Rechtsgrundlage für die Neubewertung. Einerseits aufgrund der revidierten Schätzungsanleitung, andererseits als Folge einer längst erfolgten Umnutzung als erstmalige Bewertung eines nichtlandwirtschaftlich genutzten Gebäudeteils gemäss Art. 56 Abs. 1 Bst. a und d StG sowie den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen. Die Bewertung der Einstellhalle/7d an sich ist nicht bestritten und erscheint, soweit den nichtlandwirtschaftlich genutzten Teil betreffend, unproblematisch und korrekt.

3.5 Das zum nichtlandwirtschaftlich genutzten Teil der Einstellhalle/7d Gesagte gilt gleichermaßen für die bisher nach landwirtschaftlichem Ertragswert erfassten (vgl. pag. 100/111), aber nichtlandwirtschaftlich genutzten und dementsprechend ebenso neu nichtlandwirtschaftlich zu bewertenden Gebäude Schopf/7c, Schweinescheune/7b und Speicher/7a. Deren Neubewertung ist somit ebenfalls zu Recht erfolgt.

3.6 Die Bewertung des verpachteten landwirtschaftlich genutzten Teils der Einstellhalle/7d von 160 m², hat gemäss den bundesrechtlichen Normen des bäuerlichen Bodenrechts (Art. 10 BGG i.V.m. Art. 2 Abs.1 Bst. b VBB und der Schätzungsanleitung) nach dem Ertragswert zu erfolgen. Die Bewertung der Einstellhalle/7d erfolgte jedoch analog zur Bewertung des Ökonometeils von Wohnhaus/Scheune/7 (siehe E. 3.3 hiervor) und in Übereinstimmung mit der Bestimmung von Art. 56 Abs. 1 Bst. a zweiter Satz StG und Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG sowie Art. 13 Abs. 2 Bst. b ABD als Gebäude auf einem landwirtschaftlichen Grundstück, das nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört, nach den Bewertungsnormen für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke. Diese Bewertung und die genannten ihr zugrundeliegenden Normen stehen damit im Widerspruch zum ausdrücklichen Verweis auf das bäuerliche Bodenrecht im ersten Satz von Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG, nach dem sowohl landwirtschaftliches Gewerbe als auch landwirtschaftliche Grundstücke, inklusive der sich darauf befindenden Gebäude, soweit sie landwirt-

schaftlich genutzt werden, zum Ertragswert nach Massgabe des bäuerlichen Bodenrechts resp. der Schätzungsanleitung landwirtschaftlich zu bewerten sind (vgl. Art. 2 Abs. 1 Bst. b VBB).

Zwar wurde mit Blick auf den Verweis in Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG erster Satz StG und im Sinn der bundesrechtlichen Bestimmungen des bäuerlichen Bodenrechts auch hier entsprechend der Praxis der Steuerverwaltung der Ertragswert des landwirtschaftlich genutzten Teils der Einstellhalle/7d als Richtwert der nichtlandwirtschaftlichen Bewertung zugrunde gelegt (vgl. Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften, Ausgabe 2020 [nachfolgend: Erläuterungen 2020] S. 9, Abgrenzung landwirtschaftliche zu nichtlandwirtschaftlicher Bewertung, dritter und vierter Absatz; einsehbar unter: https://www.sv.fin.be.ch/sv_fin/de/index/navi/index.html), Menu "Themen > Dokumente, Publikationen; Merkblätter, Wegleitungen, Formulare > Wegleitungen > Bewertung von Grundstücken und Liegenschaften" [besucht am 28.6.2021]). Die anwendbaren Normen und Tabellenwerte lassen aber in diesem Fall auch unter Anwendung des tiefstmöglichen Mietwertansatzes in der entsprechenden Mietwertkategorie keine Bewertung zu, die dem Ertragswert entspricht. Unter Anwendung des tiefstmöglichen Mietwertansatzes pro Bewertungspunkt ergibt sich für den landwirtschaftlich genutzten Teil dieses Ökonomiegebäudes (Remise, pag. 142) ein amtlicher Wert von CHF 12'005.--. Der landwirtschaftliche Ertragswert dieses Gebäudeteils wurde aber mit CHF 9'600.-- ermittelt (vgl. pag. 47 Rückseite). Die Bewertung liegt damit rund 25 % über dem landwirtschaftlichen Ertragswert.

Diese Abweichung ist vom absoluten Betrag her und mit Blick auf den Vermögenswert der Gesamtliegenschaft von über CHF 1 Mio. und die vermögenssteuerlichen Auswirkungen zwar von untergeordneter Bedeutung, relativ betrachtet, bezogen auf das Einzelobjekt hingegen recht hoch. Dazu ist festzuhalten, dass die nichtlandwirtschaftliche Bewertung des landwirtschaftlich genutzten Teils der Einstellhalle/7d gemäss den nichtlandwirtschaftlichen Normen der ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung zur Bewertung von Gebäuden auf landwirtschaftlichen Grundstücken gemäss Art. 56 Abs. 1 Bst. a zweiter Satz StG und Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG sowie der Bestimmung von Art. 13 Abs. 2 Bst. b ABD entspricht. Soweit diese Bestimmungen im Widerspruch zum Verweis in Art. 56 Abs. 1 Bst. a erster Satz StG stehen, geht die darin enthaltene ausdrückliche Spezialregelung zur Bewertung von Gebäuden auf landwirtschaftlichen Grundstücken als lex specialis der Verweisung in Art. 56 Abs. 1 Bst. a erster Satz StG als generelle Norm vor. Den bundesrechtlichen Vorgaben des bäuerlichen Bodenrechts wird dabei aber gemäss der geltenden Praxis der Steuerverwaltung im Rahmen der nichtlandwirtschaftlichen Bewertung (vgl. auch die Bewertung des Ökonomieteils des Bauernhauses, E. 3.3), insofern entsprochen, als der nach nichtlandwirtschaftlichen Normen festzulegende Gebäudewert, wie zuvor bereits erwähnt, rechnerisch dem Ertragswert angeglichen wird, so dass i.d.R., rein vom

Betrag her, kein massgeblicher Unterschied verbleibt (vgl. Erläuterungen 2020, S. 9, Abgrenzung landwirtschaftliche zu nichtlandwirtschaftlicher Bewertung, dritter und vierter Absatz). Kann dem Ertragswert, wie vorliegend, aufgrund der Bewertung innerhalb des Systems der nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen in Einzelfällen nicht (ganz) entsprochen werden, ist dies auch bei einer an sich deutlichen Abweichung hinzunehmen. Dies einerseits mit Blick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz sowie auf das Legalitätsprinzip und die vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollte Bewertungsform, welche beide die Nichtanwendung der gesetzlich vorgeschriebenen Bewertungsmethode ausschliessen, und andererseits mit Blick auf die Bestimmung von Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), die als massgebliche bundesrechtliche Steuernorm zur Bewertung landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke den Kantonen einen grossen Spielraum lässt und insbesondere auch die Mitberücksichtigung des den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen zugrundeliegenden Verkehrswerts zulässt (vgl. Dzamko-Locher/Teuscher in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., 2017, N. 35 zu Art. 14 StHG). Nach dem Gesagten ist auch die vom Ertragswert abweichende Bewertung des landwirtschaftlich genutzten Ökonomieteils der Einstellhalle/7d nicht zu beanstanden.

3.7 Aus den bisherigen Erwägungen folgt, dass die von der Steuerverwaltung basierend auf verschiedenen Rechtsgrundlagen vorgenommenen Neubewertungen sowohl der landwirtschaftlich genutzten wie auch der nichtlandwirtschaftlich genutzten Gebäude zu Recht erfolgt ist. Unabhängig vom Ausgang des vorliegenden Verfahrens betreffend den Hauptantrag folgt daraus bereits, dass weder dem Eventualantrag noch dem Subeventualantrag, den amtlichen Wert der verschiedenen Gebäude- und Gebäudeteile auf den per 2011 festgesetzten Werten zu belassen, stattgegeben werden kann.

4. Die Vertreterin macht geltend, dass das vorliegend interessierende Grundstück G._____ Gbbl. Nr. 1___ zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehöre, weshalb die Wohnung im Bauernhaus, Objekt Wohnhaus/Scheune/7, als Betriebsleiterwohnung zum Ertragswert gemäss Schätzungsanleitung zu bewerten sei und alle weiteren Korrekturen, die sich für die Bewertung aller dem Gewerbe zugehörigen Grundstücke aus der Qualifikation als landwirtschaftliches Gewerbe ergeben würden, vorzunehmen seien.

4.1 Eine Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dient, gilt gemäss Art. 7 Abs. 1 BGGBB als landwirtschaftliches Gewerbe, wenn zu deren Bewirtschaftung mindestens eine Standardarbeitskraft (SAK) notwendig ist (sog. Gewerbebegrenze). Für landwirtschaftliche Gewerbe gelten gemäss

Art. 4 und Art. 11 ff. BGGB insbesondere betreffend das Erbrecht sowie die Veräusserung besondere, die Verkehrsfähigkeit einschränkende Bestimmungen. Auch im Steuerrecht gelten für landwirtschaftliche Gewerbe zum Teil besondere Bestimmungen. So werden nach der Vorschrift von Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG i.V.m. Art. 13 Abs.1 ABD die gemäss Art. 7 BGGB zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörenden Grundstücke mitsamt den zum Gewerbe gehörenden Bauten zum Ertragswert nach Massgabe des bäuerlichen Bodenrechts von Bund und Kanton bewertet.

4.1.1 Gemäss dem Vorbehalt des kantonalen Rechts in Art. 5 BGGB können die Kantone auch kleinere landwirtschaftliche Betriebe, welche die Voraussetzungen von Art. 7 Abs. 1 BGGB nicht erfüllen, den Bestimmungen für landwirtschaftliche Gewerbe unterstellen und die Gewerbegrenze auf einen Bruchteil der Standardarbeitskraft von Art. 7 BGGB festlegen. In der bis zum 31. Dezember 2013 gültigen Fassung von Art. 5 Bst. a BGGB lag die minimale Betriebsgrösse bei 0.75 SAK. Danach, gemäss der am 1. Januar 2014 in Kraft getretenen Fassung, lag der Grenzwert auf kantonomer Ebene bei 0.6 SAK.

Im Kanton Bern war die Gewerbegrenze in Art. 1 Abs. 1 und Abs. 1a des Gesetzes über das bäuerliche Boden- und Pachtrecht (BPG; BSG 215.124.1) für Betriebe im Berg- und Hüggebiet bis zum 31. März 2019 auf 0.75 SAK festgelegt. Mit Beschluss des Grossen Rats vom 5. September 2018 wurde der Grenzwert für die Unterstellung eines landwirtschaftlichen Betriebs unter die Bestimmungen über die landwirtschaftlichen Gewerbe ab dem 1. April 2019 für Betriebe im Berg- und Hüggebiet neu auf 0.6 SAK und für die übrigen Betriebe auf 0.85 SAK festgelegt.

4.1.2 In der Bewertungspraxis der Steuerverwaltung werden diese Werte des bäuerlichen Bodenrechts gemäss der Bestimmung von Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG übernommen, weshalb die Steuerverwaltung mit der Änderung und Ergänzung des Art. 1 BPG per 1. April 2019 ihre Praxis ebenfalls entsprechend angepasst hat (vgl. dazu Erläuterungen 2020, S. 9).

5. Aus der dargelegten Entwicklung der gesetzlichen Grundlagen geht hervor, dass die seitens der Vertreterin geltend gemachte Gewerbeeigenschaft ab dem Jahr 2018 bis zum 1. April 2019 noch nach den alten, damals geltenden Voraussetzungen für ein landwirtschaftliches Gewerbe zu beurteilen ist. Zur Qualifikation des Betriebs, zu der die vorliegend interessierende Parzelle G._____ Gbbl. Nr. 1___ gehört, ist folgendes festzuhalten.

5.1 In den Akten befindet sich eine einfache Berechnung der SAK des Betriebs der Rekurrentin aus dem Jahr 2015. Die Berechnung weist ein Produktionspotential bis Ende 2015 von 1.134 SAK und aufgrund der angepassten Berechnung der SAK-Einheiten ab 2016 ein solches

von 1.034 SAK auf. Gemäss dieser Berechnung hätte der Betrieb somit die Gewerbegrenze von damals 0.75 SAK ohne weiteres erreicht. Im Laufe des vorliegenden Verfahrens wurde aber auch eine umfassende Gewerbebeurteilung des Inforama in Zollikofen vom 22. Juli 2020 eingereicht. Aus dieser geht hervor, dass der Betrieb der Rekurrentin bei standardisierter Bewirtschaftung sowie unter Berücksichtigung der vorhandenen, nutzbaren Infrastruktur und der örtlichen Verhältnisse sowie bei seit 2016 unveränderten SAK-Einheiten objektiv betrachtet effektiv nur ein Produktionspotential von 0.6 bis 0.7 SAK aufweist (vgl. dazu Eduard Hofer in: Das bäuerliche Bodenrecht, Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991, 2. Aufl., 2011, N. 99 ff. zu Art. 7 BGGB). Die Differenz ergibt sich insbesondere aus der Tatsache, dass die Berechnung aus dem Jahr 2015 nicht auf einer eingehenden Prüfung beruhte, sondern schlicht auf die vorhandenen 18 Anbindeplätze für Milchkühe im Stall abgestellt hat, ohne deren Wirtschaftlichkeit zu prüfen. Dies, obwohl auf dem Betrieb im Jahr 2015 resp. seit dem Jahr 2007 keine Milchkühe mehr gehalten und wie in der Beurteilung seitens des Inforama aufgezeigt, bereits auf die Jungviehaufzucht umgestellt worden war. Auch die Variante 2 der Gewerbebeurteilung, welche von einer möglichen Bewirtschaftung des Betriebs mittels Milchkuhhaltung ausgeht, nennt mit Blick u.a. auf die realisierbare Futtereigenproduktion eine wirtschaftlich vertretbare Anzahl von zehn Grossvieheinheiten (GVE) resp. Milchkühen. Die Berechnung aus dem Jahr 2015 ging somit von einem falschen resp. gemäss der Gewerbebeurteilung nicht sinnvollen Bewirtschaftungsszenario aus (vgl. Eduard Hofer, a.a.O., N. 107 und N. 110c zu Art. 7 BGGB). Es kann somit davon ausgegangen werden, dass eine eingehende und objektive Prüfung und Berechnung des möglichen und realistischen Produktionspotentials, wie in der Gewerbebeurteilung des Inforamas vom 22. Juli 2020, auch zu einem früheren Zeitpunkt bereits dasselbe, tiefere Ergebnis von im besten Fall 0.7 SAK gezeitigt hätte. Damit erfüllte der Betrieb der Rekurrentin vor der Revision von Art. 1 Abs. 1 BPG per 1. April 2019, wo für die Gewerbeeigenschaft im Berg- und Hügelgebiet noch 0.75 SAK notwendig waren, die Voraussetzungen für die Qualifikation als landwirtschaftliches Gewerbe nicht. Der Betrieb ist somit im hier massgeblichen Beurteilungszeitpunkt für die amtliche Bewertung ab 2018 nicht als landwirtschaftliches Gewerbe zu qualifizieren.

Vor diesem Hintergrund bleibt zur seitens der Steuerverwaltung geltend gemachten sechsjährigen Frist von Art. 8 BGGB bei parzellenweiser Verpachtung eines landwirtschaftlichen Gewerbes, folgendes ergänzend festzuhalten: Der Pachtvertrag ab 2012 vom 14. Januar 2015 erstreckt sich nicht auf den ganzen Betrieb. Nicht nur die Betriebsleiterwohnung, sondern auch weitere Teile des Betriebs wie die Waldparzellen und ein Teil der Ökonomiegebäude wurden nicht mitverpachtet. Damit kann ab dem 1. Januar 2012 bis am 1. Januar 2018 wohl von einer Parzellenpacht von über sechs Jahren ausgegangen werden (vgl. Pachtvertrag vom 14.1.2015, Beilage 6 zum Rekurs, pag. 124, wo offensichtlich im Vertrag selbst ausdrücklich von einer Par-

zellenpacht ausgegangen wurde). Mangels Vorliegens eines landwirtschaftlichen Gewerbes bis zum 1. April 2019 sind aber die Bestimmungen zur Parzellenpacht resp. zur Auflösung des landwirtschaftlichen Gewerbes von Art. 8 Bst. a BGGB ohnehin gar nicht auf den Betrieb der Rekurrentin anwendbar, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Selbst wenn ein landwirtschaftliches Gewerbe vorgelegen hätte, würde die Rechtsfolge von Art. 8 Bst. a BGGB an der fehlenden Bewilligung resp. an der fehlenden Rechtmässigkeit für die parzellenweise Verpachtung scheitern (vgl. Eduard Hofer, a.a.O., N. 9a zweiter Absatz zu Art. 8 BGGB).

5.2 Mit der per 1. April 2019 in Kraft getretenen Gesetzesänderung von Art. 1 Abs. 1 BPG haben sich die Voraussetzungen für die Qualifikation des Betriebs als landwirtschaftliches Gewerbe geändert. Die Gewerbegrenze wurde für Betriebe im Berg- und Hügелgebiet entsprechend dem Grenzwert von Art. 5 Bst. a BGGB auf 0.6 SAK, für die übrigen Betriebe auf 0.85 SAK herabgesetzt. Der Betrieb der Rekurrentin liegt gemäss dem Geobasisdatensatz zu den landwirtschaftlichen Zonen zu 100 % in der Hügелzone (einzusehen unter: <https://map.geo.admin.ch>, Menu "Geokatalog > Thema wechseln > BLW > Erschwernisse und Einschränkungen > Landwirtschaftliche Zonengrenzen" [besucht am 2.8.2021]). Mit einem ausgewiesenen Produktionspotential von 0.6 bis 0.7 SAK qualifiziert der Betrieb der Rekurrentin somit ab Inkrafttreten der neuen Gewerbegrenze grundsätzlich als landwirtschaftliches Gewerbe. Dies geht auch aus der seitens der Vertreterin eingereichten Feststellungsverfügung des Regierungsstatthalteramts Bern-Mittelland vom 6. August 2020 hervor, die als Entscheid der im Bereich des bäuerlichen Bodenrechts zuständigen Verwaltungsbehörde sowie gemäss den Erläuterungen 2020 und im Sinne einer widerspruchsfreien Anwendung des bäuerlichen Bodenrechts für die Amtliche Bewertung grundsätzlich verbindlich ist (vgl. Erläuterungen 2020, S. 9). Die von der Steuerverwaltung dazu geltend gemachte Nichtigkeit der Feststellungsverfügung entbehrt jeglicher Grundlage und ist nicht weiter zu erörtern. Betreffend die in diesem Zusammenhang seitens der Steuerverwaltung bemängelten Annahmen des Gutachters des Inforama zu Art. 8 Bst. a BGGB oder betreffend das vorbestehende Pachtverhältnis in Ziffer 2 Sachverhalt der Gewerbebeurteilung, kann auf das in E. 5.1 zweiter Absatz Gesagte und die nachfolgenden Ausführungen verwiesen werden.

5.2.1 Soweit der Betrieb der Rekurrentin die Kriterien für ein landwirtschaftliches Gewerbe ab der Revision von Art. 1. Abs. 1 BPG erfüllt, sind sämtliche Grundstücke, die überwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen und deren Verkehrswert somit durch diese Nutzung bestimmt wird, gemäss Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 13 Abs. 1 ABD nach dem Ertragswert nach Massgabe des bäuerlichen Bodenrechts von Bund und Kanton zu bewerten. Dies würde, da sie integrierender Teil des landwirtschaftlichen Gewerbes darstellt, auch für die Betriebsleiterwohnung im Gebäude Wohnhaus/Scheune/7 gelten (Art. 2 Abs. 1 Bst. a VBB). Dies, auch

wenn sie vom Bewirtschaftenden nicht selbst bewohnt wird (vgl. Eduard Hofer, a.a.O., N. 8 zu Art. 8 BGG vierter Absatz S. 288 oben).

5.2.2 Wie bereits hiavor in E. 5.1 ausgeführt, liegt mit dem Pachtvertrag vom 14. Januar 2015 (pag. 124) eine Parzellenpacht vor, die spätestens mit der Feststellungsverfügung des Regierungsstatthalteramts nach Art. 30 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die landwirtschaftliche Pacht vom 4. Oktober 1985 in der vorliegend gültigen Fassung vom 1. Januar 2014 (LPG; SR 221.213.2) bewilligungspflichtig geworden ist. Ob der Pachtvertrag, wie von der Vertreterin geltend gemacht, gemäss Art. 8 Bst. a BGG i.V.m. Art. 31 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. e LPG als vorübergehende parzellenweise Verpachtung bewilligt werden könnte, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und im vorliegenden Verfahren wurde bis dato auch keine solche Bewilligung eingereicht. Grundsätzlich festzuhalten bleibt in diesem Zusammenhang, dass mit der Änderung der gesetzlichen Gewerbegrenze und soweit zuvor noch kein landwirtschaftliches Gewerbe vorgelegen hat, die parzellenweise Verpachtung vor Inkrafttreten der Änderung von Art. 1 Abs. 1 BPG per 1. April 2019 für die Gewerbebeurteilung nach der Herabsetzung der Gewerbegrenze kaum von Bedeutung sein kann und die Frist von Art. 8 Bst. a BGG erst ab dem 1. April 2019 (neu) zu laufen beginnt (vgl. Eduard Hofer, a.a.O., N. 9a zweiter Absatz zu Art. 8 BGG). Rechtmässig im Sinne von Art. 8 Bst. a BGG ist eine Parzellenpacht im Übrigen gemäss Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur dann, wenn dafür eine Bewilligung vorgelegen hat. Selbst wenn zuvor schon ein Gewerbe vorgelegen haben sollte, so lag infolge fehlender Bewilligung trotzdem keine die Frist und Rechtsfolge von Art. 8 Bst. a BGG auslösende rechtmässige parzellenweise Verpachtung vor (vgl. Eduard Hofer, a.a.O., N. 9 zu Art. 8 BGG). Da vorliegend die amtliche Bewertung ab 2018 zu beurteilen ist und der Betrieb erst mit der ab 1. April 2019 geänderten Gewerbegrenze als landwirtschaftliches Gewerbe qualifiziert, ist dies aber vorliegend nicht abschliessend zu beurteilen und es kann offenbleiben, ob und inwiefern die fehlende Bewilligung der Parzellenpacht oder das zuvor bereits bestehende langjährige Pachtverhältnis sich auf die Qualifikation des Betriebs als landwirtschaftliches Gewerbe und die amtliche Bewertung ab dem Jahr 2019 auswirken könnten.

6. Betreffend die Bewertung des Wohnstocks/5 bemängelt die Vertreterin die Benotung, insb. die Gebäudeartnote und die Benotung der Komfortstufe sowie die Bestimmung des wirtschaftlichen Alters des Objekts.

6.1 Zu den im Zusammenhang mit dem Wohnstock/5 geltend gemachten Vorbringen betreffend Rechtsbeständigkeit der Bewertung und Rechtsgrundlage für die Neubewertung wird auf E. 3.2 verwiesen.

6.2 Die Vertreterin macht geltend, dass die betreffend den Wohnstock/5 im Rahmen der ausserordentlichen Neubewertung vorgenommene Erhöhung der Gebäudeartnote nicht gerechtfertigt sei. Sie bringt insbesondere vor, dass eine Gebäudeartnote 4 nicht mit dem eher einfachen Ausbau vereinbar sei.

Dazu ist vorab festzuhalten, dass die Gebäudeartnote keinen direkten Zusammenhang zum Ausbaustandard aufweist und nicht allein von diesem beeinflusst wird. Zwar ist eine Benotung mit der Note 5 (Einfamilienhaus sehr komfortabel) wohl nicht möglich, wenn der Ausbau nicht auch entsprechend hochwertig ist, die Gebäudeartnote bildet aber in erster Linie die Marktverhältnisse in Bezug auf die Art der Baute selbst ab, die je nach dem am Markt mehr oder weniger gefragt ist und deren Marktwert somit im Vergleich entsprechend höher oder tiefer liegt. So sind beispielsweise Zweifamilienhäuser klar weniger gefragt als Einfamilienhäuser, weshalb Zweifamilienhäuser auch bei einem gehobenen Ausbau grundsätzlich mit einer tieferen Note als Einfamilienhäuser zu benoten sind. Ein Einfamilienhaus wird deshalb nur dann mit einer Gebäudeartnote 3 bewertet, wenn spezielle Gründe vorliegen. Dabei sind, neben der Art des Gebäudes an sich, bei der konkreten Baute sicher auch die baulichen, komfortmässigen sowie die weiteren, das gesamte Gebäude betreffenden Besonderheiten, welche den Marktwert der Baute insgesamt beeinflussen, in die Benotung der Gebäudeart einzubeziehen. Mit einer Gesamtnote 6 in der Komfortstufe ist der Ausbaustandard vorliegend als aussergewöhnlich tief zu bezeichnen (vgl. auch die Ausführungen dazu in E. 6.3 dritter Absatz hiernach). Vorliegend sind weiter zu berücksichtigen die eher etwas ungewöhnlich lange Gebäudeform, die nur mit der kurzen Seite nach Süden ausgerichtet ist, das spezielle UG, das zwar nach der Umnutzung als Wohnraum genutzt wird und entsprechend zu bewerten ist, das aber nur auf einer Seite und zudem nur kleine Fenster aufweist, welche nach heutigen Standards für Wohnraum klar als unterdurchschnittlich zu bezeichnen sind, sowie das DG, das in der Bewertung als Studio OG aufgenommen ist und das nicht nur von den Abmessungen und der Raumaufteilung, sondern auch von der Wärme- und Schallisolation her (Isolation Note 6) ebenfalls als unterdurchschnittlich zu beurteilen ist und deshalb nur eingeschränkt an Dritte vermietet werden kann. Die Benotung zeigt, dass die Baute insgesamt als unterdurchschnittlich, d.h. sehr einfach zu beurteilen ist und nicht einem standardmässigen Einfamilienhaus entspricht. Sie entspricht in der Aufzählung der nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen zur Gebäudeartnote 3 dem "Einfamilienhaus freistehend sehr einfach" (einsehbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Menu "Themen / Wohneigentum / Liegenschaften" > Amtlicher Wert > Mehr zum Thema / Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN99 > Ziff. 2.1.4, Titel 1 Gebäudeart" [abgerufen am 2.8.2021]). Vor diesem Hintergrund ist die Gebäudeartnote 4 als klar falsch zu qualifizieren und auf Note 3 herabzusetzen.

6.3 Die Vertreterin bemängelt weiter, dass die Benotung der Komfortstufe des Wohnstocks/5 zu hoch sei. Dies insbesondere im Zusammenhang mit der heraufgesetzten Gebäudeartnote, die nun zu einer tieferen Komfortstufenbenotung führen müsse.

Wie bereits bei der Gebäudeart erwähnt, gilt hier noch viel mehr, dass die Benotung der Komfortstufe unabhängig von der Gebäudeart und den übrigen Benotungsbereichen zu erfolgen hat. Nur eine objektive, an den baulichen und tatsächlichen Gegebenheiten sich orientierende Benotung sämtlicher Bewertungsbereiche vermag die Anforderungen an eine rechtsgleiche amtliche Bewertung zu erfüllen. Auch wenn der Ausbaustandard, wenn er stark vom Üblichen abweicht, einen gewissen Einfluss auf die Benotung der Gebäudeart haben kann, so hat die Benotung der baulichen und weiteren Gegebenheiten grundsätzlich unabhängig von der Gebäudeart zu erfolgen.

Die Vertreterin macht geltend, dass der Wohnstock/5 einen eher unterdurchschnittlichen Ausbaustandard aufweise. In detaillierten Ausführungen wird der Standard der Bauteile in den verschiedenen Bereichen glaubhaft und nachvollziehbar geschildert. Trotzdem ergibt sich daraus kein Korrekturbedarf betreffend die Benotung, da diese dem dargestellten Standard offensichtlich und ausreichend Rechnung trägt. Aufgrund der geltenden Bauvorschriften und entsprechend den durchschnittlichen Marktverhältnissen im Kanton Bern sind Benotungen der Komfortstufe von 8 und 9 in der amtlichen Bewertung die Regel. Nur selten liegen einzelne Werte darunter. Komfortstufennoten von 5 und 6 werden nur für Ausbauten gegeben, die als gerade noch bewohnbar gelten. Mit einer Gesamtnote 6 in der Komfortstufe ist somit auch der nicht optimalen Raumaufteilung und einem einfachen Ausbaustandard in allen Bereichen der Benotung, auch jenem der Wärme- und Schalldämmung, genügend Rechnung getragen. Dies gilt für die Benotung sämtlicher Objektteile. Auch der fehlende direkte Zugang von der Garage zum Wohntrakt ist damit genügend berücksichtigt. Die Komfortstufennote 6 ist nicht zu beanstanden und korrekt. Das Einfamilienhaus grenzt einerseits unmittelbar an ein Wohnquartier und steht andererseits doch fast im Grünen. Die Wohnlagenote 8 erscheint damit mehr als gerechtfertigt und könnte wohl auch noch höher liegen. Daran ändert die Nähe zum Bauernbetrieb, der von der Bewirtschaftungsart her keine übermässigen Geruchs- oder Lärmemissionen verursacht, nichts. Da aber auch eine Note 8 als korrekt erscheint und die Steuerrekurskommission nicht in das Ermessen der Vorinstanz eingreift, ist sie unverändert zu belassen. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Benotung insgesamt als korrekt einzustufen ist. Selbst wenn die eine oder andere Detailnote auch um einen Wert höher oder tiefer bewertet werden könnte, so liegt die Benotung der Bauqualität, der Komfortstufe und der Wohnlage durchwegs im Bereich der korrekten Ermessensausübung. Eine Korrektur ist damit ausgeschlossen.

6.4 Die Vertreterin bemängelt weiter die Bewertung des wirtschaftlichen Alters. Sie bringt insbesondere vor, dass das wirtschaftliche Alter von 8 und 9 den vergangenen 20 Jahren seit der Erstellung nicht genügend Rechnung trage.

Wäre das wirtschaftliche Alter einzig aus dem seit der Erstellung vergangenen Zeitraum abzuleiten, könnten als Beispiel am Markt sehr gefragte und teure Liegenschaften in der Altstadt von Bern gar nicht mehr bewertet werden. Aus dem Beispiel erhellt ohne weiteres, dass der Zeitraum seit der Erstellung bei der Festsetzung des wirtschaftlichen Alters nicht massgeblich sein kann, sondern sich aus dem aktuellen Zustand der Baute ergibt. Weiter ist dazu festzuhalten, dass die vorliegende Bewertung des wirtschaftlichen Alters systembedingt auf das Bezugsjahr 1998 abzustellen hat. Dieses ergibt sich aus den statistischen Erhebungen im Bemessungszeitraum 1993 bis 1996, die dem ab 1. Januar 1998 gültigen Tabellenwerk resp. der letzten allgemeinen Neubewertung per 1. Januar 1999 zugrunde liegen. Das Bezugsjahr ist für alle Liegenschaften stets das Gleiche. Damit wird innerhalb der Zeitspanne zwischen zwei allgemeinen Neubewertungen eine rechtsgleiche, auf den gleichen Bewertungsgrundlagen basierende Bewertung sämtlicher Liegenschaften sichergestellt. Bei einer Bewertung mit Bezugsjahr 2018 wären dem vorliegend per 1998 festgesetzten wirtschaftlichen Alter von 8 und 9 Jahren somit 20 Jahre hinzuzurechnen. Daraus folgt, dass das wirtschaftliche Alter der Bewertung ab 2018, mit Bezugsjahr 1998, durchaus mit den reellen Gegebenheiten der Baute übereinstimmt. Die Renovation der Wohnung u.a. nach der Umnutzung der Büroräume hat, auch wenn es sich dabei überwiegend um blossen Unterhalt handelt, zu einer Verjüngung der Baute in fast allen Bereichen geführt. Dieser wurde mit der Anpassung des wirtschaftlichen Alters Rechnung getragen. Das wirtschaftliche Alter steht im Einklang mit dem aktenkundigen Sachverhalt und wurde korrekt festgelegt.

6.4.1 Soweit die Vertreterin geltend macht, dass die Baute in der Landwirtschaftszone liege und somit die bewertungstechnischen Argumente, die sich aus dem Zusammenspiel der nichtlandwirtschaftlichen Normen ergeben, nicht anwendbar seien, weil sie die besondere wirtschaftliche Situation in der Landwirtschaftszone und bei einem landwirtschaftlichen Gewerbe nicht genügend berücksichtigen würden, ist auf das im Bereich des Steuerrechts massgebliche Legalitätsprinzip und die gesetzlichen Vorgaben von Art. 56 StG, Art. 13 ABD, Art. 2 Abs. 1 Bst. a VBB und auf die Schätzungsanleitung S. 46 zu verweisen, aus denen klar hervorgeht, dass neben der Betriebsleiterwohnung bestehende, weitere Wohnbauten nach den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen resp. dem nichtlandwirtschaftlichen Ertragswert zu bewerten sind.

6.4.2 Auch dem Argument, dass die aus der Bewertung sich ergebenden Mietwertansätze, insbesondere jener des Studio OG unrealistisch hoch seien, kann nicht gefolgt werden. Auf den

einschlägigen Seiten des Immobilienmarkts (Immoscout 24) werden Wohnungen in vergleichbarer Grösse in G._____ und der näheren Umgebung für CHF 8'000.-- bis CHF 10'000.-- pro Jahr angeboten. Auch wenn diese Wohnungen einen besseren Ausbaustandard aufweisen, so erhellt daraus ohne weiteres, dass der für das Studio im Wohnstock ausgeschiedene Eigenmietwert von CHF 3'790.-- betreffend die kantonalen Steuern resp. von CHF 4'440.-- betreffend die direkte Bundessteuer nicht als unrealistisch hoch, sondern eher als moderat zu beurteilen ist. Was für das Studio gilt, gilt auch für den Rest der Baute, die nahezu identisch benotet und bewertet ist. Aus dem für das Studio OG festgesetzten Eigenmietwert lässt sich somit im vorliegenden Zusammenhang nichts zugunsten der Rekurrentin ableiten.

7. Zu den bisher fälschlicherweise nach dem Ertragswert bewerteten und im Eigenmietwert nicht erfassten Objekten (Speicher/7a, Schweinescheune/7b, Schopf/7c und Treibhaus/7e) wird festgehalten, dass diese erstmals im Einspracheentscheid vom 19. Februar 2020 erfasst worden seien. Sinngemäss wird beantragt, dass die Werte, weil sie Korrekturen nach Art. 181 Abs. 4 StG darstellten, erst ab dem Datum des Einspracheentscheids steuerlich zu berücksichtigen seien.

Fehlerbehebungen und Korrekturen von Auslassungen oder offensichtlichen Unrichtigkeiten gemäss Art. 181 Abs. 4 StG sind anders als Korrekturen im Rahmen einer ausserordentlichen Neubewertung nach Art. 183 StG jederzeit möglich, aber entsprechend dem Wortlaut der Bestimmung erst für das laufende Steuerjahr steuerrechtlich wirksam (vgl. dazu Annik Bärtschi, a.a.O., N. 14 ff. zu Art. 181 StG). Damit soll eine Rückwirkung von Fehlerkorrekturen gemäss Art. 181 Abs. 4 StG vor den Zeitpunkt der Feststellung des Fehlers ausgeschlossen werden. Als laufendes Steuerjahr gilt dabei gemäss langjähriger und vom Verwaltungsgericht mehrfach bestätigter Praxis jenes, in dem das Korrekturverfahren eingeleitet worden ist (so schon Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 5. Aufl., 1987, N. 2 zu Art. 113 aStG [Auslassungen und Unrichtigkeiten] sowie VGE 22756/2260 vom 10.9.2007, E. 5.3 und VGE 22441 vom 21.6.2007, E. 3.3, beide nicht publiziert). Im Verwaltungsverfahren erfolgt die Verfahrenseinleitung in der Regel informell oder konkludent. Indizien, die auf eine Verfahrenseinleitung hinweisen, sind das Auftreten und/oder Tätigwerden der Behörde gegen aussen resp. gegenüber einer Privatperson oder auch die Vorkehrungen einer Behörde, die den Erlass einer Verfügung zumindest erwarten lassen (vgl. zum Ganzen: Felix Uhlmann in: Das erstinstanzliche Verwaltungsverfahren, 2008, S. 2 bis 15; Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl., 2015, Rz. 460 ff.). Angewandt auf die Bestimmung von Art. 181 Abs. 4 StG bedeutet dies, dass die Einleitung eines Verfahrens auf Korrektur von Auslassungen und offensichtlichen Unrichtigkeiten bei der amtlichen Bewertung in der Regel dann als erfolgt zu gelten hat, wenn die Steuerverwaltung dem Eigentümer der

Liegenschaft allgemein ankündigt, dass sie den konkreten amtlichen Wert u.a. mittels Augenschein überprüfen wird. Wird ausdrücklich nur eine Neubewertung gemäss Art. 183 Abs. 1 StG, z.B. nach erfolgter Renovation angekündigt, gilt das Verfahren nach Art. 181 Abs. 4 StG spätestens dann auch als eingeleitet, wenn dem Eigentümer nach erfolgtem Augenschein die Korrektur von Auslassungen resp. von offensichtlichen Unrichtigkeiten angekündigt oder eröffnet wird (ausdrücklich anders noch RKE 8343 vom 10.6.2008, E. 7 und Annik Bärtschi, a.a.O., N. 32 zu Art. 181 StG).

Die genannten Objekte waren in der Bewertung ab 2011 vom 12. Dezember 2013 fälschlicherweise noch nach dem landwirtschaftlichen Ertragswert bewertet worden und wurden in der Folge im Eigenmietwert zu Unrecht nicht berücksichtigt. Die nichtlandwirtschaftliche Bewertung als Grundlage für die Eigenmietwertausscheidung wurde der Rekurrentin erstmals mit Eröffnung des amtlichen Werts der Liegenschaft G._____ Gbbl. Nr. 1___ vom 15.10.2018 mitgeteilt. Spätestens zu diesem Zeitpunkt gilt das Verfahren auch für die Korrekturen gemäss Art. 181 Abs. 4 StG als eingeleitet. Dass die Eigenmietwerte resp. die Eigenmietwertbesteuerung, welche sich ohne weiteres aus der Selbstnutzung nichtlandwirtschaftlich bewerteter Objekte ergibt, mit der Eröffnung des amtlichen Werts der Rekurrentin noch nicht mitgeteilt wurden, schadet nicht, da die Eigenmietwerte nicht Teil der amtlichen Bewertung sind, sondern Teil der Einkommensveranlagung darstellen. Die Eigenmietwerte liegen damit ausserhalb des Streitgegenstands des vorliegenden Verfahrens und können erst im Rahmen der Einkommensveranlagung angefochten werden. Soweit und sobald mit der Bewertung der Objekte und dem Protokollmietwert die Grundlagen für die Ermittlung des Eigenmietwerts vorliegen, können sie in der Einkommensveranlagung berücksichtigt werden. Die Korrekturen sind somit ab dem Jahr 2018 steuerrechtlich wirksam.

7.1 In formeller Hinsicht macht die Vertreterin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend, die sie bei der Verlegung der Verfahrenskosten berücksichtigen wissen möchte. Die Gehörsverletzung liege darin begründet, dass die Steuerverwaltung nicht auf ihre Argumentation eingegangen sei, dass der Betrieb der Rekurrentin ein landwirtschaftliches Gewerbe darstelle.

Dazu ist festzuhalten, dass es nicht erforderlich ist, dass die Steuerverwaltung sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 143 III 65

E. 5.2). An die Begründung von Verfügungen sind somit im Allgemeinen keine hohen Anforderungen zu stellen, insbesondere dann nicht, wenn den Betroffenen die wesentlichen Umstände bereits bekannt sind und wenn es sich, wie vorliegend, um einen Akt der Massenverwaltung handelt. Unter solchen Verhältnissen können sehr einfache, knappe oder formelhafte Begründungen, z.B. der Hinweis auf eine Rechtsnorm genügen (Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 6 ff. zu Art. 52 VRPG).

Die Steuerverwaltung hat in der Begründung zum Einspracheentscheid vom 19. Februar 2020 unter dem Titel "Abgrenzung Landwirtschaft/nicht-Landwirtschaft" auf rund einer Dreiviertelseite dargelegt, was die Voraussetzungen für eine Qualifikation eines landwirtschaftlichen Betriebs als landwirtschaftliches Gewerbe sind, dass sie den Betrieb der Rekurrentin nicht als landwirtschaftliches Gewerbe beurteilt und deshalb die Wohnungen inklusive der Betriebsleiterwohnung nach den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen bewertet hat. Damit war es der Vertreterin möglich, den Einspracheentscheid auch in diesem Punkt adäquat vor der Steuerrekurskommission anzufechten. Das rechtliche Gehör ist nicht verletzt.

8. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs betreffend die Benotung der Gebäudeart des Wohnstocks/5 gutzuheissen und soweit weitergehend abzuweisen ist. Der Rekurs betreffend die amtliche Bewertung ab 2018 ist somit teilweise gutzuheissen.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten 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]). Vorliegend obsiegt die Rekurrentin zu rund 20 %. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 2'000.-- werden der Rekurrentin im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 1'600.-- zur Bezahlung auferlegt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

10. Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihr eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG). Da ein Grossteil der Rekurseingabe aus dem Einspracheschreiben übernommen werden konnte und weil für den Vertretungsaufwand im Einspracheverfahren keine Parteikosten gesprochen werden können, wird die Parteikostenentschädigung aufgrund des gemäss Praxis der Steuerrekurskommission anrechenbaren Stundenansatzes von CHF 250.-- und entsprechend dem Anteil des Obsiegens, inklusive Mehrwertsteuer pauschal auf CHF 500.-- festgelegt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die amtliche Bewertung ab 2018 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden der Rekurrentin anteilmässig im Betrag von CHF 1'600.-- zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 500.-- (inkl. 7.7 % Mehrwertsteuer) 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:
 - D._____, zuhanden von A._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde G._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller