



100 23 14

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 20.6.2024 JCU/PIN/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 18. Juni 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichterin Schlup Guignard und der Fachrichter Studer sowie Ineichen als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

C. _____ **AG**

gegen

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

betreffend die amtliche Bewertung ab 2020

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Beim Grundstück D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ (nachfolgend Grundstück resp. Baurecht), handelt es sich um ein im Grundbuch eingetragenes selbständiges und dauerndes Baurecht, lastend auf dem Grundstück D. _____ Gbbl. Nr. 2 _____ (belastetes Grundstück resp. Stammgrundstück). Das Baurecht umfasst zwei Wohnhäuser mit je sechs 3.5- und sechs 4.5-Zimmer-Wohnungen, insgesamt also 24 Wohnungen, sowie vier Aussenparkplätze. A. _____ (Rekurrentin) ist seit dem Jahr 2017 Alleineigentümerin sowohl des Baurechts als auch des belasteten Grundstücks. Die Wohnungen und Parkplätze werden von der Rekurrentin vermietet.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung (Steuerverwaltung), bestimmte den amtlichen Wert des vorliegenden Grundstücks im Rahmen der allgemeinen Neubewertung 2020 (AN20) auf CHF 6'712'500.-- (Verfügung vom 20.9.2021, Akten der Steuerverwaltung, pag. 24). Zuvor hatte der amtliche Wert CHF 3'103'700.-- betragen (pag. 29). Die von der Rekurrentin, damals vertreten durch die B. _____ AG, gegen die Verfügung vom 20. September 2021 erhobene Einsprache vom 8. Oktober 2021 (pag. 7 ff.) wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2022 (pag. 1-3) teilweise gutgeheissen und der amtliche Wert auf CHF 6'099'300.-- herabgesetzt. Der Einspracheentscheid (vgl. Zusatzprotokoll Z 6 für die Berechnung des Baurechtsabzugs [Zusatzprotokoll Z 6], pag. 22) wie auch die Verfügung vom 20. September 2021 (vgl. Objektprotokoll Ertragswert für Wohn- und Geschäftshäuser [Objektprotokoll E], pag. 26 ff.) berücksichtigen den Umstand, dass die auf dem Grundstück errichteten Bauten im Baurecht stehen, mit einem Abzug von 8 %. Die vormalige Bewertung, gültig ab Steuerjahr 2001, wendete noch einen Baurechtsabzug von 28 % an (vgl. vormaliges Zusatzprotokoll Z 6, pag. 34).

C. Gegen den Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2022 hat die Rekurrentin, nunmehr vertreten durch die C. _____ AG (Vertreterin), am 9. Januar 2023 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben und den amtlichen Wert auf maximal CHF 3'962'200.-- festzulegen. Eventualiter sei die Sache zur rechnerischen Umsetzung und zum Erlass einer neuen Verfügung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Zur Begründung führt die Vertreterin aus, der neue amtliche Wert von CHF 6'099'300.-- liege klar über dem Verkehrswert und halte den vom Grossen Rat definierten Ziel-Median von 70 % nicht ein. Vorliegend berechne sich aus der Kapitalisierung eines Soll-Mietertrags von rund CHF 367'900.-- mit bspw. 6.5 % ein Ertragswert von rund CHF 5'660'300.--. Nach Vornahme

eines Abzugs von 30 % (Ziel-Median sei 70 % des Verkehrswerts) ergebe sich der beantragte amtliche Wert von CHF 3'962'200.--.

Weiter moniert die Vertreterin, im standardisierten Verfahren der amtlichen Bewertung "ab Schreibtisch" seien der Zustand der Gebäude, welche einen erheblichen Sanierungs- und Modernisierungsbedarf aufwiesen, sowie die Marktlage ungenügend zum Ausdruck gekommen. Bei der Benotung seien Bauqualität, Komfortstufe, Wohnlage und Verkehrslage durchgehend pauschal mit 7 bewertet worden. Insbesondere Bauqualität und Komfortstufe würden sich näher an der Note 1 als 9 bewegen. Zudem kritisiert die Vertreterin, dass der Protokollmietwert der beiden Wohnhäuser mit CHF 403'430.-- deutlich über dem effektiven Nettomiettertrag von CHF 368'631.-- (Basis 2021) liege. Aufgrund von erheblichem Unterhaltsstau sei letzterer nicht nachhaltig erzielbar. Ferner korrespondiere der verwendete Kapitalisierungssatz (6.3 %) nicht mehr mit dem heutigen, seit den Referenzjahren 2013-2016 geänderten, Zinsumfeld.

Verfahrensrechtlich macht die Vertreterin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 3. März 2023 vernehmen lassen. Sie beantragt die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses. Gestützt auf eine nach der Vergleichsmethode erstellte Verkehrswertschätzung macht sie für das Baurecht und das belastete Grundstück zusammen einen Verkehrswert von CHF 10'036'000.-- geltend. Der "ungeteilte amtliche Wert" vor Baurechtsabzug von CHF 6'629'800.-- betrage 66.06 % des berechneten Verkehrswerts von CHF 10'036'000.--. Es bestehe somit kein Anlass für eine Reduktion.

Des Weiteren hält die Steuerverwaltung fest, bei der AN20 seien die vorbestandenen Bewertungsnoten nicht geändert worden. Dies bedeute, dass namentlich die Noten für Bauqualität und Komfortstufe den Standard widerspiegeln würden, der im Zeitpunkt des letzten Augenscheins (vorliegend 1988) gegolten habe. Gemäss Verwaltungsgericht des Kantons Bern (Verwaltungsgericht) sei notorisch, dass für Bauqualität und Komfortstufe kaum je Noten unter 5 vergeben würden. Noten von 5 und 6 entsprächen einem unterdurchschnittlichen, solche von 7 und 8 einem durchschnittlichen Standard. Die Notenskala von 1-9 werde praxisgemäss nicht linear angewendet. Das wirtschaftliche Alter von 47 Jahren, das ausgehend vom Bezugsjahr 2020 mit dem Baujahr 1973 übereinstimme (in der Steuererklärung werde dieses mit 1975 deklariert), trage dem Gebäudezustand genügend Rechnung. Zudem stelle der Protokollmietwert im System der amtlichen Bewertung ein Zwischenergebnis dar. Er werde schematisiert bemessen. Die effektiven Mieteinnahmen hätten keinen direkten Einfluss darauf.

In Bezug auf die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs erklärt die Steuerverwaltung, im Einspracheentscheid tatsächlich nicht auf alle Argumente der Rekurrentin geantwortet zu ha-

ben. Mit Blick auf das Massenverfahren sowie ein nach Eröffnung des Einspracheentscheids ergangenes Telefonat, in dem die Vertreterin die gerügte fehlende Begründung über eine allgemeine Anfrage eingeholt habe, sehe sie indes keine Verletzung des rechtlichen Gehörs.

E. Am 28. April 2023 hat die Vertreterin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an ihren Anträgen festgehalten. Die Liegenschaft werde seit Jahren professionell verwaltet. Es könne somit davon ausgegangen werden, dass sich die effektiven mit den maximal erzielbaren Mieterträgen decken. Die von der Steuerverwaltung für die Verkehrswertschätzung angewandte Vergleichsmethode sei vom Verwaltungsgericht als unzulässig eingestuft worden. Ausserdem betreffe sie wesentlich kleinere Objekte und lasse daher keine Schlüsse auf das vorliegende Grundstück zu. Die anonymisierte Schätzung, deren Datengrundlagen der Rekurrentin nicht zugänglich seien, könne ohnehin nicht abschliessend überprüft werden. Dies verletze das Prinzip der Waffengleichheit.

F. Zur Abklärung der Verhältnisse ist am 21. November 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. Sie hat aufgrund des Augenscheins sowie anhand der vorhandenen Unterlagen die von der Steuerverwaltung vorgenommene Neubewertung überprüft. Die Delegation hat einen Baurechtsabzug von 31 % anstatt 8 % gemäss Einspracheentscheid und gestützt darauf einen amtlichen Wert von CHF 5'333'300.-- ermittelt. Das Augenschein-Protokoll ist den Parteien mit Postaufgabe vom 19. Dezember 2023 zugestellt worden.

G. Die Steuerverwaltung hat sich dazu am 24. Januar 2024 geäussert. Die Vertreterin hat mit Schreiben vom 22. März 2024 zu den Äusserungen der Steuerverwaltung und zum Augenschein-Protokoll Stellung genommen.

H. Mit Schreiben vom 2. April 2024 hat die Vertreterin eine Kostennote eingereicht.

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 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. Strittig ist der amtliche Wert des vorliegenden Grundstücks, gültig ab dem Steuerjahr 2020. Zudem macht die Vertreterin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs und des Prinzips der Waffengleichheit geltend. Die beiden letztgenannten Rügen sind vorab zu behandeln.

2.1 Im Zusammenhang mit der Gehörsverletzung bemängelt die Vertreterin eine mangelhafte Begründung des Einspracheentscheids (vgl. Rekurs vom 9.1.2023, S. 3 f.).

2.1.1 Die Pflicht, Einspracheentscheide zu begründen, ist Teilgehalt des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) verankerten Anspruchs auf rechtliches Gehör. Die Begründungspflicht ist zudem in Art. 193 Abs. 3 StG explizit verankert. Sie gilt allerdings nicht uneingeschränkt. Die Steuerverwaltung muss sich nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber zumindest so abgefasst sein, dass die Betroffenen den Entscheid sachgerecht anfechten können (BGE 142 II 154 E. 4.2 [Pra 105/2016 Nr. 98]; BGE 140 II 262 E. 6.2; VGE 100 2016 104 vom 14.9.2017, E. 2.1 mit Hinweisen; Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 7 zu Art. 52 VRPG).

2.1.2 Die Vertreterin moniert, die Bewertungsakten seien dem Einspracheentscheid nicht beigefügt und die Rekurrentin sei diesbezüglich an die Gemeinde verwiesen worden, was die Rechtsmittelfrist faktisch verkürzt habe. Dieses Vorgehen der Steuerverwaltung ist für die betroffenen Personen zwar mit zusätzlichem Aufwand verbunden, stellt jedoch keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar (RKE 100 2022 267 vom 14.6.2023, E. 7.4).

2.1.3 Weiter wird kritisiert, im Einspracheentscheid seien die Argumente der Rekurrentin nicht aufgegriffen worden. Der Einspracheentscheid enthält allgemeine, aber kaum einzelfallspezifische Ausführungen zur amtlichen Bewertung. Auf die zentrale Begründung der Einsprache, dass der amtliche Wert deutlich über dem Verkehrswert liege und auf die konkret geltend ge-

machte Wertermittlung (vgl. Bst. C hiervor) wird nicht eingegangen. Es wäre zumindest angezeigt gewesen, die Abweichungen von den Hauptstandpunkten der Rekurrentin im teilweise gutheissenden Einspracheentscheid kurz zu erläutern (vgl. E. 2.1.1). Indem sie dies unterlassen hat, ist die Steuerverwaltung ihrer Begründungspflicht nicht genügend nachgekommen, was als Verletzung des rechtlichen Gehörs qualifiziert. Das von der Steuerverwaltung in ihrer Vernehmung vom 3. März 2023 erwähnte Telefonat, in welchem sie der Vertreterin während der Rekursfrist allgemein Auskunft über die Bewertungsmethodik erteilt habe, vermag daran nichts zu ändern und ist in Bezug auf den genauen Inhalt ohnehin nicht belegt. Immerhin war es der Vertreterin möglich, innerhalb der Rechtsmittelfrist Rekurs zu erheben und ihre Anträge entsprechend zu begründen, weshalb insgesamt eine leichte Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt.

2.1.4 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt grundsätzlich unabhängig von den Erfolgsaussichten in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Nach der bundes- und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung kann eine nicht besonders schwerwiegende Gehörsverletzung indes "geheilt" werden, wenn der Rechtsmittelinstanz die gleiche Überprüfungsbefugnis zusteht wie der Vorinstanz und der betroffenen Person kein Nachteil erwächst, d.h. sie ihre Rechte im Rechtsmittelverfahren ungeschmälert wahrnehmen kann (vgl. BGer 2C_152/2020 vom 18.6.2020, E. 2.3; vgl. VGE 100 22 328 vom 18.7.2023, E. 2.1). Da die Steuerrekurskommission die gleiche Überprüfungsbefugnis hat wie die Steuerverwaltung, i.c. eine leichte Gehörsverletzung vorliegt und der Rekurrentin kein (materieller) Nachteil erwächst, ist eine Heilung möglich. Auf eine Rückweisung an die Steuerverwaltung kann deshalb verzichtet werden.

2.2 Die gerügte Verletzung des Prinzips der Waffengleichheit begründet die Vertreterin damit, dass vorliegend nicht beide Parteien die gleichen Verfahrensvoraussetzungen hätten, da die Objekte, welche der Verkehrswertschätzung der Steuerverwaltung zugrunde liegen, von der Rekurrentin wegen ihrer Anonymisierung und mangels Zugänglichkeit der Datengrundlagen nicht auf die Vergleichbarkeit mit dem streitbetroffenen Grundstück überprüft werden könnten. Sie schliesst daraus, dass der Verkehrswertschätzung keine Beweiskraft zukomme und es sich bei ihr stattdessen um eine reine Parteibehauptung handle (vgl. Bst. E hiervor).

2.2.1 Das Gebot der Waffengleichheit ist Teilgehalt des Gebots eines fairen Verfahrens, welches sich aus Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) ableitet. Es vermittelt dem Steuerpflichtigen den Anspruch, nicht in eine prozessuale Lage versetzt zu werden, aus der er keine vernünftige Chance hat, seine Sache dem Gericht zu unterbreiten, ohne gegenüber der anderen Partei klar benachteiligt zu werden. Dieses formale Prinzip ist schon dann verletzt, wenn eine Partei bevorteilt wird. Nicht notwendig ist, dass die Gegenpartei dadurch tatsächlich einen Nachteil erleidet (BGE 139 I 121 E. 4.2.1).

2.2.2 Die Steuerverwaltung ist vorliegend Partei. Die von ihr erstellte Schätzung gilt – anders als z.B. amtlich resp. gerichtlich bestellte Gutachten – verfahrensrechtlich nicht als Beweismittel. Ihr kommt im Beweisverfahren die beschränkte Aussagekraft einer Parteibehauptung zu, was auf die Verkehrswert-Herleitung der Vertreterin (vgl. Rekurs, S. 7) gleichermassen zu- trifft (vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl., 2018, N. 39 zu § 14; vgl. Michel Daum, a.a.O., N. 102 zu Art. 19 VRPG). In- dem die Steuerrekurskommission die Schätzung der Steuerverwaltung somit als blosser Partei- behauptung ohne erhöhte Beweiskraft entgegennimmt, ist eine Bevorteilung der Steuerverwal- tung nicht erkennbar. Das Prinzip der Waffengleichheit ist demzufolge nicht tangiert.

3. Gemäss Art. 46 Abs. 1 i.V.m. Art. 48 StG ist das Vermögen grundsätzlich zum Verkehrs- wert zu versteuern. Unbewegliches Vermögen wird für die Ermittlung des massgebenden Ver- mögenssteuerwerts durch die kantonale Steuerverwaltung amtlich bewertet (Art. 52 StG). Der einmal festgesetzte amtliche Wert ist rechtsbeständig und gilt bis zu einer nächsten allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (Art. 181 Abs. 3 StG).

3.1 Das vorliegende Verfahren ist durch die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirt- schaftlichen 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 des De- krets vom 21. März 2017 über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte [AND; BSG 661.543]). 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 Verkehrs- werte 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 an- genähert (sie liegen im Durchschnitt jedoch immer noch erheblich darunter) und die regionalen Unterschiede reduziert. Dass der Grossteil der Grundstücke nach der AN20 einen höheren amt- lichen Wert aufweist, ist demnach auf die Entwicklung des Immobilienmarkts zurückzuführen und vom Gesetzgeber beabsichtigt.

3.2 Eigentliche Grundlage für die amtliche Bewertung sind die von der kantonalen Schat- zungskommission erstellten "Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen vom 10.10.2018" (abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohnei- gentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Links und Downloads > Normen zur nichtlandwirt- schaftlichen Bewertung AN20"; fortan: Bewertungsnormen). Diese sehen vor, dass Bauten, die im Baurecht stehen, zunächst gleich bewertet werden wie die übrigen Bauten, wobei auf dem

so ermittelten amtlichen Wert ein Baurechtsabzug von mindestens 8 % vorgenommen wird (Ziff. 2.6.1 der Bewertungsnormen). Bei der amtlichen Bewertung werden zunächst für jedes auf dem Grundstück vorhandene Objekt die Räumlichkeiten und Einrichtungen im Aufnahmeprotokoll festgehalten. Dabei werden Wohnräume mit 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 Protokollmietwertes durch den Kapitalisierungssatz ergibt sich der Ertragswert. Nach Addition des Realwertzuschlags resultiert schliesslich der amtliche Wert (vor Abzug). 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 zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften" (insb. S. 7 f.) entnommen werden (abrufbar unter: <https://www.sv.fin.be.ch>), Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Links und Downloads"; fortan: Erläuterungen). Für die Schätzungspraxis sind zudem die von der Steuerverwaltung erlassenen schätzungstechnischen Weisungen von Bedeutung, die sich an die Schätzerinnen und Schätzer richten (nicht online verfügbar; fortan: Weisungen).

4. Die Steuerverwaltung hat die AN20 beim hier zu beurteilenden Grundstück ohne Durchführung eines Augenscheins umgesetzt. Basis bildete der Augenschein vom 23. Februar 1988 (vgl. pag. 18 ff.). Die Steuerverwaltung hat die vorbestandene Raumaufnahme zunächst übernommen und auf Einsprache hin bei den Wohnhäusern eine Reduktion von jeweils 85 auf 77.2 RE vorgenommen. Die Benotung mit einem Noten-Endtotal von 29 bei den Wohnhäusern und 28 bei den Aussenparkplätzen ist unverändert geblieben. Das wirtschaftliche Alter wurde um die Differenz zwischen bisherigem (1998) und neuem Bezugsjahr (2020) von 25 auf 47 Jahre erhöht (vgl. pag. 24 ff.). Die Mietwertkategorie der Gemeinde D. _____ ist im Rahmen der AN20 von 16 auf 22 angehoben worden (vgl. pag. 31 ff., 26 ff. und 15 ff.; siehe Tabelle 3.8 der "Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen vom 11.8.1997", abrufbar unter: <https://www.sv.fin.be.ch>), Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaf-

ten > Amtlicher Wert > Links und Downloads > Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN99" sowie Tabelle 3.8 der Bewertungsnormen). Anschliessend ist auf dieser Grundlage anhand der aktualisierten Berechnungsansätze der neue amtliche Wert (vor Baurechtsabzug) ermittelt worden. Nach Berücksichtigung des sog. generellen Baurechtsabzugs von 8 % ist der amtliche Wert im Einspracheentscheid auf CHF 6'099'300.-- festgesetzt worden (vgl. pag. 13 ff.). Die Erhöhung um CHF 2'995'600.-- gegenüber dem vormaligen amtlichen Wert, gültig ab Steuerjahr 2001 (CHF 3'103'700.--), ist mitunter auf gestiegene Mietwertansätze sowie gesunkene Kapitalisierungssätze zurückzuführen. Im Umfang von CHF 1'326'000.-- oder 44.26 % gründet sie sodann im geänderten Baurechtsabzug (vgl. pag. 15 ff. und 31 ff.). Während die vormalige Bewertung von einem periodischen Baurechtszins ausging (vgl. Zusatzprotokoll Z 6, pag. 34), betrachtet die Steuerverwaltung das Baurecht nunmehr als unentgeltlich (vgl. z.B. pag. 22), was zu einem Abzug von 8 % statt zuvor 28 % führte.

5. Anlässlich des Augenscheins hat die Delegation der Steuerrekurskommission die Raumaufnahme pro Wohnhaus von 77.2 auf 79.2 RE angehoben. Im Zusammenhang mit der Benotung hat die Delegation übereinstimmend mit der Vertreterin (vgl. Rekurs, S. 9) erkannt, dass die bestehenden Objektprotokolle E den Wohnhäusern keine Detailnoten, sondern "nur" Hauptnoten vergeben (vgl. pag. 15 ff.). Sie hat die Wohnhäuser deshalb mit Detailnoten versehen und daraus die Hauptnoten abgeleitet (vgl. Ziff. 2.2.4 der Bewertungsnormen). Im Ergebnis hat die Delegation die Hauptnoten der Gebäudeart mit 1, der Komfortstufe mit 7 (Ausbau 6, Raumaufteilung 7, Installationen 6, Heizung 8), der Wohnlage mit 7 (Aussicht 7, Besonnung 8, Nachbarschaft 7, besondere Lage 7) sowie der Verkehrslage mit 7 bestätigt und die Note für die Bauqualität von 7 auf 6 (Baumaterial 7, Bauart 6, Isolation 6, Bauzustand 6) korrigiert. Dies führt zu einem neuen Noten-Endtotal der Wohnhäuser von 28 statt bislang 29. Das wirtschaftliche Alter der Wohnhäuser ist von 47 auf 32 Jahre reduziert worden. Gestützt darauf hat die Delegation den amtlichen Wert für die beiden Wohnhäuser und die Parkplätze vor Berücksichtigung des Baurechtsverhältnisses auf total CHF 7'729'494.-- bestimmt. Das Baurecht hat die Delegation als gegen periodische Leistungen eingeräumt eingestuft und einen Baurechtsabzug von 31 % berechnet. Daraus ergibt sich ein amtlicher Wert von insgesamt CHF 5'333'300.--. Die Details zur Berechnung sind dem Augenschein-Protokoll als Anhang beigelegt worden.

6. Die Steuerverwaltung hat sich dazu am 24. Januar 2024 geäussert. Die Vertreterin hat am 22. März 2024 zu den Äusserungen der Steuerverwaltung und zum Augenschein-Protokoll Stellung genommen. Die Vertreterin beanstandet die Anwendung der Bewertungsnormen an sich (siehe E. 7) und moniert zudem, dass der daraus resultierende Wert den Verkehrswert bzw. den steuerrechtlich zulässigen Höchstwert übersteige (siehe E. 9). Die Steuerverwaltung kritisiert die Methode, mit der die Delegation das Baurechtsverhältnis berücksichtigt hat (siehe E. 8).

7. Im Zusammenhang mit den Bewertungsfaktoren zeigt sich die Vertreterin sowohl mit der Raumaufnahme (E. 7.1) als auch mit der Benotung (E. 7.2) und der Bestimmung des wirtschaftlichen Alters (E. 7.3) unzufrieden.

7.1 Zur Anhebung der RE der Wohnhäuser von jeweils 77.2 auf 79.2 bringt sie im Wesentlichen vor, soweit es sich dabei um reine Ermessensentscheide und nicht um die Richtigstellung von klaren Bewertungsfehlern bzw. Auslassungen handle, sei diese nicht gerechtfertigt. Es gehe nicht an, dass Ermessensentscheide grundsätzlich zulasten der Steuerpflichtigen erfolgen würden; vielmehr sei das Ermessen primär zugunsten der Steuerpflichtigen auszuüben.

Die Steuerrekurskommission verfügt im Rekursverfahren über volle Kognition (vgl. Art. 198 Abs. 2 StG). Sie darf daher nicht nur qualifizierte Ermessensfehler korrigieren, sondern den Einspracheentscheid auch auf seine Angemessenheit hin überprüfen, d.h. ihr Ermessen an Stelle desjenigen der Steuerverwaltung setzen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 34 zu Art. 24 DBG). Ihr Ermessen resp. die Ermessenskontrolle hat die Steuerrekurskommission nicht etwa – wie von der Vertreterin angenommen – einseitig zugunsten der Steuerpflichtigen, sondern pflichtgemäss, zweckmässig sowie unter Beachtung des gesetzlichen Rahmens auszuüben.

7.1.1 Als zu Recht erfolgt erachtet die Vertreterin die Streichung von zweimal 1.6 RE für die Dachgeschosse der Wohnhäuser. Die übrigen, zuungunsten der Rekurrentin erfolgten Korrekturen werden demgegenüber als unzulässiger Eingriff in das Ermessen der Steuerverwaltung bezeichnet.

7.1.2 Dies sei u.a. bei der Anhebung der RE des Reduits in den Küchen sämtlicher Wohnungen von jeweils 0.1 auf 0.2 (Erhöhung pro Wohnhaus: 1.2 RE) der Fall. Der Sachverständige der Delegation hat die Reduits in den 4.5-Zimmer-Wohnungen mit 3.1 m² und in den 3.5-Zimmer-Wohnungen mit 3.5 m² ausgemessen. Als Abstellräume sind Reduits gemäss Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen mit den hälftigen RE eines Zimmers derselben Grösse zu versehen. Zimmern zwischen 3 und 5 m² werden 0.4 RE beigemessen, womit sich für ein Reduit innerhalb dieser Bandbreite 0.2 RE ergeben. Hier hat die Delegation keinen Ermessensentscheid gefällt, da sich ein Raum entweder innerhalb oder ausserhalb des Bereichs von 3-5 m² befindet. Dass die Flächen der Reduits falsch gemessen worden wären, wird nicht geltend gemacht.

Die Vertreterin bringt zudem vor, es handle sich um ein gefangenes Reduit, welches nicht nach denselben Massstäben aufgenommen werden könne wie ein normales. Durch die Erhöhung sei die Küche nun übermässig mit insgesamt 1.2 RE verzeichnet. Dies entspreche gemäss Bewertungsnormen den mittleren RE einer "Wohn-/Essküche", was im vorliegenden Fall in keiner Art

und Weise mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimme. Für gefangene Zimmer ist tatsächlich ein Abzug vorgesehen (vgl. Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen). Für Reduits gilt dies allerdings nicht, da auf sie die spezielle hälftige Reduktion anwendbar ist (siehe vorstehend). Ausserdem bezweckt der Abzug für gefangene Zimmer, dem eingeschränkten Zugang bzw. dem störenden Einfluss auf das "verbindende Zimmer" Rechnung zu tragen, was bei einem Reduit in einer Küche keine Rolle spielen kann. Die von der Delegation den Reduits in den Küchen zugewiesenen 0.2 RE erweisen sich somit als korrekt.

7.1.3 Auch die Anhebung der RE für die Eingangsbereiche der sechs 4.5-Zimmer-Wohnungen von 0.1 auf 0.3 und der sechs 3.5-Zimmer-Wohnungen von 0.1 auf 0.2 (Erhöhung pro Wohnhaus: 1.8 RE) ist nach dem Dafürhalten der Vertreterin nicht gerechtfertigt. Begründet wird dies wiederum mit einem Eingriff in das Ermessen der Steuerverwaltung. Einem Vorplatz, Windfang oder einer Garderobe werden unter Berücksichtigung einer Verkehrsfläche 0.1-0.4 RE beigemessen (Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen). In den Eingangsbereichen finden sich eine Garderobe und ein geräumiger Einbauschränk. Diese Raumteile sind gemeinsam aufzunehmen resp. zu beurteilen. In ihrer Kumulation könnten sie selbst bei kleinen Grössenverhältnissen nicht mit dem Minimum von 0.1 RE versehen werden. Die dem Eingangsbereich der 4.5-Zimmer-Wohnung samt Garderobe und Einbauschränken unter Berücksichtigung einer grosszügigen Verkehrsfläche zugewiesenen 0.3 RE sind sachgerecht und zu bestätigen. Bei der 3.5-Zimmer-Wohnung rechtfertigt es sich, wegen der etwas kleineren Fläche, für den Eingangsbereich samt Garderobe und Einbauschränk 0.2 RE einzusetzen.

7.1.4 Ebenfalls bemängelt wird die Korrektur der RE der Wohnzimmer in den 3.5-Zimmer-Wohnungen von 1.3 auf 1.4 (Erhöhung pro Wohnhaus: 0.6 RE). Der Sachverständige hat die Wohnzimmer mit 30.7 m² ausgemessen. Nach Abzug einer Verkehrsfläche Richtung Küche von 2.7 m² verbleiben 28 m², die mit 1.4 RE zu berücksichtigen sind. Daran würde auch die von der Vertreterin verlangte Ausscheidung einer Verkehrsfläche von 3.6 m² nichts ändern, da eine Nettofläche von 27.1 m² nach wie vor 1.4 RE ergäbe (vgl. Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen).

7.1.5 Sodann könne laut Vertreterin nicht überprüft werden, ob die restliche Raumaufnahme vom Sachverständigen überhaupt oder im gleichen Detaillierungsgrad überprüft worden sei. Dies, weil die Delegation die Raumaufnahme im Weiteren als zutreffend bzw. zumindest im behördlichen Ermessen liegend definiert habe. Diese Kritik geht ins Leere: Wie der beim Augenschein anwesenden Vertreterin bekannt sein müsste, hat der Sachverständige sämtliche Räumlichkeiten der von ihr als repräsentativ bezeichneten Wohnungen ausgemessen und die Delegation hat gestützt darauf die Raumaufnahme überprüft bzw. die RE bestimmt. Die so ermittelten 79.2 RE pro Wohnhaus erweisen sich somit als korrekt.

7.2 Hinsichtlich Benotung der Komfortstufe ersucht die Vertreterin um Herabsetzung der Detailnote für die Heizung von 8 auf 6. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass beim Augenschein der gesamte Heizungsraum "unter Wasser stand" und im Jahr 2024 die ganze Heizungsanlage ersetzt werden müsse. Mangels Anschlusses an einen Fernwärmeverbund käme dafür wohl einzig eine Gasheizung in Frage, was mit höheren Energiekosten verbunden sei, weil gemäss öffentlichen Auflagen mindestens 50 % Biogas bezogen werden müssten. Dieses Vorbringen wird von der Vertreterin weder substantiiert noch ist sein Einfluss auf die Komfortstufe per Bewertungsstichtag Ende 2020 erkennbar. Dass die aus dem Jahr 2004 stammende Gasheizung nach Aussagen der Vertreterin offenbar im Jahr 2024 ersetzt werden soll und am Ende ihrer Lebensdauer ist, ist beim wirtschaftlichen Alter zu prüfen (vgl. E. 7.3).

Das Heizsystem befand sich beim Augenschein in einem funktionsfähigen Zustand. Ziff. 3.8 der Weisungen sehen für eine zentrale Gasheizung wie die vorliegende als Richtlinie die Detailnote 8 vor. Die Steuerrekurskommission sieht keine triftigen Gründe, davon abzuweichen und bestätigt die Detailnote 8 und demzufolge auch die Hauptnote 7 für die Komfortstufe.

7.3 Die Reduktion des wirtschaftlichen Alters der Wohnhäuser von 47 auf 32 Jahre rügt die Vertreterin als in keiner Weise nachvollziehbar. Im Augenschein-Protokoll sei bestätigt worden, dass die Wohnhäuser einem erhöhten Sanierungsbedarf unterliegen. Zudem werde bspw. die Erneuerung der Heizung im Jahr 2004 erwähnt, obschon sich gezeigt habe, dass die Heizung defekt gewesen sei und nun ersetzt werden müsse.

7.3.1 Das wirtschaftliche Alter bringt die Entwertung einer Baute seit ihrem Erstellungsjahr infolge natürlicher Alterung, Abnutzung, Altersschäden und geänderten Ansprüchen (Demodierung) zum Ausdruck. Die "Verjüngung" aufgrund von grösseren Renovationen, Sanierungen oder baulicher Veränderungen wird dabei berücksichtigt. Das wirtschaftliche Alter wird differenziert nach vier Hauptgruppen ermittelt. Weil diese unterschiedlich rasch altern, werden sie verschieden gewichtet (vgl. Ziff. 2.2.5 der Bewertungsnormen).

7.3.2 Die Delegation hat beim Augenschein festgestellt, dass an den Wohnhäusern seit ihrer Erstellung im Jahr 1974 (bzw. 1975 gemäss Formular 7 der Steuererklärung 2021, vgl. Beilage 7 zum Rekurs) verschiedene Erneuerungs- und Unterhaltsarbeiten durchgeführt worden sind, so etwa an den Dächern, Fenstern, Wänden und Decken (Malerarbeiten) sowie an den Bodenbelägen. Ausserdem sind die Küchengeräte teilweise und die Sanitärapparate punktuell ersetzt worden. An den Personenaufzügen sind ebenfalls Erneuerungen vorgenommen worden. Das Augenschein-Protokoll hält zwar fest, dass sich der von der Vertreterin vorgebrachte erhöhte Sanierungsbedarf grundsätzlich bestätigt hat. Dies ändert allerdings nichts daran, dass die festgestellten Erneuerungsarbeiten im wirtschaftlichen Alter abzubilden sind. Die Einwände zum

wirtschaftlichen Alter sind somit unbegründet. Die Delegation hat die Hauptgruppen wie folgt eingeschätzt: Rohbau 1 47 Jahre (einfach gewichtet), Rohbau 2 25 Jahre (zweifach gewichtet), Ausbau 35 Jahre (dreifach gewichtet), Installationen 30 Jahre (vierfach gewichtet). Daraus ergibt sich eine Senkung des wirtschaftlichen Alters von 47 auf 32 ($[47+25*2+35*3+30*4] / 10$) Jahre, welche nach dem Gesagten zu bestätigen ist.

8. Als Zwischenergebnis steht damit fest, dass das Augenschein-Protokoll den amtlichen Wert vor Berücksichtigung des Baurechtsverhältnisses in Einklang mit den Bewertungsnormen auf CHF 7'729'400.-- bestimmt. Die Steuerverwaltung ist demgegenüber mit dem von der Delegation ermittelten Baurechtsabzug von 31 % nicht einverstanden.

8.1 Dazu bringt sie generell vor, die Ermittlungsweise des Baurechtsabzugs sei bisher kein Thema gewesen und erst durch die Steuerrekurskommission aufgegriffen worden. Im vorliegenden Rekursverfahren können alle Elemente der Bewertung überprüft werden. Die Steuerrekurskommission wendet das Recht von Amtes wegen an (*iura novit curia*; vgl. Art. 151 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 20a VRPG). Dies bedeutet, dass die Steuerrekurskommission die Normen, die sie für einschlägig erachtet, von sich aus herbeiziehen und so anwenden muss, wie sie es für richtig hält. An die Rechtsauffassung bzw. Begründung der Parteien resp. der Vorinstanz ist sie nicht gebunden (Michel Daum, a.a.O., N. 2 f. zu Art. 20a VRPG). Als Rechtsfrage ist die Bemessung des Baurechtsabzugs einer Überprüfung durch die Steuerrekurskommission – unabhängig von den Parteivorbringen – ohne Weiteres zugänglich. Von vornherein unbegründet ist das Vorbringen der Steuerverwaltung, die Bemessung des Baurechtsabzugs durch die Delegation käme einer Steuerumgehung gleich, setzt eine solche doch u.a. die Wahl eines absonderlichen Vorgehens voraus (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N.44 a zu VB zu Art. 109-121 DBG) und wirkt die Delegation bei der Sachverhalts- bzw. Rechtsgestaltung der Steuerpflichtigen naturgemäss nicht mit, sondern würdigt diese retrospektiv.

8.2 Die Steuerverwaltung macht geltend, es handle sich i.c. um ein unentgeltliches Baurecht, das mit einem Abzug von 8 % zu berücksichtigen sei. Die Rekurrentin habe am 28. Mai 2020 im Rahmen der Erhebung hinsichtlich AN20 einen Baurechtszins von CHF 0.-- angegeben. Dadurch habe die Steuerverwaltung festgestellt, dass kein Baurechtszins mehr fliesse. Anhand der Grundbuchauszüge habe sie ausserdem bemerkt, dass die Rekurrentin seit 2017 Alleineigentümerin sowohl des Stammgrundstücks als auch des Baurechts sei. Das Augenschein-Protokoll gehe von einem rechnerischen Baurechtszins aus, der nicht fliesse und annahmeweise im Jahr 2010 erhöht worden wäre. Buchhalterisch würde der angenommene Baurechtszins derselben Person belastet und gutgeschrieben werden, was einen erfolgs- und steuerneutralen Vorgang darstellen würde. Im Verkaufsfall würde wohl nicht der bestehende Baurechtsvertrag weitergeführt, sondern würden aufgrund gestiegener Bodenpreise neue Modalitäten definiert.

8.2.1 Das vorliegende Baurecht wurde mit Vertrag vom 27. Oktober 1970 (eingesehen via Grundstückdaten-Informationssystem GRUDIS [letztmals besucht am 9.5.2024]; fortan: GRUDIS) für eine Dauer von 80 Jahren begründet. Als jährlicher Baurechtszins wurden CHF 23'000.-- vereinbart. Die Grundeigentümer sind berechtigt, den Baurechtszins in Zeitabständen von mindestens zehn Jahren an den Landesindex über die Kosten der Lebenshaltung (heute: Landesindex der Konsumentenpreise) anzupassen, sofern dieser sich seit 1. Mai 1970 bzw. seit der letzten Anpassung um mindestens 10 Punkte verändert hat. Bei Beendigung des Baurechts, insb. falls der Baurechtsvertrag nicht verlängert wird, fallen die Bauten der Grundeigentümerin heim, welche eine Heimfallentschädigung in Höhe des dannzumaligen Verkehrswerts zu entrichten hat. Das Baurecht ist als selbständiges und dauerndes Recht in das Grundbuch aufgenommen (vgl. GRUDIS-Eintrag des vorliegenden Baurechts). Es stellt insofern ein eigenes Grundstück i.S.v. Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) dar (vgl. auch Art. 779 Abs. 3 ZGB), welches übertragbar und vererblich ist. Im Mai 2001 haben die beiden damaligen hälftigen Miteigentümer des Baurechts, von denen einer der verstorbene Ehemann der Rekurrentin ist, auch das Stammgrundstück Gbbl. Nr. 2_____ zu hälftigem Miteigentum erworben (vgl. Kaufvertrag vom 16.5.2001, eingesehen via GRUDIS [letztmals besucht am 9.5.2024]). Dadurch gehörten Stammgrundstück und Baurecht nunmehr denselben Personen zu gleichen Teilen (sog. Eigentümerbaurecht). Am 9. Juli 2007 kaufte der verstorbene Ehemann der Rekurrentin die noch nicht in seinem Eigentum stehenden je hälftigen Miteigentumsanteile am Baurecht und Stammgrundstück für zusammen CHF 2'865'530.-- ab, womit die beiden Grundstücke in sein Alleineigentum übergingen. 2017 erwarb die Rekurrentin die beiden Grundstücke mittels Erbgangs zu Alleineigentum (vgl. Erbenschein vom 30.5.2017, eingesehen via GRUDIS [letztmals besucht am 9.5.2024]). Die Eigentümerschaft des Baurechts deckt sich somit seit Mai 2001 nahtlos mit derjenigen des Stammgrundstücks. Seither, namentlich auch am Bewertungsstichtag der AN20 per 31. Dezember 2020, liegt ein Eigentümerbaurecht vor. Dabei bleibt das Baurecht weiter als eigenes Grundstück bestehen (vgl. Isler/Gross in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 7. Aufl., 2023, N. 12 zu Art. 779f ZGB). Das Eigentümerbaurecht stellt ein vollwertiges beschränktes dingliches Recht mit materieller Existenz dar (Christina Schmid-Tschirren, Das Zivilrecht und seine Durchsetzung, 2016, S. 1051).

8.2.2 Die Grundlagen der amtlichen Bewertung enthalten keine explizite Regelung für Eigentümerbaurechte. Sie unterscheiden im Wesentlichen zwischen Baurechten mit periodischem Zins und solchen, die unentgeltlich oder gegen Einmalleistung eingeräumt worden sind. Das baurechtsbelastete Grundstück wird bei ersteren nach dem kapitalisierten Baurechtszins bewertet, bei letzteren nach dem auf den Bewertungsstichtag abdiskontierten Landwert (vgl. Ziff. 2.5 der Bewertungsnormen).

Der amtliche Wert der Baute im Baurecht wird zunächst berechnet, als ob kein Baurecht bestünde (vgl. E. 3.2 hiervor). Vom so ermittelten Wert wird sodann ein Abzug vorgenommen. Bei periodischem Baurechtszins wird dieser ausgehend vom Verhältnis zwischen Kapitalwert der (rückindexierten) Baurechtszinsen zum gesamten amtlichen Wert (vor Baurechtsabzug), höchstens aber vom relativen Landwert errechnet. Der kleinere dieser Prozentsätze zuzüglich des generellen Abzugs von 8 % ergibt sodann den Baurechtsabzug. Bei unentgeltlich oder gegen Einmalleistung eingeräumten Baurechten gelangt der generelle Abzug von 8 % zur Anwendung (vgl. Ziff. 2.6 der Normen).

Wie unter E. 3 ausgeführt, ist das Vermögen grundsätzlich zum Verkehrswert zu versteuern. Dieser Grundsatz gilt aufgrund von Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) gesamtschweizerisch und betrifft auch das unbewegliche Vermögen wie namentlich das vorliegende Baurecht. Unter dem abgaberechtlichen Verkehrswert ist der Marktpreis zu verstehen bzw. der Preis, "der bei einer Veräusserung des Vermögensobjektes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unabhängiger Dritter unter normalen Umständen zu bezahlen bereit wäre" (BGE 148 I 210 E. 4.4.3).

8.2.3 In der Schätzerlehre gilt der Grundsatz, wonach die Summe der Marktwerte des belasteten Landes und des Baurechts dem Marktwert der "ganzen" unbelasteten Liegenschaft entspricht (sog. Summenregel; BGer 2C_1081/2018 vom 29.1.2020, E. 3.3; vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten SVKG [Hrsg.], 5. Aufl., 2019; S. 258). Die Bewertung erfolgt dabei vor dem Hintergrund, dass Grundeigentümer und Baurechtsnehmer die Liegenschaft als Ganzes (Boden und Bauten) zeitlich unter sich aufteilen. Beide nutzen die Liegenschaft in ihrem ganzen Bestand, die Baurechtsnehmerin während der Vertragslaufzeit, die Baurechtsgeberin nach Baurechtsablauf. Bewertungsmethodisch als falsch erachtet wird demgegenüber die Auffassung, der Baurechtswert entspreche dem Gebäudewert und der Wert des Bodengrundstücks dem Landwert (Francesco Canoncia, Grundstückgewinn beim Verkauf an den Bauberechtigten, in BR 2020 S. 249, 249). Der Verkehrswert des belasteten Grundstücks setzt sich zusammen aus dem auf den Bewertungsstichtag diskontierten Barwert der Baurechtszinsen, die dem Baurechtsgeber für die Restvertragsdauer noch zustehen, abzüglich des Barwerts der Heimfallentschädigung, die er bei Beendigung des Baurechtsverhältnisses entrichten muss, zuzüglich des Barwerts des ihm nach Ablauf des Baurechts wieder zur Verfügung stehenden Grundstücks. Spiegelbildlich umfasst der Verkehrswert des Baurechts den auf die Restdauer reduzierten Verkehrswert der "ganzen" Liegenschaft abzüglich des Barwerts der bis zum Ablauf des Baurechts noch geschuldeten Baurechtszinsen zuzüglich des Barwerts der Heimfallentschädigung, die ihm bei Beendigung

des Baurechts zusteht (BGer 2C_1081/2018 vom 29.1.2020, E. 3.3; Francesco Canoncia, a.a.O., S. 249 f.). Auch wenn es als notorisch angesehen werden kann, dass sich ein Eigentümer eines Eigentümerbaurechts kaum je einen Baurechtszins oder bei Beendigung des Baurechts eine Heimfallentschädigung bezahlen wird, selbst wenn diese Leistungen vertraglich vorgesehen sind, existieren das Baurecht und das belastete Grundstück immer noch als zwei eigenständige Grundstücke mit je einem Teil des Gesamtwerts als eigenem Verkehrswert, solange das Baurecht im Grundbuch eingetragen resp. dort nicht gelöscht ist. Dass die beiden Grundstücke im Eigentum derselben Person stehen, verändert deren Verkehrswerte nicht. Als sogenannter "Jedermannswert" ist der Verkehrswert nicht abhängig davon, wer Eigentümer der Immobilie ist ("eigentümerneutrale Sicht"; Francesco Canoncia, a.a.O., S. 249 ff.).

8.2.4 Das Bundesgericht hat sich im bereits zitierten Urteil 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 damit befasst, wie es sich beim Verkauf des baurechtsbelasteten Grundstücks an die nahestehende Baurechtsnehmerin mit der Bemessung des steuerbaren Grundstückgewinns verhält. Es hat die in der Schätzungspraxis auf Baurechtsverhältnisse angewendete Methode (vgl. E. 8.2.3) als grundsätzlich plausibel und anerkannt qualifiziert. Sie versage jedoch, wenn das belastete Grundstück nicht an einen Dritten, der es mit der Belastung erwirbt, sondern an die Baurechtsberechtigte veräussert wird. Die erwerbende Baurechtsnehmerin vereinige hier durch den Kauf die Stellung von Baurechtsnehmerin und -geberin, womit für sie das Recht auf eine Heimfallentschädigung und die Pflicht zur weiteren Entrichtung des Baurechtszinses dahinfalle. Zur Bestimmung des Verkehrswerts bedürfe es daher weder der Bestimmung des Barwerts der Baurechtszinsen noch der Heimfallentschädigung. In dieser Konstellation orientiere sich der Kaufpreis deshalb am unbelasteten Landwert, den das Bundesgericht sodann ersatzweise als Erlös für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer herangezogen hat (BGer 2C_1081/2018 vom 29.1.2020, E. 3.4).

Anders als in diesem Fall vereinigt die Rekurrentin die Stellung von Baurechtsnehmerin und -geberin bereits. Bei einem Verkauf durch die Rekurrentin würde das Eigentümerbaurecht nicht entstehen, sondern aufgehoben werden und die Stellung von Baurechtsnehmerin und -geberin auseinanderfallen. Massgebend ist vorliegend somit der Preis, den die Rekurrentin bei einem Verkauf des Baurechts an eine Drittperson, der das Stammgrundstück nicht gehört, unter normalen Umständen mutmasslich erzielen würde (vgl. E. 8.2.2). Für diese Drittperson wären die vertragliche periodische Zinspflicht und der Anspruch auf eine Entschädigung im Heimfall – abweichend vom dem Bundesgerichtsurteil zugrundeliegenden Sachverhalt – wiederum relevant für den Preis, den sie für das Baurecht zu bezahlen bereit wäre.

8.2.5 Die Übernahme einer periodischen Zinspflicht durch den Erwerber beeinflusst den Kaufpreis für ein Baurecht tendenziell reduzierend. Ohne solche laufenden Kosten, namentlich bei

unentgeltlich oder gegen Einmalleistung eingeräumten Baurechten, wird ein Interessent i.d.R. einen höheren Kaufpreis zu bezahlen bereit sein. Ziff. 2.6.2 der Bewertungsnormen trägt dem Einfluss von periodischen Baurechtszinsen auf den mutmasslichen Verkaufspreis resp. Verkehrswert Rechnung, indem bei Baurechten mit periodischem Zins ein höherer Abzug anwendbar ist als bei Baurechten, die unentgeltlich oder gegen Einmalleistung eingeräumt werden (vgl. vorstehende E. 8.2.2).

Die Weisungen sehen vor, dass bei der Bewertung von Baurechtsverhältnissen auf die Daten des gültigen Baurechtsvertrags abgestellt wird (vgl. Ziff. 13.1). Der im Grundbuch eingetragene Baurechtsvertrag enthält eine periodische Zinspflicht der baurechtnehmenden Person, welche somit für die vorliegende Bewertung relevant sein muss. Die Delegation hat den ursprünglichen Baurechtszins von CHF 23'000.-- für die Ermittlung des Baurechtsabzugs entsprechend der Veränderung des Landesindex der Konsumentenpreise auf die letzte vor dem Bewertungsstichtag liegende vertragliche Anpassungsmöglichkeit vom 1. Mai 2010 (vgl. E. 8.2.1) indexiert. Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung ist es sachgerecht, den Baurechtsabzug gestützt auf den daraus resultierenden Zins von CHF 70'621.-- zu berechnen. Es ist nämlich nicht ersichtlich, weshalb die Rekurrentin im Fall eines Verkaufs des Baurechts nicht mindestens von der vertraglich vorgesehenen Anpassungsmöglichkeit Gebrauch machen sollte. Bezeichnend dafür haben die Grundeigentümer dies in der Vergangenheit denn auch gemacht. So wurde der vormaligen amtlichen Bewertung ein periodischer Baurechtszins von CHF 50'176.-- zugrunde gelegt (vgl. vormaliges Zusatzprotokoll Z 6, pag. 34) und nicht etwa der ursprüngliche aus dem Jahr 1970 von CHF 23'000.--. Der von der Delegation auf Basis eines periodischen Zinses von CHF 70'621.-- mit 31 % berechnete Baurechtsabzug erweist sich demnach als korrekt.

8.2.6 An diesem Ergebnis vermag auch der Hinweis der Steuerverwaltung nichts zu ändern, bei der Berechnungsart der Steuerrekurskommission würde die Summe der amtlichen Werte des Baurechts und belasteten Grundstücks den angenommenen amtlichen Wert des Grundstücks ohne Baurecht um CHF 630'668.-- unterschreiten, während diese Differenz in der Berechnung gemäss Einspracheentscheid CHF 43'575.-- betragen würde (vgl. Stellungnahme vom 24.1.2024 zum Augenschein-Protokoll). Einerseits stellt die Steuerverwaltung hier zwei Abweichungen gegenüber, welche auf unterschiedlichen amtlichen Werten vor Baurechtsabzug basieren. Der Grossteil der höheren Differenz gründet nämlich nicht direkt in der Ermittlungsweise des Baurechtsabzugs, sondern in den anderen Änderungen, welche die Delegation gegenüber dem Einspracheentscheid vorgenommen hat und welche von der Steuerverwaltung nicht (ausdrücklich) beanstandet worden sind. Andererseits ist die unterschiedliche Abweichung durch das System der amtlichen Bewertung und nicht durch den Umstand bedingt, dass eine Eigentümerdienstbarkeit vorliegt. Sie würde somit gleichermassen eintreten, wenn es sich bei

der Eigentümerin des Baurechts und des belasteten Grundstücks um zwei verschiedene Personen handeln würde.

9. Schliesslich rügt die Vertreterin, der amtliche Wert würde den Verkehrswert bzw. den steuerrechtlich zulässigen Höchstwert übersteigen (vgl. Rekurs vom 9.1.2023 sowie Stellungnahme vom 22.3.2024 zum Augenschein-Protokoll).

9.1 Der Verkehrswert (im steuerrechtlichen Sinn) ist keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern ein Schätz- oder Vergleichswert (vgl. BGE 131 I 291 E. 3.2.2; BGE 128 I 240 E.3.2.1 f.; VGE 100 2017 20 vom 20.6.2018, E. 5.2.1). Zudem unterliegen die am Markt erzielbaren Preise erheblichen Schwankungen (BGE 128 I 240 E. 3.2.2). Dass aufgrund der unvermeidbaren Ungenauigkeit einer Schätzung die einzelnen Vermögenssteuerwerte unterschiedlich stark vom Verkehrswert abweichen, ist systemimmanent und somit hinzunehmen. Gemäss Bundesgericht ist es zulässig, den Steuerwert aufgrund schematischer, vorsichtiger Schätzungen zu bemessen. Dies trägt letztlich auch der zwangsläufigen Unsicherheit einer Bewertung Rechnung. Würde nämlich eine Schätzmethode gewählt, deren Ergebnisse im Durchschnitt 100 % des Verkehrswerts ausmachen, würde der Steuerwert in zahlreichen Fällen den Verkehrswert übersteigen, was verfassungswidrig wäre (BGE 128 I 240 E. 2.3 f. und 3.3 f.). Dagegen hat das Bundesgericht im von der Vertreterin zitierten Urteil (vgl. Rekurs, S. 6) einen Ziel-Median im Bereich von 70 % der Verkehrswerte als bundesrechtswidrig eingestuft, weil sich daraus aller Voraussicht nach zu tiefe Vermögenssteuerwerte ergäben. Ebenso unzulässig wäre es, die Vermögenssteuerwerte auf einen bestimmten Prozentsatz des (geschätzten) Steuerwerts zu beschränken oder einen generellen, z.B. eigentumspolitisch motivierten Abschlag auf dem Verkehrswert zu gewähren oder mit einer kantonalen Steuernorm von vornherein eine allgemein deutlich unter dem realen Wert liegende Bewertung zu verwirklichen (BGE 148 I 210 E. 4.4.8 und 4.5.5). Abweichend von der Vertreterin (vgl. Rekurs, S. 6) besteht somit kein individueller Anspruch auf einen amtlichen Wert unter dem Verkehrswert. Vielmehr würde das von ihr beanspruchte Bewertungsvorgehen, wonach im Einzelfall zuerst ein angemessener Verkehrswert zu ermitteln und davon ein Abzug von i.d.R. 30 % zu gewähren sei, im Durchschnitt gar noch tiefere amtliche Werte bewirken als der schon bundesrechtswidrige Ziel-Median von 70 % (vgl. vorstehend). Wie erwähnt, darf jedoch der amtliche Wert den Verkehrswert nicht übersteigen (vgl. auch VGE 100 2017 20 vom 20.6.2018, E. 5.1; Kästli/Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 10 zu Art. 56 StG). Da es sich hierbei um eine steuermindernde Tatsache handelt, ist die Rekurrentin dafür beweisbelastet.

9.2 Die Vertreterin bringt dazu vor, dass der Protokollmietwert deutlich über dem effektiven, momentan mit den Wohnungen und Parkplätzen erzielbaren Mietertrag von CHF 368'631.-- liege. Bei diesem Mietertrag handle es sich um den maximal, unter aktuellen Drittverhältnissen

erzielbaren Mietertrag und nicht etwa um einen Ausreisser nach unten. Der erhebliche Unterhaltsstau sei darin noch nicht berücksichtigt, womit der Mietertrag erst nach einer umfangreichen Sanierung wieder als nachhaltig bezeichnet werden könne.

9.2.1 Der Protokollmietwert bildet die Grundlage zur Berechnung des amtlichen Wertes. Aus ihm wird mittels Division durch den Kapitalisierungssatz der Ertragswert als Zwischentotal der amtlichen Bewertung berechnet. Der Protokollmietwert orientiert sich an den erzielbaren Einnahmen eines Grundstücks im Zeitraum früherer Bemessungsperioden. Er berücksichtigt die individuellen Gegebenheiten jedes Grundstücks bezüglich Quantität (Raumaufnahme), Qualität (Benotung), Lage (Wohnlage, Verkehrslage, Mietwertkategorie) und Alterung (wirtschaftliches Alter). Die Mietwertansätze (siehe Tabelle 3.2 der Bewertungsnormen), anhand derer aus der Anzahl Einheiten (RE und m²) und dem Notentotal der Protokollmietwert konkret errechnet wird, sind abhängig von der Mietwertkategorie und dem wirtschaftlichen Alter. Sie sind das Ergebnis umfangreicher Erhebungen von in früheren Bemessungsperioden tatsächlich bezahlten Mietzinsen. Die Mietwertkategorie wiederum drückt das Mietzinsniveau einer Gemeinde im Vergleich zu den übrigen Gemeinden des Kantons aus (Makrolage). Den unterschiedlichen Verhältnissen bezüglich Mietzinsniveau innerhalb einer Gemeinde wird durch die bereits erwähnten Lagenoten (Wohn- bzw. Geschäfts- und Verkehrslage) Rechnung getragen (Mikrolage; vgl. Erläuterungen, S. 5 ff.). Dieses Vorgehen soll sicherstellen, dass der Protokollmietwert dem objektiv und nachhaltig erzielbaren Ertrag entspricht. Die gewissermassen schematisiert ermittelten Protokollmietwerte führen jedoch im Einzelfall vielleicht nicht immer zu allseits befriedigenden Ergebnissen. Solche Schematisierungen werden im Abgaberecht, das als Massenverwaltungsrecht ausgestaltet ist, aus praktischen und verfahrensökonomischen Gründen aber als unvermeidlich erachtet und sind von der steuerpflichtigen Person hinzunehmen (vgl. Leuch/Amonn in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 32 zu Art. 25 StG; vgl. BGer 2C_418/2020 vom 21.12.2021, E. 4.4.4). Der effektive Mietertrag ist im amtlichen Bewertungssystem grundsätzlich unerheblich. Mietertrag und Protokollmietwert können deshalb im Einzelfall stark voneinander abweichen (Kästli/Bärtschi, a.a.O., N. 13 zu Art. 54 StG).

9.2.2 Vorliegend belaufen sich die mit den 24 Wohnungen und den Parkplätzen im Jahr 2021 erzielten Nettomieteträge auf CHF 368'631.-- (vgl. Mietzinsaufstellungen vom 1.1.2021-31.12.2021, Rekursbeilage). In der Mietzinsaufstellung für das Wohnhaus Nr. 86 ist ein vorübergehender Leerstand einer 3.5-Zimmer-Wohnung mit CHF 3'836.-- beziffert, womit die Soll-Nettomieten im Jahr 2021 CHF 372'467.-- betragen haben. Die Mietzinsen für die 3.5-Zimmer-Wohnungen sind dabei zwischen CHF 11'124.-- und CHF 15'480.-- pro Jahr resp. CHF 927.-- und CHF 1'290.-- im Monat gelegen, jene für die 4.5-Zimmer-Wohnungen zwischen CHF 13'824.-- und CHF 18'696.-- resp. CHF 1'152.-- und CHF 1'558.-- im Monat.

Die Delegation hat im Augenschein-Protokoll für die beiden Wohnhäuser und die Parkplätze einen Protokollmietwert von total CHF 449'151.-- berechnet. Der Protokollmietwert liegt somit CHF 80'520.-- oder 21.84 % über den im Jahr 2021 effektiv generierten Nettoerträgen. Dies ist im System der amtlichen Bewertung grundsätzlich so lange unerheblich, als der daraus resultierende amtliche Wert den Verkehrswert als höchstzulässigen Wert nicht überschreitet (vgl. E. 9.1 und E. 9.2.1). Für die entsprechende Überprüfung wird mit Blick auf die bei der Bewertung von Baurechtsverhältnissen allgemein anerkannte Summenregel (vgl. E. 8.2.3) mit der Vertreterin und der Steuerverwaltung auf die Summe der Werte des Baurechts und des belasteten Grundstücks abgestellt. Zunächst sei erwähnt, dass die Summe der amtlichen Werte von Baurecht und belastetem Grundstück, wie sie die Delegation ermittelt hat (CHF 7'098'825.--), pro Wohnung im Durchschnitt einen Wert von weniger als CHF 300'000.-- ($\text{CHF } 7'098'825.-- / 24 = \text{CHF } 295'784.38$) ergibt. Die Steuerrekurskommission erachtet diesen Mittelwert für 3.5- bzw. 4.5-Zimmer-Wohnungen in der Gemeinde D. _____ selbst unter Berücksichtigung des vorhandenen Sanierungsbedarfs noch als tief. Setzt man die mit den beiden Wohnhäusern und den Parkplätzen im Jahr 2021 erzielten Nettomieteträge (CHF 368'631.--) ins Verhältnis zur Summe der amtlichen Werte von Baurecht und belastetem Grundstück, wie sie die Delegation ermittelt hat, ergäbe dies eine Bruttorendite von 5.19 % ($\text{CHF } 368'631.-- / \text{CHF } 7'098'825.--$). Bei Mehrfamilienhäusern in der Gemeinde D. _____ lagen die Renditen im hier interessierenden Jahr 2020 im Durchschnitt deutlich darunter. Für die vorliegenden Objekte ist eine Bruttorendite von 5.19 % folglich als hoch anzusehen. Würden die Nettomieteträge mit einer realistischen, d.h. tieferen Bruttorendite kapitalisiert, führte dies zu einem entsprechend höheren Wert für das Baurecht und das belastete Grundstück zusammen – bei einem Kapitalisierungssatz von 4.75 % bspw. zu rund CHF 7.76 Mio. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Summe der amtlichen Werte von Baurecht und belastetem Grundstück von CHF 7'098'825.--, wie sie die Delegation ermittelt hat, insb. der vorliegend interessierende auf das Baurecht entfallende Wert von CHF 5'333'300.-- unter dem Verkehrswert liegt. Jedenfalls gelingt der Rekurrentin der ihr obliegende Nachweis (vgl. E. 9.1) nicht, dass der amtliche Wert den Verkehrswert übersteigen würde. Nach dieser Erkenntnis erübrigt es sich, die Aussagekraft des von der Steuerverwaltung mittels Vergleichsmethode für das Baurecht und das belastete Grundstück zusammen auf CHF 10.036 Mio. geschätzten Verkehrswerts zu beurteilen. Indem nun feststeht, dass der amtliche Wert von CHF 5'333'300.-- unter dem Verkehrswert des Baurechts liegt und zudem die dafür in Ziff. 2.2.6 der Bewertungsnormen gestellten Anforderungen nicht erfüllt sind, ist auch der von der Vertreterin geltend gemachte individuelle Abzug (vgl. z.B. Rekurs, S. 11 f.) nicht zu gewähren.

10. Nach dem Gesagten sieht die Steuerrekurskommission keine Veranlassung, von den Feststellungen ihrer Delegation abzuweichen. Der amtliche Wert des Baurechts ist demnach auf

CHF 5'333'300.-- festzusetzen, gültig ab dem Steuerjahr 2020. Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

11. 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 Rekurseingabe vom 9. Januar 2023 ist ein amtlicher Wert von CHF 3'962'200.-- beantragt worden. Dieser Betrag liegt um CHF 2'137'100.-- unter dem amtlichen Wert gemäss angefochtenem Einspracheentscheid. Die tatsächliche Reduktion gemäss vorliegendem Rekursentscheid beträgt CHF 766'000.--. Damit obsiegt die Rekurrentin zu aufgerundet 36 % (CHF 766'000.-- / CHF 2'137'100.--). Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 4'955.55 (bestehend aus einer Gerichtsgebühr von CHF 2'500.-- und Gutachterkosten von CHF 2'455.55) wären der Rekurrentin grundsätzlich zu 64 %, ausmachend CHF 3'171.55 zur Bezahlung aufzuerlegen. Wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen, kann jedoch – ganz oder teilweise – von einer Kostenaufgabe abgesehen werden (Art. 200 Abs. 3 StG). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Steuerverwaltung, die durch die Steuerrekurskommission geheilt worden ist (vgl. dazu E. 2.1 hiervor), vermag unter Umständen eine angemessene Berücksichtigung bei der Kostenaufgabe zu rechtfertigen (vgl. Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 21 zu Art. 108 VRPG). Vorliegend rechtfertigt es sich, die ordentlicherweise von der Rekurrentin zu tragenden Verfahrenskosten von CHF 3'171.55 aufgrund der leichten Gehörsverletzung ermessensweise auf CHF 2'800.-- zu reduzieren. Diese sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

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). Diese wird entsprechend dem Anteil des Obsiegens sowie unter Berücksichtigung der erfolgten Verletzung des rechtlichen Gehörs, gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]), auf der Grundlage der eingereichten Kostennote, welche sowohl betreffend den Stundenansatz als auch die in Rechnung gestellten Stunden überhöht ist, auf pauschal CHF 1'350.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der amtliche Wert des Grundstücks D._____ Gbbl. Nr. 1_____ auf CHF 5'333'300.-- festgesetzt, gültig ab dem Steuerjahr 2020.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission von total CHF 4'955.55 (bestehend aus einer Gerichtsgebühr von CHF 2'500.-- und Gutachterkosten von CHF 2'455.55) werden der Rekurrentin anteilmässig im Betrag von CHF 2'800.-- zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 1'350.-- (inkl. Auslagen und 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:
 - C._____ AG, zuhanden von A._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Ineichen