



100 23 474

Gemeinde: E. _____

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. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

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

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

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (fortan: Rekurrent) ist Eigentümer des Grundstücks E. _____ Gb-bl. Nr. 1 _____. Dabei handelt es sich um eine baurechtsbelastete Parzelle mit einer Fläche von 13'440 m². Im Rahmen der allgemeinen Neubewertung 2020 wurde der amtliche Wert des Grundstücks Nr. 1 _____ durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung amtliche Bewertung (fortan: Steuerverwaltung), mit Verfügung vom 24. April 2023 auf CHF 4'852'050.-- festgesetzt (Akten Steuerverwaltung, pag. 85). Dagegen erhob der Rekurrent am 8. Mai 2023 Einsprache (Posteingang 11.5.2023, pag. 5-47). Weil die Einsprache nach Auffassung der Steuerverwaltung die Eintretensvoraussetzungen nicht erfüllte, räumte diese dem Rekurrenten eine Frist zur Verbesserung bis am 16. Juni 2023 ein (pag. 48). Nachdem der Rekurrent diese Frist ungenutzt hatte verstreichen lassen, wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 11. Oktober 2023 ab (pag. 1-4).

B. Daraufhin wandte sich der Rekurrent erneut an die Steuerverwaltung (Posteingang 10.11.2023) und beantragte sinngemäss einen tieferen amtlichen Wert für das Grundstück Nr. 1 _____. Die Steuerverwaltung leitete diese Eingabe am 20. November 2023 zur weiteren Behandlung als Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 11. Oktober 2023 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) weiter. Die Steuerrekurskommission bestätigte dem Rekurrenten mit Schreiben vom 23. November 2023 den Eingang des Rechtsmittels und forderte ihn auf, bis am 14. Dezember 2023 die Eingabe zu verbessern, d.h. insbesondere einen Antrag zu stellen, diesen zu begründen und vorhandene Beweismittel einzureichen.

C. Am 13. Dezember 2023 reichte der inzwischen vom Rekurrenten mit seiner Vertretung beauftragte C. _____ (fortan: Vertreter) eine von Grund auf neu verfasste Rekurschrift ein. Der Vertreter beantragt, den Einspracheentscheid vom 11. Oktober 2023 aufzuheben und den amtlichen Wert des Grundstücks Nr. 1 _____ auf CHF 2'772'600.-- festzusetzen. Zur Begründung wird ausgeführt, dass die Steuerverwaltung zu Unrecht den jährlichen Baurechtszins mit 4 % kapitalisiert habe, anstatt mit dem im Baurechtsvertrag von 1991 vereinbarten Kapitalisierungssatz von 7 %.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 25. Januar 2024 vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung verweist sie darauf, dass der von ihr verwendete Kapitalisierungssatz von 4 % in den anwendbaren Bewertungsnormen festgelegt sei und von ihr nicht verändert werden könne.

E. Der Vertreter hat im Namen des Rekurrenten am 14. Februar 2024 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an seinen Standpunkten festgehalten. Ergänzend führt er aus, dass von Regelungen gemäss den Bewertungsnormen abgewichen werden dürfe, falls diese nicht rechtmässig seien.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die amtliche Bewertung können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Die Steuerrekurskommission beurteilt die vorliegende Streitsache in Dreierbesetzung, da der Streitwert nicht bestimmt werden kann (vgl. Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1] und VGE 100 2010 191 vom 9.5.2011, nicht publiziert).

2. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung zunächst nicht auf die Einsprache vom 8. Mai 2023 eintreten wollte (Bst. A hiavor). Obwohl der Rekurrent, soweit aus den Akten ersichtlich, keine Verbesserung der Einsprache eingereicht hatte, fällte die Steuerverwaltung letztlich jedoch keinen Nichteintretensentscheid, sondern prüfte die Einsprache materiell und wies sie als unbegründet ab. Die Einsprache umfasst insgesamt 43 Seiten, die eine weitgehend unverständliche Mischung aus Vertragsklauseln, Gesetzesauszügen, Plänen, Verfügungen, Zeitungsartikeln sowie zahlreiche handschriftliche Bemerkungen des Rekurrenten enthalten. Auch wenn die Anforderungen an eine gültige Einsprache nicht hoch sind, wäre ein Nichteintreten der Steuerverwaltung im vorliegenden Fall möglicherweise zu Recht erfolgt. Dass die Steuerverwaltung die Einsprache entgegen ihrer ursprünglichen Absicht dennoch materiell beurteilt hat, ist jedoch sachgerecht. Die Steuerverwaltung führte im Einspracheentscheid aus, dass der Rekurrent einen amtlichen Wert von CHF 2'755'200.-- gemäss Baurechtsvertrag beantragt habe. Tatsächlich lässt sich ein solcher Antrag sinngemäss aus der ersten Seite der Ein-

sprache (pag. 5, handschriftlicher Vermerk unten) entnehmen. Dementsprechend ist die Angelegenheit durch die Steuerrekurskommission materiell zu prüfen.

3. Strittig ist der amtliche Wert des Grundstücks E. _____ Gbbl. Nr. 1 _____, gültig ab Steuerjahr 2020.

3.1 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).

3.2 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], fortan: Dekret). 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. 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.

3.3 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). Für baurechtsbelastete Grundstücke sehen die Bewertungsnormen den Grundsatz vor, dass die Bewertung "nach dem kapitalisierten Baurechtszins oder nach dem abdiskontierten effektiven Landwert" erfolge (Ziff. 2.5.1). Gemäss Ziff. 2.5.2 der Bewertungsnormen beträgt der Kapitalisierungssatz 4 %. Für Grundstücke mit periodischem Baurechtszins ist der amtliche Wert wie folgt zu bestimmen: Vereinbarter Baurechtszins im Mittel der Bemessungsperiode, kapitalisiert mit dem Satz von 4 % (Ziff. 2.5.2.1 der Bewertungsnormen).

4. Die Steuerverwaltung hat den mittleren Baurechtszins in der Bemessungsperiode auf CHF 194'082.-- bestimmt (pag. 52). Diesen Betrag hat sie mit 4 % kapitalisiert, woraus der hier angefochtene amtliche Wert von CHF 4'852'050.-- resultierte ($\text{CHF } 194'082.-- \cdot 100 / 4$; siehe Zusatzprotokoll Z6, pag. 51).

Der Vertreter bestätigt den von der Steuerverwaltung verwendeten jährlichen Baurechtszins von CHF 194'082.-- (Rekursschrift vom 13.12.2023, N. 7). Er beanstandet jedoch den Kapitalisierungssatz von 4 %. Seiner Auffassung nach müsste ein Satz von 7 % angewandt werden, woraus sich der beantragte amtliche Wert von CHF 2'772'600.-- ergibt.

4.1 Wie erwähnt, stammt der von der Steuerverwaltung berücksichtigte Kapitalisierungssatz von 4 % aus den Bewertungsnormen. Diese sind im Hinblick auf die allgemeine Neubewertung 2020 von der kantonalen Schatzungskommission im Auftrag des Regierungsrats verfasst worden (Art. 182 Abs. 2 und 3 StG). Es handelt sich bei den Bewertungsnormen somit um eine Rechtsquelle, die normenhierarchisch zwischen den reinen Verwaltungsverordnungen (vgl. hierzu Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 41 zu Art. 66 VRPG) und den regierungsrätlichen Verordnungen liegen dürfte (in VGE 100 2009 325 vom 5.7.2012, in BVR 2012 S. 545 ff. werden die Bewertungsnormen sogar als reine Verwaltungsverordnung qualifiziert, E. 4.2). Falls eine Bestimmung der Bewertungsnormen mit dem übergeordneten Gesetzesrecht nicht vereinbar ist, darf bzw. muss die Steuerrekurskommission davon abweichen.

4.2 Der Vertreter macht geltend, dass der Ertragswert des strittigen Baurechts nicht anhand des in den Bewertungsnormen festgelegten Kapitalisierungssatzes zu berechnen sei, vielmehr müsse auf den im Baurechtsvertrag vereinbarten Zinssatz von 7 % abgestellt werden. Zur Begründung verweist der Vertreter auf eine Regelung in der Gemeindeverordnung vom 16. Dezember 1998 (GV; BSG 170.111). In Art. 81 GV ist geregelt, wie das Finanzvermögen der Gemeinden in der Bilanz zu bewerten ist. Im Anhang 1 zu Art. 81 Abs. 3 GV ist sodann festgehalten, dass "Grundstücke im Baurecht" anhand des effektiven Zinssatzes gemäss Baurechtsvertrag zu kapitalisieren sind. Falls kein Zinssatz vereinbart worden ist, beträgt der Kapitalisierungssatz 4.5 %. Der Vertreter ist der Auffassung, dass hier eine rechtswidrige Ungleichbehandlung zwischen Privaten und dem Kanton (korrekt: den Gemeinden) vorliege. Es sei nicht ersichtlich, wieso der für die Gemeinden geltende Grundsatz nicht auch bei Grundstücken im Eigentum von Privaten zur Anwendung gelangen sollte (Rekursschrift vom 13.12.2023, N. 11). Für die Steuerrekurskommission ist nicht nachvollziehbar, inwiefern eine Verordnungsbestimmung, welche den Bilanzwert von Grundstücken der Gemeinden zum Inhalt hat, mit den Bewertungsnormen, welche die Festsetzung des Vermögenssteuerwerts nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke regelt, zusammenhängt. Die beiden Bestimmungen dienen unterschiedlichen

Zwecken. Eine rechtswidrige Ungleichbehandlung zwischen Privaten und Gemeinden liegt zudem schon deswegen nicht vor, weil auch Grundstücke im Finanzvermögen der Gemeinden nach den Bewertungsnormen bewertet werden (vgl. Ausnahmekatalog in Ziff. 1.1.2 der Bewertungsnormen). Aus dem Verweis auf die Gemeindeverordnung kann der Vertreter somit nichts zu Gunsten des Rekurrenten ableiten.

5. Abgesehen vom hiavor Ausgeführten ist die Kapitalisierung mit 4 % auch inhaltlich richtig, wie sich aus folgenden Überlegungen ergibt.

5.1 In dem vom Vertreter eingereichten öffentlich beurkundeten Vertrag vom 10. Januar 1991 (Rekursbeilage 4) findet sich folgende Bestimmung zum Baurechtszins (es handelt sich um eine Abänderung eines bereits 1967 abgeschlossenen Baurechtsvertrags): "Die Baurechtsberechtigte hat dem Grundeigentümer eine jährliche Grundrente von CHF 14.35 pro m² (...) zu entrichten, ausmachend für eine Fläche von CHF 13'440 m² einen Betrag von CHF 192'864.-- (...)" (Ziff. III/4). Weiter ist in Ziff. III/5 festgehalten, wie der Baurechtszins während der Vertragslaufzeit angepasst wird:

Der Baurechtszins ist alle fünf Jahre, erstmals per 1.1.1996, wie folgt anzupassen:

- 2/3 davon sind entsprechend der Erhöhung oder Verminderung des [...] Landesindex der Konsumentenpreise anzupassen, [...].
- 1/3 ist entsprechend der Erhöhung oder Verminderung des Hypothekarzinsatzes der Berner Kantonalbank für Industriebauten (erstrangige Althypotheken) anzupassen. Der Baurechtszins von CHF 14.35 basiert auf einem Zinssatz von 7 %.

Gemäss dem letzten Abschnitt von Ziff. III/5 beträgt "die Grundrente [...] jedoch immer mindestens CHF 14.35 pro m²".

5.2 Es trifft somit nicht zu, dass "der Baurechtszins vertraglich auf 7 % festgelegt worden war", wie der Vertreter in N. 12 der Rekurschrift vom 13. Dezember 2023 ausführt. Der Satz von 7 % entspricht vielmehr dem damaligen Hypothekarzins für Industriebauten und dient bloss als Ausgangspunkt für die periodischen Anpassungen des Baurechtszinses. Allerdings hängen diese Anpassungen zum einen nur zu einem Drittel von der Entwicklung des Hypothekarzinses ab, während zwei Drittel von der Teuerung beeinflusst werden. Zum anderen kann der Baurechtszins nicht unter CHF 14.35 pro m² und damit insgesamt nicht unter CHF 192'864.-- fallen. Seit Vertragsschluss im Jahr 1991 sind die Hypothekarzinsen deutlich gesunken: Gemäss Information der Berner Kantonalbank lagen die Zinsen für Festhypotheken (Zinsband Wohnungsbau) per 31. Dezember 1991 zwischen 7.75 % bis 8 %, am 31. Dezember 2014 (Mitte der Bemessungsperiode, siehe E. 3.2 hiavor) hingegen zwischen 1.2 % bis 1.7 % (Grafik "Langfristige Zinsentwicklung in der Schweiz", einsehbar unter: <<https://www.bekb.ch>>, Rubriken "Privatkunden > Hypotheken und Kredite > Zinsprognose" [konsultiert am 16.1.2025]). Nur dank der

überwiegenden Bindung an die Teuerung und der vertraglich vereinbarten Mindesthöhe liegt der aus dem Baurecht an den Rekurrenten fliessenden Ertrag immer noch ungefähr gleich hoch wie zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Gleichbleibende Erträge bei sinkendem Zinsniveau bewirken einen höheren Ertragswert und damit im vorliegenden Fall auch einen höheren amtlichen Wert. Von einer "irrtümlicherweise" erfolgten Anpassung, wie sie der Vertreter in N. 12 der Rekursschrift vom 13. Dezember 2023 andeutet, kann somit nicht die Rede sein.

5.3 Der Vertreter bringt weiter vor, dass weder in den Bewertungsnormen noch im Dekret die Berechnung des, seiner Auffassung nach "sehr tiefen", Kapitalisierungssatzes von 4 % erläutert wird (Rekursschrift vom 13.12.2023, N. 9). Es trifft zu, dass die rechtlichen Grundlagen der allgemeinen Neubewertung 2020 bezüglich Bezugsgrösse des Kapitalisierungssatzes nichts enthalten. Bei der vorherigen allgemeinen Neubewertung 1999 war dies noch anders. In Art. 29 Bst. a des (aufgehobenen) Dekrets vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte (ABD; BSG 661.543) war geregelt, dass der Kapitalisierungssatz zur Berechnung des Ertragswerts eines mit einem Baurecht belasteten Grundstücks dem "Satz für variable erste Hypotheken der Berner Kantonalbank im Durchschnitt der Bemessungsperiode" entspricht. Die Bewertungsnormen 1999 enthalten sodann in Ziff. 2.4.2 den bis 2019 geltenden Kapitalisierungssatz von 5.7 % (abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Links und Downloads > Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN99"). Die Kantonalbank publiziert schon länger keine verbindlichen Hypothekarzinssätze mehr. Gemäss der in Erwägung 5.2 hiervoor erwähnten Übersicht über die Zinsentwicklung lag der Durchschnittszinssatz in der Bemessungsperiode 2013 bis 2016 allerdings weit unter 4 %. Weiter ist nicht nachvollziehbar, wieso eine langjährige, grundpfandgesicherte und periodisch an die Teuerung angepasste Rendite von 4 % angesichts des gegenwärtigen Zinsumfelds unangemessen tief sein sollte.

5.4 Im Ergebnis besteht für die Steuerrekurskommission kein Anlass, im vorliegenden Fall von dem in den Bewertungsnormen festgelegten Vorgehen für die Bewertung von baurechtsbelasteten Grundstücken abzuweichen. Der Rekurs ist daher abzuweisen.

6. Abschliessend sei der Vollständigkeit halber noch darauf hingewiesen, dass der Rekurrent bereits gegen die allgemeine Neubewertung 1999 des gleichen Grundstücks Rechtsmittel erhoben hatte, die von der Steuerrekurskommission (RKE 2882 A 1999 vom 28.8.2002, nicht publiziert) und vom Verwaltungsgericht (VGE 21544 vom 19.6.2003, in NStP 2003 S. 95 ff.) abgewiesen worden sind. Bereits damals beantragte der Rekurrent, dass der amtliche Wert mit einem Kapitalisierungssatz von 7 % zu bestimmen sei.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Diese belaufen sich auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.-- und sind mit dem geleisteten Vorschuss zu verrechnen.

Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die amtliche Bewertung des Grundstücks E. _____ Gbbl. Nr. 1 _____, gültig ab Steuerjahr 2020, wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden dem Rekurrenten 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:

- C. _____, zuhanden von A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Gemeinde E. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann