



100 22 89

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 14.12.2023 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 13. Dezember 2023

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Fankhauser und Studer sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

gegen

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

betreffend die amtliche Bewertung ab 2020

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Das Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ befindet sich im Alleineigentum von A. _____ (fortan: Rekurrent). Das Grundstück weist eine Fläche von total 87'626 m² auf und gehört zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinn des bürgerlichen Bodenrechts.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung (fortan: Steuerverwaltung), bestimmte den amtlichen Wert des Grundstücks Nr. 1 _____ im Rahmen der allgemeinen Neubewertung 2020 auf CHF 1'280'910.-- (Verfügung vom 16.8.2021, Akten Steuerverwaltung, pag. 31). Zuvor hatte der amtliche Wert seit dem Steuerjahr 2014 CHF 516'270.-- betragen (Verfügung vom 23.3.2015, pag. 34). Die vom Rekurrenten gegen die Verfügung vom 16. August 2021 erhobene Einsprache vom 30. August 2021 (pag. 8) wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 23. Februar 2022 (pag. 1-4) abgewiesen.

C. Gegen den Einspracheentscheid hat der Rekurrent mit Eingabe vom 22. März 2022 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) erhoben. Darin führt der Rekurrent aus, dass die Steuerverwaltung sein rechtliches Gehör verletzt habe, weil kein Augenschein durchgeführt worden sei. Weiter macht der Rekurrent geltend, dass es sich "nicht um einen Routinefall" handle, denn das zu bewertende Objekt sei nicht abparzelliert, sondern fest mit dem Landwirtschaftsbetrieb verbunden. Nachdem der Rekurrent von der Steuerrekurskommission mit Schreiben vom 24. März 2022 aufgefordert worden ist, seine Eingabe zu konkretisieren, hat er am 14. April 2022 schriftlich erklärt, dass er die Neueinschätzung seiner Liegenschaft als ungerecht empfinde. Er sei von der zuständigen Behörde verpflichtet worden, am jetzigen Standort ein Wohnhaus mit Scheune zu errichten. Letztere habe er inzwischen fertiggestellt und den Landwirtschaftsbetrieb per 1. Januar 2022 an seinen Sohn verpachtet. Der absurd hohe Wert des Wohnhauses erschwere den zu einem späteren Zeitpunkt vorgesehenen Eigentumsübergang an den Sohn, da dieser auch noch drei Schwestern habe. Ergänzend wirft der Rekurrent die Frage auf, ob die Steuern nicht besser erst bei einem späteren Verkauf des Grundstücks erhoben werden sollten, zumal das Wohnhaus als Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes nicht separat veräussert werden könne.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 28. April 2022 vernehmen lassen. Sie beantragt, den Rekurs unter Kostenfolge abzuweisen. Die Steuerverwaltung verweist hauptsächlich darauf, dass seit 2018 die einschlägigen Vorschriften zur Schätzung von landwirtschaftlichen Grundstücken geändert hätten. Seither werde pro Betrieb nur noch eine Wohnung nach landwirtschaftlichen Grundsätzen bewertet. Weitere Wohneinheiten seien nichtlandwirtschaftlich zu bewerten. Die allgemeine Neubewertung 2020 habe sodann in der ganzen Region C. _____ zu stark erhöhten amtlichen Werten der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke geführt, was auf die Ent-

wicklung im Immobilienmarkt zurückzuführen sei. Den Vorwurf, das rechtliche Gehör des Rekurrenten verletzt zu haben, weist die Steuerverwaltung zurück.

E. Die Vernehmlassung der Steuerverwaltung ist dem Rekurrenten am 29. April 2022 zu einer allfälligen Stellungnahme zugesandt worden. Er hat sich in der Folge nicht dazu geäußert.

Auf die weiteren Äusserungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden 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. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er 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 C._____ Gb-bl. Nr. 1_____, gültig ab dem Steuerjahr 2020.

3. Gemäss Art. 46 Abs. 1 i.V.m. Art. 48 StG ist das Vermögen grundsätzlich zum Verkehrswert zu versteuern. Grundstücke und andere unbewegliche Vermögensgegenstände werden für die Ermittlung des massgebenden Vermögenssteuerwerts durch die kantonale Steuerverwaltung amtlich bewertet (Art. 52 StG).

3.1 Bei der amtlichen Bewertung wird unterschieden zwischen landwirtschaftlichen Grundstücken und übrigen Grundstücken (gemeinhin als "nichtlandwirtschaftlich" bezeichnet).

Landwirtschaftliche Grundstücke und Gewerbe werden zum Ertragswert nach Massgabe des bäuerlichen Bodenrechts von Bund und Kanton bewertet (Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG; im Folgenden als "landwirtschaftlicher Ertragswert" bezeichnet). Weil das kantonale Gesetz vom 21. Juni 1995 über das bäuerliche Boden- und Pachtrecht (BPG; BSG 215.124.1) keine materiellen Bestimmungen zum landwirtschaftlichen Ertragswert enthält, sind im vorliegenden Zusammenhang ausschliesslich das Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) und dessen Nebenerlasse relevant (vgl. Kästli/Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 2 zu Art. 56 StG). Der Ertragswert entspricht dem Kapital, das mit dem Ertrag eines landwirtschaftlichen Gewerbes oder Grundstücks bei landesüblicher Bewirtschaftung zum durchschnittlichen Zinssatz für erste Hypotheken verzinst werden kann (Art. 10 Abs. 1 BGBB). Nichtlandwirtschaftlich genutzte Flächen, Gebäude und Anlagen oder Teile davon werden mit dem Ertragswert, der sich aus ihrer nichtlandwirtschaftlichen Nutzung ergibt, in die Schätzung einbezogen (Art. 10 Abs. 3 BGBB). Laut Art. 10 Abs. 2 BGBB regelt der Bundesrat die Art der Berechnung, die Bemessungsperiode und die Einzelheiten der Schätzung. Die entsprechende Verordnung vom 4. Oktober 1993 über das bäuerliche Bodenrecht (VBB; SR 211.412.110) verweist in Art. 2 Abs. 1 auf ihren Anhang, die "Anleitung zur Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswerts" (Schätzungsanleitung, vorliegend anwendbare Version vom 1.1.2018 abrufbar unter: <https://www.bundespublikationen.admin.ch> Menü "Wirtschaft, Bildung, Forschung WBF > Bundesamt für Landwirtschaft BLW" [konsultiert am 24.10.2023]). Die Schätzungsanleitung regelt die Bewertung landwirtschaftlicher Gewerbe und Grundstücke auf 181 Seiten sehr detailliert. Der anhand dieser Anleitung erhobene landwirtschaftliche Ertragswert dient nicht in erster Linie steuerlichen Zwecken, sondern ist u.a. relevant für die Anrechnung an den Erbteil (Art. 17 BGBB), bei der Auflösung von Mit- oder Gesamteigentum (Art. 37 BGBB), bei der Ausübung des Vorkaufsrechts von Verwandten (Art. 44 BGBB) sowie bei der Bestimmung der Belastungsgrenze mit Grundpfandrechten (Art. 73 BGBB).

3.2 Nichtlandwirtschaftliche Grundstücke werden gemäss Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG grundsätzlich aufgrund des Verkehrswerts bewertet, wobei der Ertrags- und Realwert berücksichtigt werden. Eigentliche Grundlage für die amtliche Bewertung sind die von der kantonalen Schatzungskommission erstellten "Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen" (abrufbar unter: <https://www.sv.fin.be.ch>), Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Links und Downloads > Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN20" [konsultiert am 24.10.2023]).

4. Dass das hier zu beurteilende Grundstück zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinn des bäuerlichen Bodenrechts gehört, ist zwischen den Parteien nicht umstritten. Dementspre-

chend ist es gemäss Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG zum landwirtschaftlichen Ertragswert nach bäuerlichem Bodenrecht zu bewerten. Dass dieser Wert mit der allgemeinen Neubewertung 2020 um fast 150 % zugenommen hat, ist ausschliesslich auf die Bewertung der im Gebäude Nr. 15 liegenden Wohnungen zurückzuführen. In diesem Zusammenhang ist vorab auf zwei Änderungen bei den Bewertungsgrundlagen hinzuweisen.

4.1 Zum einen sind per 1. April 2018 überarbeitete Versionen der VBB und der Schätzungsanleitung in Kraft getreten. Die bis 2017 geltende Version der VBB enthielt keine Bestimmungen zur Bewertung der Wohngebäude, sondern verwies in Art. 2 Abs. 1 auf die Schätzungsanleitung 2004. Darin war festgelegt, dass für jedes landwirtschaftliche Gewerbe ein Normalbedarf an Wohnraum zu bestimmen ist, der vom Betriebstyp und der Betriebsgrösse abhängt. Für diesen Normalbedarf enthielt die Schätzungsanleitung 2004 Vorschriften zur Punktierung (=Benotung) und einen einheitlichen (geringen) Mietwert pro Punkt und Raumeinheit (Schätzungsanleitung 2004, Ziff. 4.1, 4.5 und 4.6). Für den über den Normalbedarf hinausgehenden Wohnraum sah die Schätzungsanleitung 2004 vor, dass der langfristig auf dem Wohnungsmarkt effektiv erzielbare Mietzins zu kapitalisieren ist (Ziff. 4.1 und 4.7). Nach den seit 2018 geltenden Bestimmungen ist pro landwirtschaftliches Gewerbe nur noch eine Wohneinheit, die "Betriebsleiterwohnung", nach der landwirtschaftlichen Schätzungsanleitung zu bewerten, unabhängig von Betriebstyp oder -grösse. Zusätzliche Wohnungen werden nach nichtlandwirtschaftlichen Bestimmungen geschätzt (Art. 2 Abs. 1 Bst. a VBB). Auch die Schätzungsanleitung 2018 enthält in Ziff. 4.6 eine Bestimmung, wonach für andere Wohnungen als die Betriebsleiterwohnung der langfristig erzielbare Mietzins zu kapitalisieren ist.

4.2 Zum anderen sind sämtliche nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke im Kanton Bern nach einem entsprechenden Beschluss des Grossen Rates mit Wirkung ab Steuerjahr 2020 neu bewertet worden (Art. 182 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 des Dekrets vom 21. März 2017 über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte [AND; BSG 661.543]). Die allgemeine Neubewertung 2020 basiert auf Preiserhebungen in den Jahren 2013 bis 2016 (Art. 2 Abs. 2 AND). Zuvor wurde letztmals per Steuerjahr 1999 eine allgemeine Neubewertung anhand von Daten der Bemessungsperiode 1993 bis 1996 durchgeführt. In den 21 Jahren seit der letzten allgemeinen Neubewertung sind die Verkehrswerte der Grundstücke im Kanton Bern insgesamt erheblich angestiegen und immer stärker von den amtlichen Werten abgewichen. Besonders ausgeprägt ist die festgestellte Wertzunahme in der Region C._____.

5. Das Wohnhaus Nr. 15 verfügt über ein Studio im Untergeschoss mit 2.0 Raumeinheiten (RE), eine Wohnung im Erd- und Obergeschoss von 10.6 RE und eine Wohnung im Ober- und Dachgeschoss von 8.7 RE (siehe Ertragswertschätzung Landwirtschaft vom 26.5.2021,

pag. 16-17 Rückseite). Die hiervor beschriebenen Anpassungen bei der landwirtschaftlichen Schätzungsanleitung und den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen wirken sich auf die Bewertung des Wohnraums wie folgt aus:

Bewertung 2014	Normalbedarf	Übriger Wohnraum	Nicht betriebsnotwendig	Total
Anzahl Raumeinheiten (RE)	13.0	6.0	1.8	20.8
Mietwert	9'901	13'102	3'931	26'934
Kapitalisierungssatz	5.2%	6.5%	6.5%	
Ertragswert	190'402	201'572	60'472	452'446
Realwertzuschlag	0.0%	0.0%	44.0%	
Ertrags- bzw. amtlicher Wert	190'402	201'572	87'079	479'053

Bewertung 2020	Betriebsleiterwohnung	Studio UG	Wohnung OG/DG	Total
Anzahl Raumeinheiten (RE)	10.6	2.0	8.7	21.3
Mietwert	8'819	9'607	41'161	59'587
Kapitalisierungssatz	5.3%	5.8%	5.9%	
Ertragswert	166'400	165'631	702'724	1'034'755
Realwertzuschlag	0.0%	25.0%	24.0%	
Ertrags- bzw. amtlicher Wert	166'400	207'038	871'377	1'244'815

5.1 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Anzahl Raumeinheiten insgesamt um 0.5 RE zugenommen hat. Diese Erhöhung ist auf Korrekturen bei den beiden Badezimmern in der oberen Wohnung (neu je 1.4 RE anstatt 1.2 RE) und auf die Terrasse der Betriebsleiterwohnung (0.3 RE anstatt 0.2 RE) zurückzuführen (siehe Aufnahmeprotokolle 2014, pag. 41 f. und 2020, pag. 16). Die neu festgesetzten Raumeinheiten entsprechen den Bemessungsregeln in Ziff. 4.3 der Schätzungsanleitung 2018.

5.2 Wie in E. 4.1 hiervor erläutert, ist mit der Schätzungsanleitung 2018 die Aufteilung des Wohnraums geändert worden. Bei der ab 2014 geltenden Bewertung wurde der normale Bedarf an Wohnraum auf 13.0 RE festgesetzt, entsprechend Ziff. 4.3.2 und 4.4 der Schätzungsanleitung 2004 (Betriebstyp G, 31.2 Grossvieheinheiten, vgl. pag. 41). Neu hat die Steuerverwaltung in Übereinstimmung mit Ziff. 4.2 der Schätzungsanleitung 2018 die grösste Wohnung als Betriebsleiterwohnung ausgeschieden, womit nur noch 10.6 RE nach landwirtschaftlichen Normen bewertet werden.

5.3 Zugleich hat die Steuerverwaltung die Bewertung des zusätzlichen Wohnraums geändert. Bei der auf der Schätzungsanleitung 2004 basierenden vorherigen Bewertung wurden 6.0 RE der den Normalbedarf übersteigenden Wohnfläche als "übriger Wohnraum" qualifiziert. Diese 6.0 RE wurden mit dem Ertragswert von CHF 201'572.-- berücksichtigt (Protokollmietwert gemäss den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen von CHF 13'102.--, kapitalisiert mit

6.5 %). Die restlichen 1.8 RE stufte die Steuerverwaltung als "nicht betriebsnotwendiger Wohnraum" ein. Dessen nach gleicher Systematik errechneter Ertragswert von CHF 60'472.-- wurde um einen Realwertzuschlag von 44 % auf einen amtlichen Wert von CHF 87'079.-- erhöht und damit vollumfänglich nach den nichtlandwirtschaftlichen Bestimmungen bewertet.

In der hier zu beurteilenden Bewertung ab 2020 sind nunmehr die obere Wohnung und das Studio vollumfänglich nach den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen bewertet worden, d.h. inkl. eines Realwertzuschlags. Dieses Vorgehen stimmt mit der veröffentlichten Praxis der Steuerverwaltung überein (vgl. "Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften", S. 7, abrufbar unter: <https://www.sv.fin.be.ch>, Menu "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert" [konsultiert am 24.10.2023]; fortan: Erläuterungen). Dementsprechend wird kein "übriger Wohnraum" mehr ausgeschieden. Dass der Realwertzuschlag in der Bewertung 2020 nur noch 24 % (Wohnung) bzw. 25 % (Studio) beträgt, liegt zum einen am höheren wirtschaftlichen Alter und zum anderen daran, dass die Note für die Gebäudeart von zuvor 3 auf 2 reduziert worden ist. Mit einer Gebäudeartnote 3 würde der Realwertzuschlag 32 % bzw. 34 % ausmachen (vgl. Tabelle 3.3 der nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen). Die Gebäudeartnote 2 ist gemäss Tabelle 3.3 u.a. für ein Dreifamilienhaus vorgesehen, weshalb diese Korrektur zugunsten des Rekurrenten zurecht erfolgt ist.

6. Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die von der Steuerverwaltung vorgenommene Neubewertung 2020 mit der Praxis der Steuerverwaltung im Einklang steht. Zu prüfen ist deshalb, ob die Praxis der Steuerverwaltung den geltenden rechtlichen Grundlagen entspricht.

6.1 Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) enthält in Art. 14 Abs. 2 den Grundsatz, dass land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Ertragswert bewertet werden. Das kantonale Recht kann jedoch bestimmen, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird. Wie in E. 3.1 hiavor ausgeführt, enthält das bernische Steuergesetz für die Bewertung landwirtschaftlicher Grundstücke keine Verkehrswertkomponente, sondern verweist in Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG auf den Ertragswert nach Massgabe des bäuerlichen Bodenrechts, wie er in Art. 10 BGGb definiert wird. Gemäss dessen Abs. 3 sind nichtlandwirtschaftlich genutzte Gebäude oder Teile davon mit dem Ertragswert, der sich aus ihrer nichtlandwirtschaftlichen Nutzung ergibt, in die Schätzung einzubeziehen. Als typischer Anwendungsfall eines solchen nichtlandwirtschaftlich genutzten Gebäudeteils gilt der zusätzliche Wohnraum. Mit Inkrafttreten von Art. 10 Abs. 3 BGGb im Jahr 1998 ist klargestellt worden, dass solche Räumlichkeiten zum Ertrags- und nicht zum Verkehrswert zu bewerten sind, was zuvor umstritten gewesen ist (Eduard Hofer in: Kommentar zum Bundesgesetz über das

bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991, 2. Aufl., 2011, N. 25 zu Art. 10 BGG). Demgegenüber werden nichtlandwirtschaftliche Grundstücke grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet (Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG), selbst wenn in der Praxis der amtliche Wert auch nach der allgemeinen Neubewertung 2020 in der Regel unter dem am Markt erzielbaren Verkaufspreis liegt. Methodisch wird die Bewertung dem Verkehrswert angenähert, indem der aus dem Protokollmietwert abgeleitete Ertragswert um einen Zuschlag erhöht wird, mit welchem dem Realwert Rechnung getragen wird (nichtlandwirtschaftliche Bewertungsnormen, Ziff. 2.1). Vorliegend hat die Steuerverwaltung auf den Nichtbetriebsleiterwohnungen einen Realwertzuschlag erhoben und diese damit verkehrswertorientiert bewertet, was mit dem Wortlaut von Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG i.V.m. Art. 10 Abs. 3 BGG nicht vereinbar ist.

6.2 Es ist anzunehmen, dass die Steuerverwaltung die per 1. April 2018 in Kraft getretene Anpassung der VBB zum Anlass genommen hat, von ihrer vorherigen (zumindest teilweise am Ertragswert orientierten) Bewertung der Nichtbetriebsleiterwohnungen bzw. des zusätzlichen Wohnraums abzuweichen. Wie in E. 4.1 hiavor erwähnt, sind gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. a VBB bei landwirtschaftlichen Gewerben zusätzliche Wohnungen zur Betriebsleiterwohnung nach nichtlandwirtschaftlichen Bestimmungen zu schätzen. In diesem Zusammenhang ist jedoch zu beachten, dass die eigentliche Grundlage der landwirtschaftlichen Bewertung, nämlich die als Anhang zur VBB konzipierte Schätzungsanleitung, betreffend Bewertung des zusätzlichen Wohnraums keine relevante Änderung gegenüber dem vorherigen Recht enthält: Gemäss Ziff. 4.7 der Schätzungsanleitung 2004 war für die Schätzung des "über den Normalbedarf hinaus vorhandenen Wohnraumes" der langfristig erzielbare Mietzins zu kapitalisieren. Genau die gleiche Regel gilt für die Schätzung "anderer Wohnungen als der Betriebsleiterwohnung" nach Ziff. 4.6 der Schätzungsanleitung 2018. Auch das "Schema der Wohnhausbewertung" in Ziff. 4.1 der Schätzungsanleitung 2018 stellt klar, dass die übrigen Wohnungen nach dem nichtlandwirtschaftlichen Ertragswert zu bewerten sind. Weiter wird in einem landwirtschaftsrechtlichen Fachartikel ausgeführt, dass die Schätzungsanleitung 2018 für den nach nichtlandwirtschaftlichen Bestimmungen zu bewertenden Wohnraum weiterhin auf dem langfristig erzielbaren Mietzins basiere; geändert habe einzig die Methode, wie der Kapitalisierungssatz festgelegt wird (Ruedi Streit, Das Wohnhaus bei der Ertragswertschätzung, in: Blätter für Agrarrecht, 2018, S. 113 ff. Ziff. 4.2.4; ebenso: Detailbericht 2017 zur Revision der Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes, Ziff. 6, abrufbar unter: <<https://www.blw.admin.ch>> Menü "Instrumente > Boden- und Pachtrecht > Bodenrecht > Dokumentation" [konsultiert am 24.10.2023]). Aus diesen Ausführungen folgt, dass der per 1. April 2018 geänderte Art. 2 Abs. 1 Bst. a VBB nicht so zu verstehen ist, dass Nichtbetriebsleiterwohnungen nach dem Verkehrswert zu bewerten sind. Gemeint ist vielmehr eine Bewertung aufgrund des nichtlandwirtschaftli-

chen Ertragswerts. Eine andere Interpretation der Verordnungsbestimmung wäre im Übrigen nicht vereinbar mit dem höherrangigen Art. 10 Abs. 3 BGGB.

6.3 Als Zwischenergebnis steht somit fest, dass das Studio im Untergeschoss und die Wohnung im Ober- und Dachgeschoss nach dem nichtlandwirtschaftlichen Ertragswert zu bewerten sind. Die von der Steuerverwaltung berücksichtigten Realwertzuschläge, die sich aus den verkehrswertorientierten nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen ergeben, sind zu streichen.

7. Der nichtlandwirtschaftliche Ertragswert ergibt sich aus der Kapitalisierung des langfristig erzielbaren Mietzinses (siehe E. 6.2 hiavor). Die Schätzungsanleitung 2018 (wie bereits die Schätzungsanleitung 2004) enthält in Ziff. 4.6 eigene Regeln zur Bestimmung des erzielbaren Mietzinses und des Kapitalisierungssatzes. Diese sind jedoch nur den Grundsätzen nach verbindlich (Eduard Hofer, a.a.O., N. 21 i.V.m. N. 7d zu Art. 10 BGGB). Das bernische Steuergesetz umschreibt in Art. 54 Abs. 3 den Ertragswert bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken als den kapitalisierten Mietertrag, der in der betreffenden Gegend während der Bemessungsperiode erzielbar ist. Diese Definition stimmt inhaltlich mit derjenigen des bürgerlichen Bodenrechts überein. Im Rahmen der nichtlandwirtschaftlichen Bewertung wird der Ertragswert aus dem Protokollmietwert abgeleitet (nichtlandwirtschaftliche Bewertungsnormen, Ziff. 2.2.8), der sich "an den erzielbaren Einnahmen (Ertrag) eines Grundstücks im Zeitraum früherer Bemessungsperioden für die Festsetzung des amtlichen Wertes" orientiert (Erläuterungen, S. 5). Im Normalfall ist der Protokollmietwert eine taugliche Basis für die Ermittlung des Ertragswerts. Er ist von der Steuerverwaltung bis zum Inkrafttreten der Schätzungsanleitung 2018 zur Bewertung des "übrigen Wohnraums" verwendet worden (E. 5.3 hiavor).

7.1 Im hier zu beurteilenden Fall ist allerdings zweifelhaft, ob zur Ermittlung des Ertragswerts auf den Protokollmietwert abgestellt werden darf. Der Protokollmietwert der oberen Wohnung beträgt CHF 41'461.-- und derjenige des Studios CHF 9'607.--. Dies entspricht monatlichen Mietzinsen von CHF 3'455.-- bzw. CHF 801.-- (jeweils ohne Nebenkosten). Es ist augenscheinlich, dass zumindest mit der Wohnung Mieterträge in einer solchen Höhe nicht erzielt werden können, zumal die Wohnqualität auf einem aktiven Milchwirtschaftsbetrieb durch Lärm- und Geruchsimmissionen beeinträchtigt wird, die den am Markt durchsetzbaren Mietzins im Vergleich zu ähnlichen Wohnungen ausserhalb eines landwirtschaftlichen Gewerbes reduzieren. Gemäss den vorhandenen Unterlagen betragen die Nettomietzinse für die Wohnung monatlich CHF 2'600.-- und für das Studio CHF 200.--. Ob diese Beträge noch aktuell sind und dem Markt entsprechen, muss vorliegend nicht geprüft werden. Denn auch die Steuerverwaltung geht implizit davon aus, dass der Protokollmietwert deutlich über dem Marktniveau liegt. Dies zeigt sich daran, dass der für die Ermittlung des Eigenmietwerts verwendete Mietwertfaktor in der Gemeinde C. _____ bloss 39 % (kantonale Steuern) bzw. 46 % (direkte Bundessteuer) des

Protokollmietwerts ausmacht. Der bundesrechtliche Eigenmietwert beträgt somit CHF 19'072.-- für die Wohnung und CHF 4'419.-- für das Studio, was monatlichen Mietzinsen von CHF 1'589.- bzw. CHF 368.-- entspricht. Der bundessteuerrechtliche Eigenmietwert soll grundsätzlich dem objektiven Marktwert entsprechen, eine massvolle Besteuerung ist nicht vorgesehen. Aufgrund der Unmöglichkeit, den Marktwert korrekt zu ermitteln, ist jedoch eine Bandbreite bis auf 70 % des Marktwerts zulässig (BGE 123 II 9 E. 4b; BGer 2C_829/2016 vom 10.5.2017, in ASA 86 S. 60 und StR 72/2017 S. 809 E. 7.1; siehe auch S. 5 der Erläuterungen). Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass der Eigenmietwert vorliegend bloss dem bundesgerichtlichen Minimum von 70 % des Marktwerts entspricht, würde der Protokollmietwert immer noch um 52 % über dem Marktniveau liegen (Bsp.: Eigenmietwert Wohnung = CHF 1'589.-- [70 %], theoretisches Marktniveau CHF 2'270.-- [100 %], Protokollmietwert CHF 3'455.-- [152 %]).

7.2 Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die gegenwärtige Situation in der Gemeinde C._____ aussergewöhnlich ist und der Protokollmietwert in den meisten anderen Gemeinden nur geringfügig über dem bundessteuerlichen Eigenmietwert liegt oder diesen gar unterschreitet (vgl. Mietwertfaktoren ab Steuerjahr 2020, abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Menu "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert" [konsultiert am 24.10.2023]). In den Jahren 2015 (als die Mietwertfaktoren zuletzt grossflächig angepasst wurden) bis 2019 galt dies im Übrigen auch für die Gemeinde C._____ (Mietwertfaktor direkte Bundessteuer 104 %, nicht mehr online verfügbar).

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die gegenwärtige Praxis der Steuerverwaltung, bei der Bewertung von landwirtschaftlichen Gewerben die Wohnungen, die zusätzlich zur Betriebsleiterwohnung vorhanden sind, mit einem Realwertzuschlag zu versehen, nicht mit den gesetzlichen Vorgaben von Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG i.V.m. Art. 10 Abs. 3 BGG vereinbar ist. Der Rekurs erweist sich damit als gerechtfertigt und ist gutzuheissen. Bei dieser Rechtslage muss nicht geprüft werden, ob die Steuerverwaltung den Anspruch des Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt hat. Weil es ist nicht Aufgabe der Steuerrekurskommission sein kann, anhand eines Einzelfalls die Methodik der Bewertung landwirtschaftlicher Gewerbe und Grundstücke zu ändern, wird die Sache zur Neufestsetzung des amtlichen Werts an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Dabei wird diese zu berücksichtigen haben, dass im vorliegenden Fall (und wohl generell in der Gemeinde C._____) der anhand der nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen erhobene Protokollmietwert nicht zur Ermittlung eines marktorientierten Ertragswerts taugt.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG).

Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die amtliche Bewertung des Grundstücks C._____ Gbbl. Nr. 1_____ wird gutgeheissen und die Sache zur Neufestsetzung des amtlichen Werts ab 2020 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Kosten erhoben.
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._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde C._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann