



100 23 347

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 27.2.2025 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 25. Februar 2025

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Junod und Bütikofer sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____ und B. _____,

gegen

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

betreffend die amtliche Bewertung ab 2020 (Grundstück D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Das Grundstück D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____, ist seit dem Jahr 2015 im Gesamteigentum von A. _____ (fortan: Rekurrent) und B. _____ (fortan: Rekurrentin; gemeinsam: Rekurrenten). Darauf liessen die Rekurrenten ein freistehendes Einfamilienhaus errichten, das sie im Jahr 2019 bezogen.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung (fortan: Steuerverwaltung), bestimmte den amtlichen Wert des Grundstücks Nr. 1 _____ im Rahmen der allgemeinen Neubewertung 2020 auf CHF 1'107'700.-- (Verfügung vom 8.9.2020, Akten Steuerverwaltung, pag. 27). Kurz zuvor wurde der amtliche Wert, nach Vollendung des Neubaus, ab Steuerjahr 2019 auf CHF 747'500.-- festgesetzt (Verfügung vom 2.6.2020, pag. 32). Die von den Rekurrenten gegen die Verfügung vom 8. September 2020 erhobene Einsprache vom 2. Oktober 2020 (pag. 8-13) wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 9. August 2023 (pag. 1-4) abgewiesen.

C. Mit Eingabe vom 5. September 2023 haben die Rekurrenten gegen den Einspracheentscheid Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragen, den amtlichen Wert auf CHF 747'500.-- festzusetzen, entsprechend dem ab Steuerjahr 2019 geltenden Wert. Die Rekurrenten erachten es als unzulässig, den amtlichen Wert innert kürzester Zeit um fast 50 % zu erhöhen. Weiter bringen die Rekurrenten hauptsächlich vor, dass der neue amtliche Wert deutlich über dem Verkehrswert liege. Dies sei namentlich darauf zurückzuführen, dass ihre Liegenschaft ausschliesslich als Erstwohnsitz verwendet werden dürfe. Zusätzlich wird geltend gemacht, dass das Grundstück in der Gefahrenzone liege und zum Teil als Parkplatz und Manövrielfläche für benachbarte Parzellen diene.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 9. November 2023 vernehmen lassen. Sie beantragt, den Rekurs teilweise gutzuheissen. Die Steuerverwaltung erachtet Kürzungen bei der Raumaufnahme und beim Parkplatz als gerechtfertigt, die einen amtlichen Wert von CHF 1'059'000.-- bewirken würden. Im Übrigen verweist die Steuerverwaltung auf ihre Verfügung vom 8. September 2020 und ihren Einspracheentscheid vom 9. August 2023.

E. Die Rekurrenten haben mit Schreiben vom 4. Dezember 2023 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an ihren bisherigen Anträgen festgehalten.

F. Die Steuerrekurskommission hat die Steuerverwaltung am 27. November 2024 aufgefordert, sich zur Thematik der möglicherweise tieferen Verkehrswerte von Objekten, die nur als

Erstwohnung genutzt werden dürfen, zu äussern und Unterlagen dazu einzureichen. Die Steuerverwaltung hat mit Schreiben vom 19. Dezember 2024 geantwortet und zugleich Listen von Grundstückverkäufen in der Gemeinde D._____ eingereicht (je eine transparente Version für die Steuerrekurskommission und eine anonymisierte Version für die Rekurrenten).

G. Die Rekurrenten haben am 16. Januar 2025 zum Schreiben der Steuerverwaltung vom 19. Dezember 2024 und den beigelegten anonymisierten Listen Stellung genommen.

Auf weitere Äusserungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die amtliche Bewertung können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind 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 Grundstücks D._____ Gbbl. Nr. 1_____, gültig ab dem Steuerjahr 2020.

2.1 Gemäss Art. 46 Abs. 1 i.V.m. Art. 48 StG ist das Vermögen grundsätzlich zum Verkehrswert zu versteuern. Grundstücke und andere unbewegliche Vermögensgegenstände werden für die Ermittlung des massgebenden Vermögenssteuerwerts durch die kantonale Steuerverwaltung amtlich bewertet (Art. 52 StG). Der einmal festgesetzte amtliche Wert ist rechtsbeständig und gilt bis zu einer nächsten allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (Art. 181 Abs. 3 StG).

2.2 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 des Dekrets vom 21. März 2017 über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte [AND; BSG 661.543]). Die allgemeine Neubewertung 2020 basiert auf Preiserhebungen in den Jahren 2013 bis 2016 (Art. 2 Abs. 2 AND). Zuvor wurde letztmals per Steuerjahr 1999 eine allgemeine Neubewertung anhand von Daten der Bemessungsperiode 1993 bis 1996 durchgeführt. In den 21 Jahren seit der letzten allgemeinen Neubewertung sind die Verkehrswerte der Grundstücke im Kanton Bern insgesamt erheblich angestiegen und immer stärker von den amtlichen Werten abgewichen. Es gibt aber auch Regionen, in denen die Grundstückpreise nicht oder nur geringfügig zugenommen haben. Mit der allgemeinen Neubewertung 2020, 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 allgemeinen Neubewertung 2020 einen höheren amtlichen Wert aufweist, ist demnach auf die Entwicklung des Immobilienmarkts zurückzuführen und vom Gesetzgeber beabsichtigt.

2.3 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). Gestützt auf diese Bestimmungen hat die Steuerverwaltung das Grundstück Nr. 1 _____ am 3. März 2020 nach Fertigstellung des Neubaus in Augenschein genommen und den amtlichen Wert mit Wirkung ab Steuerjahr 2019 neu festgesetzt. Dabei sind die Mietwertansätze und Zinssätze der letzten allgemeinen Neubewertung von 1999 angewendet worden. Der amtliche Wert gültig ab Steuerjahr 2019 ist den Rekurrenten am 8. September 2020 eröffnet worden.

2.4 Eigentliche Grundlage für die amtliche Bewertung sind die von der kantonalen Schatzungskommission erstellten "Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen" (abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Links und Downloads > Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN20"; fortan: 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. Danach werden die Objekte nach Gebäudeart, Bauqualität, Kom-

fortstufe, 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). Der Protokollmietwert wird durch den Kapitalisierungssatz dividiert, woraus sich der Ertragswert ergibt. 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 zum steuerlichen Bewertungssystem von Grundstücken und Liegenschaften" (namentlich 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 basierend auf Ziff. 1.7 der Bewertungsnormen erlassenen schätzungstechnischen Weisungen von Bedeutung, die sich an die Schätzerinnen und Schätzer richten (nicht online verfügbar; fortan: Weisungen).

3. Die Steuerverwaltung hat die allgemeine Neubewertung 2020 beim hier zu beurteilenden Grundstück umgesetzt, ohne erneut einen Augenschein vorzunehmen. Beim Hauptgebäude hat sie die Raumaufnahme und die Noten für die Gebäudeart (4), die Bauqualität (8), die Komfortstufe (8), die Wohnlage (7) und die Verkehrslage (9) unverändert übernommen und das wirtschaftliche Alter um ein Jahr erhöht (Differenz zwischen bisherigem Bezugsjahr 2019 und neuem Bezugsjahr 2020). Anhand dieser Bewertungsfaktoren und mit den aktualisierten Mietwertansätzen und Zinssätzen ist der neue amtliche Wert von CHF 1'107'700.-- bestimmt worden.

Im Verfahren vor der Steuerrekurskommission beantragt die Steuerverwaltung, den amtlichen Wert um CHF 48'700.-- auf CHF 1'059'000.-- zu reduzieren. Sie begründet dies zum einen damit, dass die Anzahl Raumeinheiten des Wohnhauses um 0.5 RE tiefer ausfalle, weil mit der seit 2020 geänderten Bewertungspraxis weniger zusätzliche Ausbauten und Installationen zu berücksichtigen seien (Cheminée, Unterbaumöbel in Badezimmern, Eckbadewanne, Kücheneinrichtungen). Zum anderen führt die Steuerverwaltung aus, dass aufgrund der im Grundbuch eingetragenen Dienstbarkeiten zugunsten benachbarter Parzellen auf dem Grundstück Nr. 1 _____ nur ein halber Aussenparkplatz anzurechnen sei (7 m² anstatt 15 m²). Aufgrund

der Akten sind beide von der Steuerverwaltung beantragten Korrekturen zu Gunsten der Rekurrenten zu bestätigen.

4. Die Rekurrenten beantragen hauptsächlich, den Einspracheentscheid vom 9. August 2023 aufzuheben und den mit Verfügung vom 2. Juni 2020 eröffneten amtlichen Wert von CHF 747'500.-- zu bestätigen. In der Rekurschrift vom 5. September 2023 führen sie aus, dass dieser Wert erst am 2. Juni 2020 eröffnet worden sei, weshalb die der allgemeinen Neubewertung 2020 zugrunde liegenden neuen Erkenntnisse dabei bereits berücksichtigt worden seien. Wie in Erwägung 2.3 hiavor bereits erwähnt, lagen der Verfügung vom 2. Juni 2020, mit welcher der amtliche Wert ab Steuerjahr 2019 festgelegt wurde, noch die per 1999 geltenden Mietwertansätze und Zinssätze zugrunde. Die seither eingetretene allgemeine Wertsteigerung von Immobilien und das veränderte Zinsumfeld sind hingegen erst mit der Verfügung vom 8. September 2020 betreffend die allgemeine Neubewertung 2020 umgesetzt worden. Dementsprechend wäre es geradezu willkürlich und mit dem Gebot der Rechtsgleichheit unvereinbar, wenn beim Grundstück der Rekurrenten auf die Umsetzung der allgemeinen Neubewertung 2020 verzichtet würde, zumal in der Verfügung vom 2. Juni 2020 explizit darauf hingewiesen worden ist, dass es sich um den amtlichen Wert gültig ab 2019 – und damit ausdrücklich vor der allgemeinen Neubewertung 2020 liegend – handelt. Der Hauptantrag ist folglich abzuweisen.

5. Materiell machen die Rekurrenten geltend, dass rund 100 m² ihres Grundstücks auf externe Parkplätze, die Zufahrtsstrasse und einen Wendeplatz entfielen. Zusammen mit dem steilen Gelände und den geringen Abständen zu den benachbarten Gebäuden führe dies dazu, dass sie nur über wenig Umschwung und "praktisch keine Privatsphäre" verfügten. Aufgrund der Kartenansicht im Grundbuchdateninformationssystem GRUDIS ist ersichtlich, dass Richtung Südwesten, der Hauptausrichtung des Wohnhauses, eine nicht bebaute Parzelle liegt. Es trifft zwar zu, dass der Umschwung für ein freistehendes Einfamilienhaus relativ klein ist. Dies ist jedoch bei zahlreichen anderen Grundstücken im Zentrum der Gemeinde D. _____ auch der Fall und dürfte nur einen geringen Einfluss auf den Verkehrswert haben. Schliesslich ist zu beachten, dass die Wohnlage mit der Note 7 bereits zurückhaltend bewertet ist. Sie setzt sich aus den Teilnoten für die Aussicht (6), die Besonnung (7), die Nachbarschaft (7) und die "besondere Lage" (8) zusammen. Noten unter 6 werden in der Bewertungspraxis nur selten vergeben. Eine Anpassung der Wohnlagenote aufgrund des Umschwungs und der benachbarten Gebäude ist somit nicht gerechtfertigt. Die übrigen Noten, die Raumaufnahme und das wirtschaftliche Alter werden von den Rekurrenten nicht beanstandet. Bei der fraglichen Liegenschaft handelt es sich um einen Neubau, der am 3. März 2020 in Augenschein genommen worden ist. Zudem ist mit jeder Schätzung zwangsläufig ein gewisser Ermessensspielraum verbunden ist. Aus den Akten ergeben sich denn auch keine Hinweise auf Bewertungsfehler. Aufgrund

dieser Überlegungen und der nachfolgenden Ausführungen in den Erwägungen 6 ff. ist auf die in der Eingabe vom 16. Januar 2025 von den Rekurrenten beantragte Durchführung eines Augenscheins zu verzichten.

6. Schliesslich argumentieren die Rekurrenten, dass der neue amtliche Wert über dem Verkehrswert liege. Unter dem Begriff Verkehrswert wird der Preis verstanden, "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). Der Verkehrswert ist keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (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). Im Zusammenhang mit dem amtlichen Wert ist zu berücksichtigen, dass das Bundesgericht den vom Grossen Rat bei der Umsetzung der allgemeinen Neubewertung angestrebten Ziel-Median von 70 % (des amtlichen Werts, gemessen am Verkehrswert) als bundesrechtswidrig beurteilt hat, weil damit zu viele Grundstücke mit weniger als 70 % des Verkehrswerts bewertet würden. Dieser Prozentwert wird vom Bundesgericht als untere Grenze eines zulässigen Vermögenssteuerwerts bezeichnet (BGE 148 I 210 E. 4.5.5). Die obere Grenze liegt demgegenüber bei 100 % (BGE 148 I 210 E. 4.4.7; BGE 128 I 240 E. 3.3.1; 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). Folglich sollten sich die amtlichen Werte der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke möglichst im Bereich von 70 % bis 100 % des jeweiligen Verkehrswerts bewegen.

6.1 Die Rekurrenten erklären, dass "Abklärungen mit einem örtlichen Immobilienbüro" ergeben hätten, "dass ein Verkauf unserer Liegenschaft über CHF 900'000.-- bis CHF 1.0 Mio. nicht realistisch ist" (Stellungnahme vom 4.12.2023). Dabei wirke sich hauptsächlich die Tatsache, dass ihre Liegenschaft ausschliesslich als Erstwohnsitz genutzt werden dürfe, stark wertvermindernd aus. Hinzu kämen der kleine Umschwung sowie die Lage in einer Gefahrenzone, die ebenfalls einen negativen Einfluss auf einen möglichen Verkaufspreis hätten.

6.2 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Rekurrenten nicht nachweisen können, dass der amtliche Wert gemäss Einspracheentscheid (und erst recht nicht derjenige gemäss Vernehmlassung der Steuerverwaltung) tatsächlich über dem Verkehrswert liegt. Dazu reichen die von ihnen erwähnten, aber nicht näher belegten, "Abklärungen mit einem örtlichen Immobilienbüro" nicht aus. Die von den Rekurrenten getätigten Investitionen (CHF 65'000.-- für das Grundstück, ca. CHF 880'000.-- für den Neubau; vgl. pag. 21) liegen zwar unter dem amtlichen Wert; dabei handelt es sich jedoch höchstens um ein schwaches Indiz zu Gunsten der Rekurrenten. Dass das Grundstück teilweise in einer Gefahrenzone liegt (gemäss Kataster der öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen [ÖREB] liegt das Grundstück zu 19.4 % im Gebiet mit

mittlerer Gefährdung, zu 32.4 % im Gebiet mit geringer Gefährdung und zu 47.3 % im Gebiet mit Restgefährdung), ist im Berggebiet häufig der Fall und wirkt sich dementsprechend kaum negativ auf den Verkehrswert aus.

6.3 Genauer zu beurteilen ist hingegen das Argument der Rekurrenten hinsichtlich der vorgeschriebenen Nutzung ihrer Liegenschaft als Erstwohnsitz. Gemäss Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. März 2015 über Zweitwohnungen (Zweitwohnungsgesetz, ZWG; SR 702) dürfen in Gemeinden mit einem Zweitwohnungsanteil von über 20 % neue Wohnungen nur als Erstwohnung (Bst. a) oder als touristisch bewirtschaftete Wohnung (Bst. b) bewilligt werden. Eine solche Nutzungsbeschränkung ist im Grundbuch anzumerken (Art. 7 Abs. 4 ZWG). Auf dem Grundstück Nr. 1_____ ist eine Anmerkung "Erstwohnung" eingetragen. Laut Baumentscheid vom 11. März 2019 (für die Steuerrekurskommission einsehbar im Grundbuchdateninformationssystem GRUDIS), der als Beleg für die Anmerkung gilt, muss das Wohnhaus "ausschliesslich und dauernd durch Personen genutzt werden, die in der Gemeinde D._____ Wohnsitz haben" (Ziff. 4.2). Damit steht fest, dass die Liegenschaft der Rekurrenten auf unabsehbare Zeit an Personen, die nicht in D._____ wohnen, weder vermietet noch verkauft werden darf.

6.4 Gemäss Art. 56 Abs. 4 StG sind die im Grundbuch eingetragenen Rechte und Lasten zu berücksichtigen, soweit sie den Wert des Grundstücks beeinflussen. Diese Bestimmung ist vorliegend nicht direkt anwendbar, denn sie bezieht sich auf Grund- und Personaldienstbarkeiten (vgl. Bewertungsnormen, Ziff. 1.2). Allerdings leuchtet nicht ein, weshalb eine öffentlich-rechtlich begründete Einschränkung der freien Verfügungsmacht des betroffenen Grundeigentümers nicht auch im Rahmen der amtlichen Bewertung zu berücksichtigen wäre, sofern diese Einschränkung den Wert der Liegenschaft beeinflusst. Davon kann vorliegend ausgegangen werden. So hat das Bundesamt für Raumentwicklung am 9. Mai 2023 bekanntgegeben, dass die Immobilienpreise in touristischen Hot-Spots stark gestiegen seien, was in erster Linie auf die starke Nachfrage nach Zweitwohnungen zurückzuführen sei (abrufbar unter: <www.admin.ch> "Dokumentation > Medienmitteilungen"). Weiter ist in Art. 3 Abs. 1 ZWG vorgesehen, dass die Kantone bei Bedarf im Richtplan Massnahmen zur Förderung preisgünstiger Erstwohnungen vorsehen. Gemäss Richtplan des Kantons Bern gehört D._____ zu jenen Gemeinden, in denen entsprechende Massnahmen im Rahmen der Ortsplanung erforderlich sind (einsehbar unter: <www.agi.dij.be.ch>, Menu: "Angebot an Karten > Kantonaler Richtplan, Elemente Siedlung" [konsultiert am 20.1.2025]). Gemäss einer Hochrechnung der Abteilung Amtliche Bewertung vom 26. September 2018 (nicht mehr online abrufbar) hat sich die allgemeine Neubewertung 2020 in folgenden Gemeinden am stärksten auf die Einnahmen aus der Liegenschaftsteuer (die direkt mit der Zunahme der amtlichen Werte zusammenhängt) ausgewirkt: Saanen

+154 %, Lauenen +134 %, Gsteig +100 %, Grindelwald +68 %, Adelboden +57 %. Für die hier betroffene Gemeinde D. _____ ist ein Anstieg um 38 % ausgewiesen. Der durchschnittliche Zuwachs im ganzen Kanton beträgt demgegenüber nur 24 %. Für die Steuerrekurskommission steht ausser Frage, dass die weit überdurchschnittliche Zunahme der amtlichen Werte in den touristisch geprägten Gemeinden zu einem grossen Teil auf Zweitliegenschaften zurückzuführen sind. Es gilt somit die natürliche Vermutung, dass Wohnungen, die in touristischen Gebieten liegen, jedoch aufgrund einer Anmerkung im Grundbuch nicht als Zweitwohnung genutzt werden dürfen, einen tieferen Verkehrswert aufweisen als solche, die frei veräussert werden können.

7. Die Steuerverwaltung hat in ihrem Einspracheentscheid vom 9. August 2023 hingegen ausgeführt, dass "detaillierte Untersuchungen" gezeigt hätten, dass sich die Verkaufspreise von Erstwohnungen nicht signifikant von solchen anderer Objekte unterscheiden würden. Aus diesem Grund bestehe kein Anlass, Erstwohnungen systematisch anders zu bewerten als frei verkäufliche Grundstücke. Nach entsprechender Aufforderung durch die Steuerrekurskommission hat die Steuerverwaltung am 19. Dezember 2024 Listen mit den in der Gemeinde D. _____ seit dem Jahr 2013 verkauften Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen eingereicht (Bst. F hiavor).

7.1 Die Rekurrenten haben sich am 16. Januar 2025 zu den von der Steuerverwaltung zusammengestellten Handänderungen geäussert. Zu diesen Einwänden ist Folgendes auszuführen:

7.1.1 Sie zeigen sich zunächst erstaunt darüber, dass es Fälle gibt, in denen der amtliche Wert mehr als 100 % des Verkehrswerts ausmache und dass die Bandbreite bei den Einfamilienhäusern von 39.6 % bis 131.5 % reiche, was sie "an der Seriosität und Qualität des gesamten Beurteilungssystems" zweifeln lasse. Hierzu ist in allgemeiner Hinsicht erstens festzuhalten, dass die Steuerverwaltung den im Einzelfall beurkundeten Kaufpreis erhebt, der nicht zwingend mit dem Verkehrswert übereinstimmen muss. Auch wenn die Steuerverwaltung versucht hat, Transaktionen zwischen Familienangehörigen und nahestehenden Personen aus der Auswertung zu entfernen, kann nicht ausgeschlossen werden, dass in einzelnen Fällen bewusst Preise unterhalb des eigentlichen Marktniveaus vereinbart worden sind. Zweitens kommt es gerade bei Einfamilienhäusern in touristischen Gebieten auch vor, dass Liebhaberpreise weit oberhalb eines objektiven Verkehrswerts bezahlt werden. Drittens liegt der amtliche Wert zahlreicher Objekte auch nach der allgemeinen Neubewertung 2020 teilweise deutlich unter der vom Bundesgericht definierten Grenze von 70 % des Verkehrswerts. Dies betrifft namentlich Gebäude, bei denen der letzte Augenschein lange zurückliegt. Aufgrund dieser Umstände ist eine grosse Zahl

von Transaktionen erforderlich, damit aussagekräftige Schlüsse daraus gezogen werden können.

7.1.2 Weiter kritisieren die Rekurrenten, dass die Steuerverwaltung den Medianwert der drei Einfamilienhäuser mit einer Anmerkung auf 75.5 % bestimmt hat. Ihrer Auffassung nach seien es 85.1 %. Dies trifft nicht zu. Der Medianwert (auch Zentralwert genannt) entspricht nicht dem Durchschnitt (arithmetisches Mittel) der untersuchten Einzelwerte, sondern dem Wert, der die obere von der unteren Hälfte trennt. Auf diese Weise haben "Ausreisser" nach oben oder unten nur einen geringen Einfluss auf das Resultat. Freilich hat der Median bei bloss drei Werten keine Aussagekraft.

7.1.3 Die von den Rekurrenten ebenfalls beanstandete Aussage der Steuerverwaltung, wonach Wohnungen mit Nutzungsbeschränkungen rund 11 % über dem Median der Zweitwohnungen liegen ist korrekt: Der Medianwert der Zweitwohnungen liegt bei 69.0 % (Zeitraum 2013-2020), derjenige der Objekte mit Nutzungsbeschränkung bei 76.5 %. Die Differenz beträgt somit 7.5 Prozentpunkte, was, bezogen auf 69.0 % die von der Steuerverwaltung genannten 11 % ergibt ($7.5 * 100 / 69$).

7.1.4 Schliesslich zeigen sich die Rekurrenten erstaunt darüber, dass der Medianwert bei Wohnungen ohne Nutzungsbeschränkung tiefer liegt als bei solchen mit einer entsprechenden Anmerkung. Ihrer Auffassung nach müsste gerade das Gegenteil zutreffen. Hierbei handelt es sich um ein Missverständnis. Bei den von der Steuerverwaltung genannten Prozentwerten geht es immer um das Verhältnis des amtlichen Werts zum erzielten Verkaufspreis (=100 %). Der tiefere Medianwert der Objekte ohne Nutzungsbeschränkung verglichen mit jenen, die nur als Erstwohnung oder als touristisch bewirtschaftete Wohnung genutzt werden dürfen, bedeutet somit, dass für Liegenschaften ohne Nutzungsbeschränkung im Normalfall höhere Preise gemessen am amtlichen Wert bezahlt werden als für solche mit einer Nutzungsbeschränkung. Dieses Ergebnis der von der Steuerverwaltung gemachten Analyse stützt somit den Standpunkt der Rekurrenten.

7.2 Inhaltlich ergibt sich aus den Auswertungen der Steuerverwaltung Folgendes:

7.2.1 In Bezug auf Einfamilienhäuser lässt sich der eingereichten Liste nichts Relevantes entnehmen, denn insgesamt sind in den Jahren 2013 bis 2024 nur drei von insgesamt 77 Objekten mit einer Anmerkung als "Erstwohnung" verkauft worden. Eines davon ist das vorliegend zu beurteilende Haus der Rekurrenten (Nr. 20 der anonymisierten Liste). Bei Nr. 63 der anonymisierten Liste betrifft die Anmerkung gemäss Baubewilligung zudem nur die Wohnungen im Un-

ter- und im Dachgeschoss des Objekts (es handelt sich nach dem Umbau offenbar nicht mehr um ein Einfamilienhaus).

7.2.2 Für Wohnungen im Stockwerkeigentum stehen mehr Daten zur Verfügung: Zwischen 2013 und 2020 sind von der Steuerverwaltung 331 Handänderungen registriert worden. Davon betreffen 13 Transaktionen ein Objekt mit der Anmerkung "Erstwohnung" und 23 Transaktionen ein Objekt mit der Anmerkung "Touristisch bewirtschaftete Wohnung". Gemäss Auswertung der Steuerverwaltung beträgt der amtliche Wert im Zeitraum 2013 bis 2020 bei den 295 Objekten ohne Anmerkung 69.0 % des beurkundeten Kaufpreises (Medianwert). Bei den 36 Objekten mit einer Anmerkung beträgt dieser Wert 76.5 %. Es besteht damit eine nicht unerhebliche Differenz von rund 11 % (vgl. E. 7.1.3 hiavor). Allerdings ist auch deren Aussagekraft von beschränkter Bedeutung. So entfallen acht der 13 Erstwohnungen (anonymisierte Nrn. 142, 143, 145-149 und 152) auf eine einzige Überbauung mit auffallend tiefen amtlichen Werten (möglicherweise aufgrund eines Baurechts). Im Ergebnis lässt sich den der Steuerrekurskommission vorliegenden Daten eine gewisse Tendenz zugunsten des Standpunkts der Rekurrenten ableiten. Nicht erhärten lässt sich hingegen die Auffassung der Steuerverwaltung, wonach sich eine Anmerkung als Erstwohnung nicht negativ auf den Verkehrswert auswirke. Die in Erwägung 6.4 hiavor umschriebene natürliche Vermutung wird damit nicht umgestossen.

7.3 Anders als die Steuerverwaltung kommt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass es erforderlich ist, bei der Festsetzung des amtlichen Werts eine Anmerkung als Erstwohnung (und gegebenenfalls auch bei einer Anmerkung als touristisch bewirtschaftete Wohnung) gemäss Art. 7 Abs. 1 ZWG zu berücksichtigen. Es rechtfertigt sich aus Gründen der Gleichbehandlung, in solchen Fällen grundsätzlich einen Abzug vom systemmässig definierten amtlichen Wert vorzunehmen. Weil es nicht Aufgabe der Steuerrekurskommission ist, anhand eines Einzelfalls das Ausmass des individuellen Abzugs festzusetzen, ist der Einspracheentscheid vom 9. August 2023 aufzuheben und die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, die über die hierfür erforderlichen statistischen Angaben (auch aus den übrigen vom Zweitwohnungsgesetz betroffenen Gemeinden) verfügt.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens, der als ergebnisoffen zu betrachten ist, gelten die Rekurrenten als obsiegend. Sie haben daher keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG).

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

9. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des geltenden Verfahrensrechts des Kantons Bern als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 und 4 VRPG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, selbstständig angefochten werden (statt vieler VGE 100 2019 131/132 vom 18.7.2019).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Einspracheentscheid vom 9. August 2023 betreffend die amtliche Bewertung des Grundstücks D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ wird aufgehoben und die Sache zur Neu-
festsetzung des amtlichen Werts ab 2020 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwal-
tung zurückgewiesen.
2. Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Kosten erhoben.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwal-
tungsgericht 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 Aus-
fertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von
einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und un-
terzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechts-
begehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.
5. Zu eröffnen an:
 - A. _____ und B. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde D. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann