



100 23 111

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 25.4.2024 JCU/PIN/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 23. April 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Glatthard sowie Ineichen 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 _____, (Grundstück), befindet sich knapp einen Kilometer nordöstlich des Weilers E. _____. Es liegt in der Landwirtschaftszone und weist eine Fläche von total 109'903 m² auf. A. _____ (Rekurrentin) ist seit dem Jahr 2013 Alleineigentümerin dieses Grundstücks. Ab dem Jahr 2015 liess die Rekurrentin die vorbestandene Hofgruppe abbrechen und an ihrer Stelle ein neues Wohnhaus sowie eine neue Remise erstellen. Im Rahmen dieses Bauvorhabens wurde ausserdem die Zufahrt saniert. Das Wohnhaus wird von der Rekurrentin bewohnt.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung (Steuerverwaltung), bestimmte den amtlichen Wert des Grundstücks im Rahmen der allgemeinen Neubewertung 2020 (AN20) mit Verfügung vom 2. August 2022 auf CHF 1'086'790.-- (Akten der Steuerverwaltung, nicht paginiert). Die Bewertung des Wohnhauses und der Remise erfolgte nach nichtlandwirtschaftlichen Grundsätzen. Zuvor hatte der amtliche Wert im Steuerjahr 2019 CHF 684'090.-- betragen (Akten der Steuerverwaltung, pag. 38). Dabei wurde das neue Wohnhaus im Grundstückprotokoll noch als unvollendet vermerkt (pag. 38) und seine Raumeinheiten (RE) flossen erst zu 80 % (11.7 statt 14.6 RE) in die Bewertung ein (vgl. pag. 15). Die von der Rekurrentin gegen die Verfügung vom 2. August 2022 betreffend AN20 erhobene Einsprache vom 23. August 2022 (pag. 8) wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 15. Februar 2023 (pag. 1-3) abgewiesen.

C. Dagegen hat die Rekurrentin mit Eingabe vom 13. März 2023 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt sinngemäss, das Wohnhaus und die Remise seien zum landwirtschaftlichen Ertragswert zu bewerten. Eventualiter seien die Noten für die Bauqualität, Komfortstufe und Verkehrslage zu reduzieren. Im Sinne eines prozessualen Antrags ersucht die Rekurrentin um Besichtigung des Grundstücks vor Ort.

Zur Begründung ihres Hauptantrags bringt sie im Wesentlichen vor, ihr Grundstück liege in der Landwirtschaftszone und werde auch landwirtschaftlich genutzt. Beim Neubau des Bauernhauses habe sie diverse Vorgaben einhalten müssen. Die Zufahrt habe sie nur sanieren dürfen, da sie auf dem Grundstück Landwirtschaft betreibe. Zwischen 2014 und 2021 habe sie Direktzahlungen an die Landwirtschaft erhalten. Von 2016 bis zu ihrer Pensionierung im Jahr 2022 habe sie zusammen mit ihrem Partner einen Gemeinschaftsbetrieb geführt. Im Übrigen habe ihr das Amt für Gemeinden und Raumordnung (AGR) der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (heute: Direktion für Inneres und Justiz) hinsichtlich des Neubaus des Wohnhauses die Auflage erteilt, dass der Estrich nicht zu Wohnzwecken verwendet werden dürfe. Eine

solche Auflage wäre bei einem gewöhnlichen Wohnhaus nicht verfügt worden. Sowohl das Bauernhaus als auch die Remise würden somit klar landwirtschaftlich genutzt und seien entsprechend zu bewerten.

Zu ihrem Eventualantrag führt die Rekurrentin aus, bei ihrem Wohnhaus handle es sich um ein Bauernhaus und nicht um eine Villa. Bauqualität und Komfortstufe seien demgemäss je mit der Note 7 statt bislang 8 zu benoten. Die Verkehrslagenote habe in der vormaligen Bewertung betreffend Steuerjahr 2019 (pag. 38 ff.) noch 2 betragen. Die neue Zufahrt sei damals schon fertiggestellt gewesen und seither sei daran nichts mehr geändert worden. Auch verfüge ihre abgeschiedene Liegenschaft nach wie vor über keinen Anschluss an den öffentlichen Verkehr. Die Verkehrslagenote sei somit von 5 wieder auf 2 herabzusetzen.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 18. April 2023 vernehmen lassen und die kostenfällige Abweisung des Rekurses beantragt. Sie erachtet die Bewertung als korrekt und verweist für die rechtliche und schätzungstechnische Würdigung vorab auf die Verfügung vom 2. August 2022 sowie den Einspracheentscheid vom 15. Februar 2023. Ergänzend hält sie fest, vorliegend handle es sich klar um ein landwirtschaftliches Grundstück nach bäuerlichem Bodenrecht. Dieses sei jedoch nicht Gegenstand eines eigenständigen landwirtschaftlichen Gewerbes. Die Rekurrentin verpachte das Grundstück parzellenweise ihrem Partner. Die darauf befindlichen Gebäude seien deshalb nach den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen zu bewerten.

Weiter führt die Steuerverwaltung aus, die Verkehrslagenoten seien anlässlich der AN20 neu festgelegt worden, da die bisherigen Noten oft nicht mehr mit der Realität übereingestimmt hätten. Die Verkehrslage sei richtig benotet. Die Benotung der Bauqualität und Komfortstufe sei für einen Neubau ebenfalls zutreffend.

E. Mit Schreiben vom 9. Mai 2023 hat die Rekurrentin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Darin erklärt sie, ihr Grundstück resp. Teile davon erst seit ihrer Pensionierung im 2022 zu verpachten. Bis 2021 habe sie mit ihrem Partner noch einen Gemeinschaftsbetrieb in Form einer einfachen Gesellschaft geführt und die Direktzahlungen entsprechend gemeinsam mit ihm vereinnahmt. Zusammen betrachtet hätten sie die Voraussetzungen eines landwirtschaftlichen Gewerbes schon seit langem erfüllt. Diese Umstände seien in der amtlichen Bewertung zu berücksichtigen. Für den Fall, dass das Wohnhaus nichtlandwirtschaftlich bewertet würde, beantragt sie die Löschung der Auflage aus dem Grundbuch, wonach der Estrich nicht für Wohnzwecke verwendet werden dürfe.

Im Zusammenhang mit der Verkehrslage hält die Rekurrentin fest, ihr Grundstück liege vollständig an einem Nordhang. Im Vergleich zu den Nachbarn sei ihr Grundstück daher länger

mit Schnee bedeckt. Die Zufahrt mit einer Steigung von 20 % sei im Winter gefährlich. Ohne Schneeräumung und Salzen sei diese nicht befahrbar. Deshalb sei die Verkehrslagenote gemäss ihrem Antrag zu reduzieren.

F. Am 17. Mai 2023 hat sich die Steuerverwaltung zum Schreiben der Rekurrentin vom 9. Mai 2023 geäussert. Sie hält u.a. fest, gemäss landwirtschaftlicher Datenbank GELAN habe die Rekurrentin im Jahr 2020 tatsächlich eine einfache Gesellschaft mit ihrem Partner gebildet und der gemeinsame Landwirtschaftsbetrieb einen Arbeitsbedarf von 1.138 Standardarbeitskräften (SAK) aufgewiesen. Somit seien die Kriterien eines landwirtschaftlichen Gewerbes für das Jahr 2020 gegeben. Das vorliegende Grundstück gehöre jedoch eigentumsrechtlich nicht zum landwirtschaftlich bewerteten Hauptbetrieb des Partners und bilde eigentumsrechtlich keine Einheit mit dessen Grundstücken. Auch könne beim vorliegenden Grundstück nicht von einem eigenständigen landwirtschaftlichen Gewerbe ausgegangen werden, da sich die Betriebsgebäude auf dem Hofgrundstück des Partners befänden. Die Bewertung habe deshalb nach den nicht-landwirtschaftlichen Bewertungsnormen zu erfolgen.

G. Mit Schreiben vom 5. Juni 2023 (Datum Posteingang) wendet die Rekurrentin namentlich ein, mit der Remise befinde sich sehr wohl ein Betriebsgebäude, welches für die Haltung von 23 Zebus und die Lagerung von Heu und Stroh benötigt werde, auf ihrem Grundstück. Weiter rekapituliert sie die nach dem Neubau von Wohnhaus und Remise im Jahr 2016 erfolgten Änderungen des amtlichen Wertes sowie Eigenmietwerts ihres Grundstücks und moniert, es sei mitunter trotz gleichbleibender Verhältnisse resp. Bewertungsgrundlagen zu Erhöhungen gekommen.

H. Zur Abklärung der Verhältnisse ist am 30. Oktober 2023 ein Augenschein durchgeführt worden. Die Delegation der Steuerrekurskommission, bestehend aus einer hauptamtlichen RichterIn, einem Sachverständigen und einem Gerichtsschreiber, hat das zur Diskussion stehende Grundstück besichtigt. Die Delegation hat aufgrund des Augenscheins sowie anhand der vorhandenen Unterlagen die von der Steuerverwaltung vorgenommene Neubewertung überprüft. Das Protokoll des Augenscheins ist der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mit Postaufgabe vom 16. November 2023 zugestellt worden.

I. Die Rekurrentin hat mit Schreiben vom 4. Dezember 2023 zum Augenschein-Protokoll Stellung genommen. Die Steuerverwaltung hat sich nicht dazu geäussert.

Auf die weiteren Vorbringen 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. 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 mit den nachfolgenden Einschränkungen (vgl. E. 2) 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 der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1] und VGE 100 2010 191 vom 9.5.2011, nicht publiziert).

2. Eventualiter beantragt die Rekurrentin die Löschung des Zweckentfremdungsverbots betreffend Estrich aus dem Grundbuch. Die Steuerrekurskommission ist sachlich nur zur Überprüfung der Rekurse und Beschwerden zuständig, die in Art. 2 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Steuerrekurskommission (StRKG; BSG 661.611) vorgesehen sind. Eingaben betreffend die Löschung von Anmerkungen aus dem Grundbuch fallen nicht darunter. Auf den betreffenden Antrag ist daher mangels Zuständigkeit der Steuerrekurskommission nicht einzutreten.

Die Rekurrentin beanstandet in ihren Eingaben auch die Erhöhung des Eigenmietwerts (vgl. z.B. Eingabe vom 5.6.2023 [Datum Posteingang] und Stellungnahme vom 4.12.2023 zum Augenschein-Protokoll). Obwohl der Eigenmietwert wesentlich von der amtlichen Bewertung abhängt, kann er nicht mittels Rechtsmittel gegen einen neu eröffneten amtlichen Wert, sondern nur im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung angefochten werden (VGE 21194 vom 15.7.2002, in BVR 2003 S. 1 E. 3c). Das dem Einspracheentscheid beigelegte "Mietwertblatt" dient bloss der Information, worauf auch ausdrücklich hingewiesen wird. Soweit die Rekurrentin eine Reduktion des Eigenmietwerts beantragt, ist darauf entsprechend nicht einzugehen.

3. Strittig ist der amtliche Wert des Grundstücks, gültig ab dem Steuerjahr 2020. Der angefochtene Einspracheentscheid betrifft die AN20 (vgl. vorstehenden Bst. B). Stichtag der AN20 ist der 31. Dezember 2020 (vgl. Art. 2 Abs. 1 des Dekrets vom 21. März 2017 über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte [AND; BSG 661.543]). Nach diesem Stichtag eingetretene Veränderungen sind nicht Gegenstand des

vorliegenden Verfahrens. Das im Jahr 2022 zwischen der Rekurrentin (Verpächterin) und ihrem Partner (Pächter) eingegangene Pachtverhältnis hat demnach, wie die Rekurrentin in ihrer Eingabe vom 9. Mai 2023 zu Recht erwähnt, keinen Einfluss auf den hier zu überprüfenden amtlichen Wert.

4. Die Rekurrentin macht geltend, auch das Wohnhaus und die Remise seien nach landwirtschaftlichen Grundsätzen zu bewerten.

4.1 Gemäss Art. 46 Abs. 1 i.V.m. Art. 48 StG ist das Vermögen grundsätzlich zum Verkehrswert zu versteuern. Unbewegliches Vermögen, namentlich Grundstücke, werden für Zwecke der Vermögenssteuer durch die Steuerverwaltung amtlich bewertet (Art. 52 StG). Dabei wird zwischen landwirtschaftlichen und übrigen Grundstücken (gemeinhin als "nichtlandwirtschaftlich" bezeichnet) unterschieden: Nichtlandwirtschaftliche Grundstücke werden grundsätzlich aufgrund des Verkehrswerts unter Berücksichtigung von Ertrags- und Realwert (Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG), landwirtschaftliche Grundstücke und Gewerbe demgegenüber zum Ertragswert nach Massgabe des bäuerlichen Bodenrechts von Bund und Kanton (Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG) bewertet. Der einmal festgesetzte amtliche Wert ist rechtsbeständig und gilt bis zur nächsten allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (Art. 181 Abs. 3 StG).

4.2 Die Abgrenzung von landwirtschaftlich und nicht landwirtschaftlich zu bewertenden Grundstücken ist mitunter mit Blick auf den harmonisierungsrechtlichen Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vorzunehmen. Danach werden land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Ertragswert bewertet. Hintergrund dieser Bestimmung ist, dass solche Grundstücke Grundlage einer Erwerbstätigkeit bilden und ihr Wert demzufolge primär durch den entsprechenden Ertrag bestimmt wird (Teuscher/Lobsiger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl., 2022, N. 36 zu Art. 14 StHG). Der Begriff des land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks wird im harmonisierten Vermögenssteuerrecht nicht definiert. Diese geringe bundesrechtliche Harmonisierungsdichte lässt den Kantonen einen erheblichen Spielraum (Teuscher/Lobsiger, a.a.O., N. 1 zu Art. 14 StHG).

4.3 Im Einkommenssteuerrecht besteht – im Gegensatz zur Vermögenssteuer – eine reichhaltige bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffs der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke (vgl. Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 3. Aufl., 2022, S. 288). Das Bundesgericht hat erkannt, dass der unbestimmte Begriff des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks nicht isoliert aus dem Steuerrecht heraus, sondern in

gesetzssystematischer Hinsicht unter Berücksichtigung der Zwecksetzung des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und des Bundesgesetzes vom 27. April 1998 über die Landwirtschaft (LwG; SR 910.1) auszulegen ist (vgl. BGer 2C_948/2017 vom 17.7.2018, E. 3.1). Diese Gesetze verfolgen u.a. den gemeinsamen Zweck, das Eigentum an landwirtschaftlichem Boden, der einen volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor darstellt, zu Gunsten der landwirtschaftlichen Betriebe zu erhalten. Der steuerrechtliche Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks muss im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts konkretisiert werden. Von einem steuerlich privilegierten Grundstück kann deshalb nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Dies ist gemäss Art. 2 Abs. 1 BGBB hauptsächlich bei einzelnen oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörenden landwirtschaftlichen Grundstücken der Fall, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Darüber hinaus erstreckt sich der Anwendungsbereich des BGBB auf vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGBB genannte Fälle, wie etwa Grundstücke und Grundstückteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (BGer 2C_11/2011 vom 2.12.2011, E. 2.2). Aus Gründen der Konsistenz mit den einkommens- (vgl. Art. 8 Abs. 1 StHG und Art. 18 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) sowie grundstückgewinnsteuerlichen Bestimmungen (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG) einerseits und den Bestimmungen des BGBB, des RPG und des LwG andererseits liegt es nahe, diese Rechtsprechung aus dem Bereich der Einkommenssteuer auch auf das Vermögenssteuerrecht anzuwenden. Klar ist jedenfalls, dass Art. 14 Abs. 2 StHG den Kantonen den Freiraum belässt, die privilegierte Vermögensbesteuerung auf Grundstücke zu beschränken, die dem BGBB unterstellt sind (vgl. BGer 2C_1094/2018 vom 9.12.2019, E. 2.4; vgl. BGer 2C_858/2019 vom 20.8.2020, E. 2.2.2). Auf der anderen Seite gebietet die erforderliche Abstimmung des steuerlichen Begriffs des landwirtschaftlichen Grundstücks mit dem bäuerlichen Bodenrecht, dass Grundstücke resp. Objekte oder Objektteile, welche von den Schutzbestimmungen nicht betroffen sind, grundsätzlich nach nichtlandwirtschaftlichen Grundsätzen zu bewerten sind.

4.4 Der bernische Gesetzgeber hat diese bundes- resp. harmonisierungsrechtlichen Vorgaben wie folgt umgesetzt: Gemäss Art. 55 Abs. 1 StG gelten diejenigen Grundstücke als landwirtschaftlich, die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen und deren Verkehrswert im Wesentlichen durch diese Nutzung bestimmt wird. Bei verschiedenartiger Nutzung des gleichen Grundstücks findet eine aufgeteilte Bewertung statt (Art. 56 Abs. 5 StG). Gebäude auf

landwirtschaftlichen Grundstücken, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören, werden nach nichtlandwirtschaftlichen Grundsätzen bewertet (Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG). Bei Landwirtschaftsbetrieben, die nicht als landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne des BGBB gelten, wird der amtliche Wert angemessen reduziert, sofern zu deren Bewirtschaftung mindestens eine halbe Standardarbeitskraft notwendig ist (Art. 56 Abs. 2 StG). Damit orientieren sich die bernische Steuergesetzgebung und -praxis für die Abgrenzung von landwirtschaftlich und nicht landwirtschaftlich zu bewertenden Grundstücken weitgehend an der Systematik des BGBB (vgl. etwa Verweis in Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG; vgl. Werner Salzmann, Besteuerung des landwirtschaftlichen Grundeigentums, Blätter für Agrarrecht [BIAR] 3/2012 S. 9, 10; vgl. S. 82 der von der Steuerverwaltung basierend auf Ziff. 1.7 der Bewertungsnormen erlassenen schätzungstechnischen Weisungen, nicht online verfügbar; vgl. auch S. 1 des Vortrags des Regierungsrats an den Grossen Rat vom 7.12.2016 zum AND).

4.5 Im bäuerlichen Bodenrecht gelten für Grundstücke, die für sich allein oder zusammen mit anderen Grundstücken ein landwirtschaftliches Gewerbe bilden, weitergehende Schutzbestimmungen (vgl. Art. 4 Abs. 1 BGBB) als für einzelne landwirtschaftliche Grundstücke. Ob ein landwirtschaftliches Gewerbe oder ein einzelnes landwirtschaftliches Grundstück vorliegt, ist zudem relevant für die Frage, ob Gebäude dem Geltungsbereich des BGBB unterstehen. Wohnhäuser gelten nur als landwirtschaftliche Gebäude, wenn sie zu einem Gewerbe gehören (BGE 121 II 307 E. 5b ff.; Eduard Hofer in: Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991, 2. Aufl., 2011, N. 21 zu Art. 6 BGBB). Bei Ökonomiegebäuden ist eine differenzierte Betrachtung anzuwenden: Weisen sie einen hohen Spezialisierungsgrad auf, sodass sie ausschliesslich für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet sind, wie dies z.B. bei Ställen oder Futterlagern der Fall ist, gelten sie auch als landwirtschaftlich, wenn sie auf einem einzelnen landwirtschaftlichen Grundstück liegen. Bestehen hingegen auch nichtlandwirtschaftliche Nutzungsmöglichkeiten wie bei Lagerräumen, Schuppen oder Remisen, stellen sie landwirtschaftliche Gebäude dar, wenn sie Bestandteil eines landwirtschaftlichen Gewerbes oder eines landwirtschaftlichen Betriebs sind. Befinden sich Ökonomiegebäude mit (teilweise) nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsmöglichkeit auf einem einzelnen landwirtschaftlichen Grundstück, ist auf Basis der konkreten Umstände eine Beurteilung des Einzelfalls nach objektiven Kriterien vorzunehmen (vgl. Eduard Hofer, a.a.O., N. 18 ff. zu Art. 6 BGBB). In diesem Kontext ist auch Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG zu sehen, wonach Gebäude auf landwirtschaftlichen Grundstücken, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören, nichtlandwirtschaftlich bewertet werden (vgl. E. 4.4 hiavor).

4.6 Der angefochtene Einspracheentscheid (pag. 10 ff.) bewertet das unbebaute Land "Acker, Wiese, Weide" (CHF 5'210.--) und den Wald (CHF 12'880.--) zum Ertragswert. Das Wohnhaus

(CHF 975'400.--) und die Remise (CHF 93'300.--) sind dagegen nach nichtlandwirtschaftlichen Grundsätzen bewertet. Schon die beiden aktenkundigen vormaligen amtlichen Bewertungen vom 6. Mai 2020, gültig ab Steuerjahr 2019 (pag. 38 ff.), und vom 14. Mai 2018, gültig ab Steuerjahr 2017 (pag. 43 ff.), wendeten auf das vorliegende Grundstück eine solche aufgeteilte Bewertung (siehe dazu E. 4.4 hiervor) an. Die übrigen Objekte Nrn. 4 (Platz Umschwung), 12 (Zufahrt resp. "Strasse, Weg, Trottoir") und 8 (Gewässer) weisen keinen eigenen amtlichen Wert bzw. einen solchen von null auf.

4.7 Das vorliegende Grundstück liegt in der Landwirtschaftszone. Es fällt unbestrittenermassen in den Anwendungsbereich des BGG. Ebenfalls unumstritten ist, dass die Rekurrentin und ihr Partner zusammen im Jahr 2020 über mehr als 0.6 SAK verfügten (vgl. Eingabe der Rekurrentin vom 9.5.2023; vgl. Eingabe der Steuerverwaltung vom 17.5.2023). Streitig ist indes, ob das Wohnhaus und die Remise für die Zwecke der Vermögenssteuer einem landwirtschaftlichen Gewerbe zugeordnet werden können. Dies gilt es nachfolgend zu klären.

4.8 Als landwirtschaftliches Gewerbe gilt eine Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dienen und zu deren Bewirtschaftung, wenn sie landesüblich ist, mindestens eine Standardarbeitskraft nötig ist (Art. 7 Abs. 1 BGG). Die Kantone können landwirtschaftliche Betriebe mit einer Betriebsgrösse von mindestens 0.6 SAK den Bestimmungen über die landwirtschaftlichen Gewerbe unterstellen (Art. 5 Bst. a BGG). Der Kanton Bern hat die minimale Betriebsgrösse bei landwirtschaftlichen Betrieben im Berg- und Hügelgebiet auf 0.6 und bei allen übrigen landwirtschaftlichen Betrieben auf 0.85 SAK festgesetzt (Art. 1 Abs. 1 f. des Gesetzes über das bäuerliche Boden- und Pachtrecht [BPG; BSG 215.124.1]). Ein landwirtschaftliches Gewerbe ist die eigentums-mässige, räumliche und ökonomische Einheit von Grundstücken, Bauten und Anlagen. Die konstituierenden Elemente wie Grundstücke, Ökonomie- und Wohngebäude müssen dabei Bestandteil desselben Vermögens, d.h. im gemeinsamen Eigentum vorhanden sein (Eduard Hofer, a.a.O., N. 15 f. zu Art. 7 BGG). Vorliegend befindet sich das zu beurteilende Grundstück im Alleineigentum der Rekurrentin. Folglich kann das Grundstück mangels eigentums-mässiger Einheit auch zusammen mit den gemeinsam bewirtschafteten Grundstücken, Gebäuden und Anlagen des Partners kein landwirtschaftliches Gewerbe bilden.

4.9 Es ist somit zu prüfen, ob die Rekurrentin im hier massgebenden Jahr 2020 für sich alleine gesehen ein landwirtschaftliches Gewerbe betrieb. Die Rekurrentin hat ihrem Rekurs Eckdatenblätter der Jahre 2014-2023 für die Bemessung der Direktzahlungen bzw. die Berechnung der SAK beigelegt. Für die Jahre 2014 und 2015 betreffen diese ausschliesslich die Rekurrentin als Bewirtschafterin und legen ihre Betriebsgrösse nach Massgabe des bäuerlichen Boden-

rechts auf 0.42 (2014) bzw. 0.45 (2015) SAK fest. Zwischen 2016 und 2021 sind die Rekurrentin und ihr Partner als gemeinsame Bewirtschafter in Form einer einfachen Gesellschaft aufgeführt. Als Hauptstandort nennen die Eckdatenblätter 2016-2021 das Domizil des Partners der Rekurrentin. Dem Gemeinschaftsbetrieb ist dabei – nach Massgabe des BGBB – eine Grösse zwischen 0.977 SAK im Jahr 2016 und 1.152 SAK im Jahr 2021 beigemessen worden. Die Eckdatenblätter 2022 und 2023 weisen sodann den Partner als alleinigen Bewirtschafter aus, wobei die (nunmehr gepachteten) Betriebsfaktoren der Rekurrentin nach wie vor in die Ermittlung der Betriebsgrösse eingeflossen sind. Letztere hat 1.155 SAK im Jahr 2022 und 1.196 SAK im Jahr 2023 betragen. Im hier massgebenden Steuerjahr 2020 hat der Gemeinschaftsbetrieb nach Massgabe des BGBB über eine Grösse von 1.138 SAK verfügt (vgl. Eckdaten 2020, Rekursbeilage). Davon sind gemäss Aufschlüsselungen der Eckdatenblätter 2020 rund 0.440 SAK auf die Rekurrentin entfallen, wobei sich gewisse Betriebseinheiten wie namentlich die Flächen der Hanglagen nicht eindeutig zuweisen lassen. Auf das Ergebnis hat diese Ungenauigkeit jedoch keinen Einfluss, da die isolierte Betriebsgrösse der Rekurrentin im Jahr 2020 selbst dann kleiner als 0.5 SAK wäre, wenn sämtliche Hanglagen auf sie entfallen würden. Damit hat die Rekurrentin im Jahr 2020 für sich alleine gesehen die für die Qualifikation als landwirtschaftliches Gewerbe geforderte minimale Betriebsgrösse von 0.6 SAK für Betriebe im Berg- oder Hügелgebiet (vgl. Art. 1 Abs. 1 BPG) nicht erreicht. Folglich gehören Wohnhaus und Remise nicht – wie von Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG für eine Bewertung zum landwirtschaftlichen Ertragswert gefordert – zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe. Für das Wohnhaus kann deshalb festgehalten werden, dass es folglich in Einklang mit Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG zutreffend nach nichtlandwirtschaftlichen Grundsätzen bewertet worden ist. Hier stimmt die nichtlandwirtschaftliche Bewertungsmethode mit dem bäuerlichen Bodenrecht überein (vgl. Art. 10 Abs. 2 BGBB i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Bst. b der Verordnung über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1993 [VBB; SR 211.412.110]). Zudem können Wohnhäuser auf landwirtschaftlichen Grundstücken, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören, grundsätzlich mittels Ausnahmebewilligung vom Zerstückelungsverbot (vgl. Art. 60 Abs. 1 Bst. a BGBB) abgetrennt und parzellenweise verkauft oder verpachtet werden (Eduard Hofer, a.a.O., N. 21a zu Art. 6 BGBB). Indem die Betriebsgrösse der Rekurrentin im Jahr 2020 weniger als 0.5 SAK betrug (siehe vorstehend), ist auch gesagt, dass die Voraussetzungen für eine angemessene Reduktion des amtlichen Wertes nach Art. 56 Abs. 2 (vgl. E. 4.4 hiavor) nicht erfüllt sind.

4.10 Hinsichtlich Remise hat der Augenschein gezeigt, dass sie teilweise eine landwirtschaftliche Nutzung aufweist. Daneben dient sie u.a. auch als Bastel- und Abstellraum sowie als Garage für nichtlandwirtschaftliche Fahrzeuge. Es ist deshalb davon auszugehen, dass sie als landwirtschaftliches Ökonomiegebäude i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Bst. b VBB qualifiziert und nach bäuerlichem Bodenrecht zum landwirtschaftlichen Ertragswert zu bewerten ist (vgl. auch E. 4.5 hier-

vor), womit jedoch noch nichts über die steuerrechtliche Bewertung gesagt ist. Die Vermögenssteuerbewertung der Remise ist indes in Übereinstimmung mit Art. 56 Abs. 1 Bst. a zweiter Satz StG erfolgt, der für Gebäude auf landwirtschaftlichen Grundstücken, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören, explizit die Anwendung der nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen vorsieht. Soweit diese Bestimmung in Widerspruch zu Art. 56 Abs. 1 Bst. a erster Satz i.V.m. Art. 55 Abs. 1 StG steht, 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.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung mit Blick auf die bundesrechtlichen Bestimmungen des bürgerlichen Bodenrechts die nichtlandwirtschaftlichen Mietwertansätze für landwirtschaftlich genutzte Ökonomieteile so wählt, dass der Gebäudewert rechnerisch dem landwirtschaftlichen Ertragswert angeglichen wird, so dass i.d.R., rein vom Betrag her, kein massgeblicher Unterschied verbleibt (vgl. S. 9 der Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften [abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Links und Downloads > Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften", besucht am 16.3.2024, fortan: Erläuterungen]). Dies hat die Steuerverwaltung vorliegend anhand des Mietwert-Codes 19, welcher bei der Ermittlung des Protokollmietwerts u.a. auf Kleintierställe und einfache Lager Anwendung findet (vgl. Tabelle 3.2 der von der kantonalen Schatzungskommission erstellten Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen vom 10.10.2018 [abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Links und Downloads > Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN20", besucht am 16.3.2024, fortan: Bewertungsnormen), umgesetzt. Da für die Remise kein landwirtschaftlicher Ertragswert bekannt ist, kann vorliegend nicht festgestellt werden, ob bzw. inwieweit eine Abweichung besteht. Soweit dem landwirtschaftlichen Ertragswert, wie allenfalls vorliegend, über die nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen in Einzelfällen nicht entsprochen werden kann, 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 (vgl. zum Ganzen RKE 100 2020 107 vom 21.9.2021, E. 3.6). Andererseits gilt dies mit Blick auf die Bestimmung von Art. 14 Abs. 2 StHG, die als massgebliche bundesrechtliche Steuernorm zur Bewertung landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke den Kantonen einen grossen Spielraum belässt und insbesondere auch die Mitberücksichtigung des den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen zugrundeliegenden Verkehrswerts zulässt (vgl. Teuscher/Lobsiger, a.a.O., N. 35 zu Art. 14 StHG). Nach dem Gesagten ist auch die vom landwirtschaftlichen Ertragswert abweichende

Bewertung der teilweise landwirtschaftlich genutzten Remise nicht zu beanstanden. Der Hauptantrag der Rekurrentin ist demzufolge abzuweisen.

5. Im Folgenden ist noch auf die nichtlandwirtschaftliche Bewertung des Wohnhauses (CHF 975'400.--) und der Remise (CHF 93'300.--) mit einem amtlichen Wert von zusammen CHF 1'068'700.-- (pag. 10) einzugehen.

5.1 Das vorliegende Verfahren ist durch die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke im Kanton Bern ausgelöst worden, die vom Grossen Rat mit Wirkung ab Steuerjahr 2020 beschlossen worden ist (Art. 182 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 AND). Die AN20 basiert auf Preiserhebungen aus 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. Mit der AN20, die alle nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke im Kanton Bern betrifft, werden die amtlichen Werte den tatsächlichen Verkehrswerten angenähert (sie liegen im Durchschnitt jedoch immer noch erheblich darunter) und die regionalen Unterschiede reduziert. Dass der Grossteil der Grundstücke nach der AN20 einen höheren amtlichen Wert aufweist, ist demnach auf die Entwicklung des Immobilienmarkts zurückzuführen und vom Gesetzgeber beabsichtigt.

5.2 Von der allgemeinen Neubewertung zu unterscheiden ist die ausserordentliche Neubewertung gemäss Art. 183 StG. Eine ausserordentliche Neubewertung wird hauptsächlich dann durchgeführt, wenn an einem bestimmten Grundstück bauliche Veränderungen vorgenommen worden sind (Art. 183 Abs. 1 Bst. a StG).

5.3 Eigentliche Grundlage für die amtliche Bewertung sind die von der kantonalen Schatzungskommission erstellten Bewertungsnormen. Im Rahmen einer amtlichen Bewertung werden zunächst für jedes auf dem Grundstück vorhandene Objekt die Räumlichkeiten und Einrichtungen auf einem Aufnahmeprotokoll festgehalten. Dabei werden Wohnräume mit sogenannten Raumeinheiten (RE; siehe Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen) und alle übrigen Flächen mit der Anzahl Quadratmeter erfasst. Im Anschluss werden die Objekte nach Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- oder Geschäftslage sowie Verkehrslage benotet. Zudem werden das wirtschaftliche Alter und der Mietwertcode der einzelnen Objekte bestimmt, der vom Nutzungszweck abhängt (Wohnung, Garage, Ladenlokal usw.). Als weitere Einflussgrösse ist das generelle Mietzinsniveau der Standortgemeinde zu berücksichtigen, welches mit der Mietwertkategorie wiedergegeben wird. Aus der Anzahl Einheiten (RE oder m²), dem Total der Noten, dem wirtschaftlichen Alter, dem Mietwertcode und der Mietwertkategorie wird für jedes Objekt der

Protokollmietwert errechnet (Tabelle 3.2 der Bewertungsnormen), d.h. der im Jahr erzielbare Mietertrag (der Protokollmietwert dient zugleich als Ausgangspunkt für die Bestimmung des Eigenmietwerts). Aus der Division des Protokollmietwerts durch den Kapitalisierungssatz ergibt sich sodann der Ertragswert. Nach Addition des Realwertzuschlags resultiert schliesslich der amtliche Wert. Kapitalisierungssatz und Realwertzuschlag sind abhängig von der Note für die Gebäudeart sowie vom wirtschaftlichen Alter (Tabelle 3.3 der Bewertungsnormen). Ergänzende Informationen können den von der Steuerverwaltung veröffentlichten Erläuterungen (namentlich S. 7 f.) entnommen werden. Für die Schätzungspraxis sind zudem die von der Steuerverwaltung erlassenen schätzungstechnischen Weisungen von Bedeutung, die sich an die Schätzerinnen und Schätzer richten.

5.4 Die Steuerverwaltung hat beim vorliegenden Grundstück die AN20 weitgehend automatisiert umgesetzt. Dabei wurde die vorbestandene Raumaufnahme (Ziff. 1 des Augenschein-Protokolls) im Grundsatz übernommen, die zuvor mangels Bauvollendung erst mit 80 % berücksichtigten (vgl. vorstehenden Bst. B) RE des Wohnhauses neu aber zu 100 % eingesetzt. Die Benotung (Ziff. 2 des Augenschein-Protokolls) blieb mit Ausnahme der Verkehrslage ebenfalls unverändert. Das wirtschaftliche Alter (Ziff. 3 des Augenschein-Protokolls) ist um die Differenz zwischen dem bisherigen (2016) und neuen Bezugsjahr (2020) erhöht worden. Anschliessend ist auf dieser Basis anhand der aktualisierten Tabellen der Bewertungsnormen der neue amtliche Wert ermittelt worden.

5.5 Generell rügt die Rekurrentin die mehrmalige Mutation ihrer Liegenschaftswerte seit dem Neubau im Jahr 2016, welche zum Teil ohne Veränderung der Verhältnisse resp. Bewertungsgrundlagen vorgenommen worden sei (vgl. vorstehenden Bst. G; vgl. Eingaben vom 9.5.2023 und 5.6.2023 [Datum Posteingang] sowie Stellungnahme vom 4.12.2023 zum Augenschein-Protokoll). Sie verstehe zwar, dass der amtliche Wert ihres Grundstücks durch die AN20 gestiegen ist. Der Anstieg von CHF 590'500.-- auf CHF 975'400.-- beim Wohnhaus und von CHF 75'500.-- auf CHF 93'300.-- bei der Remise sei jedoch nicht verhältnismässig (vgl. Rekurs vom 13.3.2023). Nach dem Neubau ist der amtliche Wert tatsächlich innert relativ kurzer Zeit mehrfach geändert worden. Am 23. November 2017 hat die Steuerverwaltung infolge Neubaus einen Augenschein durchgeführt (vgl. pag. 14) und gestützt darauf den amtlichen Wert mit ausserordentlicher Neubewertung vom 14. Mai 2018 (pag. 43 ff.) auf CHF 693'990.--, gültig ab Steuerjahr 2017, festgesetzt. Mit Verfügung vom 6. Mai 2020 (pag. 38 ff.) hat die Steuerverwaltung der Rekurrentin – ohne Durchführung eines Augenscheins – einen neuen amtlichen Wert von CHF 684'090.-- mit Wirkung für das Steuerjahr 2019 eröffnet. Einzige Änderung war dabei, dass die Photovoltaikanlage nicht mehr in den amtlichen Wert einfluss (vgl. pag. 15 und 45), aller Voraussicht nach, weil sie als Aufdachanlage gemäss seinerzeitiger Praxisänderung – ge-

stützt auf BGer 2C_510/2017 vom 16. September 2019 – nicht mehr als unbewegliches Vermögen gilt. In diesen beiden Bewertungen wurden die RE des Wohnhauses mangels Bauvollendung noch zu 80 % (11.7 statt 14.6 RE; vgl. pag. 15) berücksichtigt. Dabei wurde immer noch auf die statistischen Grundlagen und Bewertungsansätze der letzten allgemeinen Neubewertung von 1999 abgestellt. Am 13. April 2022 hat die Steuerverwaltung das Grundstück mit Blick auf die Bauvollendung erneut in Augenschein genommen (vgl. pag. 15). Dieser Augenschein diente sodann als Grundlage der AN20 vom 2. August 2022, in welcher das Wohnhaus nunmehr mit 14.6 RE (100 %) aufgenommen wurde (pag. 15). Die mit der AN20 eingetretene Erhöhung von CHF 684'090.-- auf CHF 1'086'790.-- ist zu CHF 140'900.-- durch die vollständige Berücksichtigung der RE des Wohnhauses bedingt. Die in der AN20 an sich gründende Erhöhung beläuft sich auf CHF 261'800.--. Dabei haben sich namentlich die von 2 auf 5 angehobene Verkehrslagenote, höhere Mietwertansätze pro Einheit und Benotungspunkt (beim Wohnhaus z.B. CHF 80.20 statt CHF 70.90) sowie tiefere Kapitalisierungssätze (beim Wohnhaus z.B. 5.4 statt 6.5 %) erhöhend ausgewirkt. Einen reduzierenden Effekt hatten dagegen das von 1 auf 5 Jahre angehobene wirtschaftliche Alter und tiefere Realwert-Zuschläge (beim Wohnhaus z.B. 46 statt 65 %). Hinsichtlich Eigenmietwert ist zum Verständnis der Rekurrentin folgendes festzuhalten, obschon dieser nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist (vgl. vorstehende E. 2): Der Protokollmietwert gemäss Mietwertblatt vom 6. Mai 2020 (CHF 1'512.--) betraf einzig die Garage (pag. 42) und jener gemäss Mietwertblatt vom 2. August 2022 (CHF 36'509.--) das Wohnhaus samt Garage. Der mit Einspracheentscheid vom 15. Februar 2023 eröffnete Protokollmietwert von CHF 41'521.-- umfasste alsdann sämtliche Gebäude (pag. 32).

5.6 Anlässlich des Augenscheins vom 30. Oktober 2023 hat die Delegation die Raumaufnahme des Wohnhauses gegenüber dem Einspracheentscheid von 14.6 auf 14.4 RE reduziert. Konkret hat sie die RE der thermischen Solaranlage von 0.3 auf 0.1 und jene des Trittofens von 0.4 auf 0.1 RE reduziert, einen bisher nicht mit separaten RE versehenen Abstellraum mit 0.7 RE aufgenommen, 0.3 RE für zusätzliche Abstellfläche in der Waschküche gestrichen und die RE des Badezimmers im Obergeschoss von 1.1 auf 1.0 herabgesetzt. Die Benotung und das wirtschaftliche Alter sind unverändert geblieben. Im Ergebnis hat die Delegation den amtlichen Wert des Wohnhauses von CHF 975'400.-- auf CHF 962'400.-- herabgesetzt, woraus bei unveränderten Werten der übrigen Objekte ein amtlicher Wert von insgesamt CHF 1'073'790.-- resultierte.

6. Während seitens der Steuerverwaltung keine Stellungnahme zum Augenschein-Protokoll eingegangen ist, hat sich die Rekurrentin mit Schreiben vom 4. Dezember 2023 dazu geäußert.

6.1 Soweit die Rekurrentin vorbringt, die Bewertung des Wohnhauses als freistehendes Einfamilienhaus sei falsch, da dieses auch der Landwirtschaft diene, ist festzuhalten, dass dieses nach den vorstehenden Erwägungen (vgl. E. 4.5 und 4.9) als Gebäude mit nichtlandwirtschaftlicher Nutzung qualifiziert. Der Augenschein hat gezeigt, dass auch der ehemalige Ökonomieteil keine landwirtschaftliche Nutzung aufweist. Stattdessen besteht er namentlich aus Büro-zimmern (OG), einer Waschküche und einem Kellerraum (UG). Damit hat der ehemalige Ökonomieteil heute den Charakter von Wohn- und Nebenräumen. Deshalb kann das Wohnhaus auch nicht als Einfamilienhaus mit Scheunenteil gelten, welches entsprechend mit der Gebäudeart-Note 3 zu versehen wäre (vgl. Tabelle 3.3 der Bewertungsnormen). Beim Wohnteil (Objektteil-Nr. 1) des Wohnhauses handelt es sich bewertungstechnisch vielmehr um ein freistehendes Einfamilienhaus, das zu Recht mit der Note 4 bewertet ist (vgl. Tabelle 3.3 der Bewertungsnormen). Dem vom Wohnteil abweichenden Nutzungszweck der integrierten Garage (Objektteil-Nr. 2) wird über die nicht beanstandete Gebäudeart-Note 1 Rechnung getragen.

6.2 Weiter beantragt die Rekurrentin für das Wohnhaus eine Reduktion der Noten für die Bauqualität und Komfortstufe von 8 auf 7. Konkrete Argumente dazu bringt sie – abgesehen wiederum von der landwirtschaftlichen Nutzung – keine vor. Hingegen führt sie selber aus, dass ein Neubau eine entsprechende Bauqualität aufweise (vgl. Stellungnahme zum Augenschein-Protokoll, S. 1) und mit Noten zwischen 7 und 9 zu versehen sei (vgl. Rekurs, S. 2). Die Delegation hat die Noten 8 für Bauqualität und Komfortstufe gestützt auf die beim Augenschein vom 30. Oktober 2023 angetroffenen Verhältnisse als zutreffend eingestuft. Die Steuerrekurskommission sieht keine Veranlassung, von der Feststellung ihrer Delegation abzuweichen. Eine Reduktion der Noten ist nicht gerechtfertigt.

6.3 Im Zusammenhang mit der Wohnlage verlangt die Rekurrentin in ihrer Stellungnahme zum Augenschein-Protokoll erstmals, die Detailnote für die Aussicht auf 4 herabzusetzen. Sie begründet allerdings nicht, inwiefern die bestehende Detailnote 6 zu hoch angesetzt sei. Weder hat die Delegation anlässlich des Augenscheins die Detailnote 6 für die Aussicht bemängelt, noch ergeben sich aus den Akten Gründe, weshalb die Detailnote Aussicht fehlerhaft sein sollte. Aus diesem Grund ist die Detailnote Aussicht zu bestätigen.

7. Hinsichtlich Verkehrslagenote bringt die Rekurrentin den fehlenden Anschluss an den öffentlichen Verkehr und die schlechte Zufahrtsmöglichkeit zu ihrem Grundstück vor und beantragt, diese wie vor der AN20 auf 3 [recte 2] festzusetzen (vgl. Stellungnahme zum Augenschein-Protokoll). Im Rahmen der AN20 hat die Steuerverwaltung die Note für die Verkehrslage von 2 auf 5 angehoben.

7.1 Mit der Verkehrslage werden gemäss den Bewertungsnormen "Zugang, Zufahrt und Bezug zum nächstgelegenen Siedlungs- bzw. Infrastrukturschwerpunkt" beurteilt, wobei letzterer allenfalls auch ausserhalb der eigenen Gemeinde liegen kann (Bewertungsnormen, S. 13). Die in einer Gemeinde vorhandene Infrastruktur und die Anbindung an den privaten und öffentlichen Verkehr wird nicht mit der Verkehrslagenote beurteilt, sondern widerspiegelt sich im durchschnittlichen Mietzinsniveau der Gemeinde, welches im System der amtlichen Bewertung mit der Mietwertkategorie abgebildet wird. C._____ gehört – wie schon vor der AN20 – zur Mietwertkategorie 14 (Vergleichswerte: _____, siehe Tabelle 3.8 der Bewertungsnormen). Mit der AN20 ist neu in jeder Gemeinde ein Gebiet mit der maximalen Verkehrslagenote 9 definiert worden (Bewertungsnormen, S. 13), ausgehend von der Überlegung, dass in jeder Gemeinde ein Teilgebiet verkehrsmässig optimal liegt, unabhängig davon, wie die Verkehrslage der Gemeinde insgesamt zu beurteilen ist (siehe Verkehrslagenotenplan AN20, abrufbar unter: <https://www.agi.dij.be.ch>), Menu "Geoportal > Karten > Angebot an Karten" [abgerufen am 18.3.2024]).

7.2 Das zu bewertende Grundstück liegt inmitten des mit der Note 5 eingestuftten Gebiets der Gemeinde C._____. In der gesamten Gemeinde C._____ ist kein Gebiet mit einer Note unter 5 ausgeschieden. Mit der Verkehrslagenote wird den unterschiedlichen Verhältnissen einer Gemeinde Rechnung getragen (Bewertungsnormen, S. 13). Insofern bezieht sie sich auf die Gegebenheiten innerhalb einer konkreten Gemeinde und ist letztlich auch in Relation zur Mietwertkategorie zu verstehen. Bei jeder Kategorisierung ist es unvermeidlich, dass Grenzen gezogen werden müssen, deren genauer Verlauf letztlich eine Ermessenfrage darstellt. Dementsprechend müssen triftige Gründe vorhanden sein, um vom Verkehrslagenotenplan abzuweichen (Bewertungsnormen, S. 13). In Frage kommen hierfür Merkmale, die nichts mit der eigentlichen Lage des Grundstücks, sondern mit dessen spezifischen Eigenschaften zu tun haben, die nicht zentral beurteilt werden können. Es mag zwar zutreffen, dass für die Befahrbarkeit der steilen Zufahrt im Winter gewisse Arbeiten erforderlich sind. Über das Jahr gesehen fällt diese Einschränkung jedoch nicht entscheidend ins Gewicht. Letztlich verfügt das Grundstück über eine im Jahr 2015 neu erstellte intakte Zufahrt, welche die Verkehrslagenote nicht negativ zu beeinflussen vermag. Die von der Rekurrentin zudem vergleichsweise herangezogenen Verkehrslagenoten der Standorte F._____ (Note 2) und G._____ (Note 3) sind für den vorliegenden Sachverhalt nicht relevant, da die Verkehrslagenote sich nur auf die Gegebenheiten innerhalb einer konkreten Gemeinde bezieht (Bewertungsnormen, S. 13). Insgesamt sind vorliegend keine triftigen Gründe ersichtlich, welche ein Abweichen vom Verkehrslagenotenplan rechtfertigen würden. Die Verkehrslagenote 5 ist somit zu bestätigen.

7.3 Da die übrigen Feststellungen der Delegation gemäss Augenschein-Protokoll nicht beanstandet werden, erübrigen sich weitere Ausführungen dazu. Die Steuerrekurskommission sieht somit keine Veranlassung, von den Feststellungen ihrer Delegation abzuweichen, die den amtlichen Wert ab Steuerjahr 2020 auf CHF 1'073'790.-- festgesetzt hat. Im Ergebnis ist der Rekurs demnach teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Mit der Abweisung des Hauptantrags und der Reduktion des amtlichen Wertes gemäss Einspracheentscheid von CHF 1'086'790.-- um CHF 13'000.-- auf CHF 1'073'790.--, fällt der Anteil der Rekurrentin am Obsiegen gering aus. Dieser wird daher nach Ermessen auf 10 % bestimmt. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 3'468.10 (bestehend aus einer Gerichtsgebühr von CHF 1'500.-- und Gutachterkosten von CHF 1'968.10) werden der Rekurrentin zu 90 %, ausmachend CHF 3'121.25, zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist und ihr 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 wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der amtliche Wert des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ wird auf CHF 1'073'790.-- festgesetzt, gültig ab dem Steuerjahr 2020.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission inkl. Gutachterkosten werden der Rekurrentin im Umfang von CHF 3'121.25 zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Ineichen