



100 24 162
Gemeinde: C. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 30.10.2025 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 28. Oktober 2025

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

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

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

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Das Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____, ist seit dem Jahr 2018 im Alleineigentum von A. _____ (fortan: Rekurrentin). Das Grundstück liegt in der Landwirtschaftszone im Ortsteil D. _____ südöstlich des Zentrums von C. _____. Auf der Parzelle befinden sich zwei Wohnhäuser. Das Gebäude Nr. 2 _____ umfasst die von der Rekurrentin und ihrer Familie genutzte Wohnung sowie ein vermietetes Studio. Beim Gebäude Nr. 2a _____ handelt es sich um eine frühere E. _____ werkstatt, die im Jahr 2020 in eine Wohnung umgebaut worden ist. Diese ist an Familienangehörige der Rekurrentin vermietet. An das Haus Nr. 2a _____ ist das Nebengebäude Nr. 2b _____ angebaut, das als Autounterstand und Abstellraum dient.

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 2'954'700.-- (Verfügung vom 13.9.2021, Akten Steuerverwaltung, pag. 133). Zuvor hatte der amtliche Wert CHF 459'800.-- betragen (Mitteilung vom 6.5.2019, pag. 144). Die von der Rekurrentin, vertreten durch Rechtsanwalt B. _____ (fortan: Vertreter), gegen die Verfügung vom 13. September 2021 erhobene Einsprache vom 5. Oktober 2021 (pag. 8-19) wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 3. April 2024 (pag. 1-4) teilweise gutgeheissen und der amtliche Wert auf CHF 2'509'200.-- gesenkt. Diese Reduktion war auf Korrekturen bei der Raumaufnahme und bei der Benotung zurückzuführen.

C. Gegen den Einspracheentscheid hat der Vertreter im Namen der Rekurrentin mit Eingabe vom 18. April 2024 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt, den amtlichen Wert auf CHF 1'316'500.--, eventualiter auf CHF 1'643'100.--, subeventualiter auf CHF 2'095'000.-- festzusetzen. Den Hauptantrag begründet der Vertreter damit, dass die Steuerverwaltung von einem viel zu hohen Ertragswert ausgehe. Zudem sei die Gebäudeartnote zu reduzieren, wodurch sich der Kapitalisierungssatz und der Realwertzuschlag zugunsten der Rekurrentin veränderten. Der Eventualantrag basiert auf Korrekturen eines Grossteils der Benotung. Zur Begründung des Subeventualantrags bringt der Vertreter vor, dass der amtliche Wert nicht über dem Verkehrswert liegen dürfe. Dieser betrage gemäss einer von der Rekurrentin in Auftrag gegebenen Schätzung höchstens CHF 2'095'000.--.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 24. Mai 2024 vernehmen lassen. Sie beantragt, den Rekurs abzuweisen. Die Steuerverwaltung erachtet die Bewertung als korrekt und verweist für die rechtliche und schätzungstechnische Würdigung auf die Verfügung vom 13. September 2021 und den Einspracheentscheid vom 3. April 2024. Die Steuerverwaltung bezeichnet das

von der Rekurrentin eingereichte Verkehrswertgutachten als nicht nachvollziehbar und für das vorliegende Verfahren irrelevant.

E. Mit Schreiben vom 5. Juni 2024 hat der Vertreter im Namen der Rekurrentin erklärt, auf eine formelle Replik auf die Vernehmlassung der Steuerverwaltung zu verzichten, weil diese keine neuen Gesichtspunkte enthalte.

F. Zur Abklärung der Verhältnisse ist am 10. Juni 2025 ein Augenschein durchgeführt worden. Die Delegation der Steuerrekurskommission, bestehend aus einer hauptamtlichen Richterin, einem Sachverständigen und einem Gerichtsschreiber, hat das zur Diskussion stehende Grundstück besichtigt. Die Delegation der Steuerrekurskommission hat aufgrund des Augenscheins sowie anhand der vorhandenen Unterlagen die von der Steuerverwaltung vorgenommene Neubewertung überprüft. Das Protokoll des Augenscheins ist den Rekurrenten und der Steuerverwaltung mit Postaufgabe vom 24. Juni 2025 eröffnet worden.

G. Der Vertreter hat mit Schreiben vom 21. August 2025 zum Augenschein-Protokoll Stellung genommen. Die Steuerverwaltung hat sich nicht dazu geäußert.

Auf die detaillierten Äusserungen der Parteien in den genannten Rechtsschriften 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 Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____, gültig ab dem Steuerjahr 2020.

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

3.2 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, Komfortstufe, Wohn- oder Geschäftslage sowie Verkehrslage benotet. Zudem werden das wirt-

schaftliche 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).

4. Anders als in den allermeisten Fällen hat die Steuerverwaltung die allgemeine Neubewertung 2020 beim Grundstück Nr. 1____ nicht automatisiert umgesetzt. Weil im April 2020 Umbau- und Sanierungsarbeiten abgeschlossen worden sind, hat sie das Objekt am 8. April 2021 durch einen Schätzer in Augenschein nehmen lassen. Dieser hat die Bewertungsfaktoren (Raumaufnahme, Benotung, wirtschaftliches Alter) von Grund auf neu geschätzt. Anhand der aktualisierten Tabellen ist sodann der am 13. September 2021 eröffnete amtliche Wert von CHF 2'954'700.-- ermittelt worden. Im Einspracheverfahren hat die Steuerverwaltung, ohne einen erneuten Augenschein vorzunehmen, die Bewertung überprüft und dabei namentlich die Anzahl Raumeinheiten und beim Wohnhaus Nr. 2____ die Noten für die Bauqualität und die Komfortstufe reduziert. Daraus hat der hier angefochtene amtliche Wert von CHF 2'509'200.-- resultiert. Im Rekursverfahren können sämtliche Elemente der Bewertung überprüft werden. Die Steuerrekurskommission beurteilt dabei hauptsächlich jene Punkte, die zwischen den Parteien umstritten sind. Sie verfügt jedoch über die gleichen Kompetenzen wie die Steuerverwaltung im vorangegangenen Bewertungs- und Einspracheverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG) und ist daher nicht an die Parteibegehren gebunden.

5. Anlässlich des Augenscheins vom 10. Juni 2025 hat die Delegation der Steuerrekurskommission folgende Anpassungen an den Bewertungsfaktoren vorgenommen:

5.1 Die (nicht umstrittene) Anzahl Raumeinheiten der Wohnräume ist aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse von 15.9 auf 16.2 erhöht worden (Gebäude Nr. 2_____ unverändert 10.1 RE, Nr. 2a_____ neu 6.1 RE statt 5.8 RE). Hingegen hat die Delegation die tatsächlich nutzbare Fläche des Autounterstands Nr. 2b_____ von 30 m² auf 20 m² reduziert.

5.2 Die Delegation hat die Note für die Gebäudeart bei beiden Gebäuden Nr. 2_____ und Nr. 2a_____ von 4 auf 3 gesenkt. Sie hat dies damit begründet, dass die beiden Objekte aufgrund der räumlichen Nähe und verschiedener gegenseitiger Abhängigkeiten nicht dem Standard typischer freistehender Einfamilienhäuser entsprechen, wofür die Note 4 gerechtfertigt wäre. Vielmehr beständen Ähnlichkeiten mit Doppel Einfamilienhäusern, weshalb die Note 3 sachgerecht sei.

5.3 Die übrigen Noten und das wirtschaftliche Alter sind von der Delegation bestätigt worden. Die Korrekturen haben insgesamt eine Senkung des amtlichen Werts von CHF 2'509'200.-- auf CHF 2'155'400.-- bewirkt.

6. Während seitens der Steuerverwaltung keine Stellungnahme zum Protokoll eingegangen ist, hat sich der Vertreter mit Schreiben vom 21. August 2025 dazu geäußert.

6.1 Mit Bezug auf den Inhalt des Augenschein-Protokolls kritisiert der Vertreter in erster Linie die Note für die Verkehrslage. Mit der Verkehrslage werden gemäss den Bewertungsnormen "Zugang, Zufahrt und Bezug zum nächstgelegenen Siedlungs- bzw. Infrastrukturschwerpunkt" beurteilt (S. 13). Die Note bezieht sich auf die Verhältnisse innerhalb der Gemeinde. Wie im Protokoll ausgeführt, ist die Verkehrslagenote des Grundstücks Nr. 1_____ im Rahmen der allgemeinen Neubewertung von 2 auf 8 angehoben worden, entsprechend dem überarbeiteten Verkehrslagenotenplan (abrufbar unter: <<https://www.agi.dij.be.ch>>, Menu "Geoinformationen > Karten > Angebot an Karten"). Diese hohe Note entspricht an sich nicht der tatsächlichen Lage des Grundstücks. Dies zeigt sich namentlich daran, dass der optimal erschlossene Dorfkern von C._____ nur die Verkehrslagenote 5 aufweist. Offensichtlich sollen mit dem sachfremden Mittel der Verkehrslagenote die unterschiedlichen Grundstückpreisniveaus innerhalb der Gemeinde C._____ ausgeglichen werden (ähnliches gilt für die Gemeinde F._____, wo G._____ und H._____ die höheren Verkehrslagenoten aufweisen als das Dorf F._____). Gemäss den Bewertungsnormen (Ziff. 2.2.4, S. 13) darf nur aus triftigen Gründen vom Verkehrslagenotenplan abgewichen werden. Der Vertreter macht geltend, dass die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid 100 2023 360 vom 19. Dezember 2024 vom Verkehrs-

genotenplan abgewichen sei, weshalb dies mit Blick auf die Rechtsgleichheit auch vorliegend getan werden müsse. Hierzu ist auszuführen, dass das Grundstück, das Gegenstand des Entscheids vom 19. Dezember 2024 gewesen ist, zum einen an der Grenze zum Gebiet mit der Note 3 liegt und zum anderen nur über eine steile, schmale und im Winter nicht geräumte Zufahrt erreichbar ist (wie sich aus dem nicht publizierten Augenschein-Protokoll ergibt). Im hier zu beurteilenden Fall geht es hingegen um eine Parzelle, die mitten im Gebiet mit der Verkehrslagenote 8 liegt und keine Besonderheiten hinsichtlich Zufahrt und Zugang aufweist. Eine Senkung der Verkehrslagenote würde faktisch den grössten Teil der Verkehrslagenoten in der Gemeinde C. _____ in Frage stellen. Auch wenn die Steuerrekurskommission grundsätzlich der Ansicht ist, dass der Verkehrslagenotenplan das falsche Mittel ist, um die gemeindeinternen Wertunterschiede abzubilden, geht sie doch davon aus, dass dieser auf fachgerecht erhobenen Daten basiert. Aufgrund dieser Überlegungen ist an der Verkehrslagenote für das vorliegende Grundstück festzuhalten.

6.2 In Ziff. 2.1 der Stellungnahme vom 21. August 2025 erklärt der Vertreter, dass überall dort, wo die Feststellungen der Delegation beim Augenschein nicht den Anträgen der Rekurrentin entsprechen, diese an ihren Ausführungen in der Rekursschrift festhalte. Diesbezüglich kann auf das Augenschein-Protokoll verwiesen werden, in welchem die Delegation der Steuerrekurskommission festgehalten hat, aus welchen Gründen sie die bisherigen Noten für die Bauqualität, die Komfortstufe und die Wohnlage bestätigt hat. Die Raumaufnahme und das wirtschaftliche Alter sind in der Rekursschrift ohnehin nicht bestritten worden.

7. In der Rekursschrift macht der Vertreter geltend, dass die Bewertungsnormen Verwaltungsverordnungen darstellten und für die Justizbehörden nicht bindend seien. Dementsprechend sei die Steuerrekurskommission gehalten, von den Bewertungsnormen abzuweichen, falls diese zu einem Ergebnis führten, das den gesetzlichen Bestimmungen in Art. 52 ff. StG widerspricht.

Verwaltungsverordnungen begründen keine Rechte oder Pflichten der Privatpersonen, sondern sollen eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen gewährleisten. Die Justizbehörden weichen nicht ohne guten Grund von einer Verwaltungsverordnung ab, sofern diese nicht gegen gesetzliche Bestimmungen verstösst und im Einzelfall eine überzeugende und praktikable Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellt (Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 38 zu Art. 80 VRPG). Wie in E. 3.2 ausgeführt, sind die hier relevanten nicht-landwirtschaftlichen Bewertungsnormen von der kantonalen Schatzungskommission erlassen worden, die ihrerseits vom Regierungsrat eingesetzt worden ist (Art. 182 Abs. 2 und 3 StG). Der Steuerverwaltung fehlt somit die Kompetenz, die Bewertungsnormen zu ändern. So betrachtet,

handelt es sich bei diesen Normen nicht um eine typische Verwaltungsverordnung, sondern um eine verbindlichere Rechtsquelle eigener Art. Allerdings stufen auch das Verwaltungsgericht (so zuletzt in VGE 100 2024 17 vom 23.4.2025, E. 2.4), ebenso wie die vom Vertreter zitierten Autoren (Kästli/Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 10 zu Art. 56 StG), die Bewertungsnormen als Verwaltungsverordnung ein. Folglich ist die Steuerrekurskommission berechtigt, im Einzelfall aus guten Gründen von den Bewertungsnormen abzuweichen.

8. Gemäss Ziff. 2.2.8 der Bewertungsnormen ergibt sich aus dem "Mietwert pro Objekt oder Objektteil" (dem sogenannten Protokollmietwert) dividiert durch den Kapitalisierungssatz der Ertragswert (vgl. E. 3.2 hiervor). Der Vertreter führt aus, dass im vorliegenden Fall der tatsächlich erzielbare Mietertrag deutlich unterhalb des Protokollmietwerts liege. Gemäss Art. 54 Abs. 3 StG basiere der Ertragswert auf dem während der Bemessungsperiode erzielbaren Mietertrag. Folglich sei es gesetzeswidrig, den Ertragswert anhand eines höheren Protokollmietwerts zu berechnen. Demgegenüber erklärt die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid, dass "der Marktmietwert (...) direkt am Bundessteuer-Eigenmietwert zu messen [ist] und nicht am Protokollmietwert" (pag. 2, 3. Abschnitt).

8.1 Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG hält fest, dass die nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke aufgrund des Verkehrswerts zu bewerten sind; wobei dieser unter Berücksichtigung von Ertrags- und Realwert "massvoll unter Berücksichtigung der Förderung der Vorsorge, der Eigentumsbildung und der Belastung durch die Liegenschaftssteuer" festgesetzt wird. Der vom Vertreter genannte Art. 54 StG definiert sodann die Begriffe Verkehrswert, Realwert und Ertragswert. Zum Verkehrswert heisst es in Abs. 1, dass dieser "dem unter normalen Verhältnissen erzielbaren Kaufpreis ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse" entspricht und in der Regel unter Würdigung der Wirtschaftlichkeit aus Real- und Ertragswert ermittelt wird. Der Realwert setzt sich aus dem Zeitwert aller baulichen Anlagen inklusive Baunebenkosten und dem relativen Landwert zusammen (Abs. 2) und als Ertragswert gilt, wie vom Vertreter vorgebracht, der kapitalisierte, in der betreffenden Gegend während der Bemessungsperiode erzielbare Mietertrag (Abs. 3). Die Bewertungsnormen setzen diese gesetzlichen Vorgaben so um, dass bei der Bewertung von Wohn- und Geschäftsliegenschaften der Ertragswert errechnet und dem Realwert mittels eines Realwertzuschlags Rechnung getragen wird (Ziff. 2.1 und 2.2.1). Dabei hängt die Höhe des Realwertzuschlags in erster Linie von der Gebäudeartnote und in geringerem Mass vom wirtschaftlichen Alter ab (siehe Tabelle 3.3 der Bewertungsnormen).

8.2 Dass der Protokollmietwert, entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung, grundsätzlich dem (schätzungsweise) erzielbaren Ertrag eines Grundstücks im Zeitraum der Bemessungs-

periode entsprechen soll, ist unlängst vom Verwaltungsgericht bestätigt worden (VGE 100 2024 17 vom 23.4.2025, E. 5.3). Der Protokollmietwert ist nicht nur ein Zwischenergebnis bei der Berechnung des amtlichen Werts, sondern dient auch als Ausgangspunkt für die Bestimmung des Eigenmietwerts. Hierfür wird der Protokollmietwert mit den sogenannten Mietwertfaktoren (je einer für die kantonalen Steuern und für die direkte Bundessteuer) multipliziert, die von der Steuerverwaltung für jede Gemeinde festgelegt werden. Der bundessteuerliche Eigenmietwert soll grundsätzlich dem Betrag entsprechen, den der Eigentümer aufwenden müsste, um ein gleiches Grundstück unter denselben Bedingungen bewohnen zu können (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 86 zu Art. 21 DBG), was letztlich ebenfalls einem am Markt erzielbaren Mietertrag entspricht. Demgegenüber sieht das kantonale Recht grundsätzlich eine massvolle Festsetzung des Eigenmietwerts vor (Art. 25 Abs. 4 Satz 1 StG), weshalb der kantonale Eigenmietwert unter demjenigen gemäss DBG liegt. Mit der allgemeinen Neubewertung sind die Mietwertfaktoren in der Gemeinde C. _____ von zuvor 89 % (kantonale Steuern) und 104 % (direkte Bundessteuer) auf bzw. 39 % bzw. 46 % reduziert worden. Dies ist der tiefste Wert im Kanton Bern, für die meisten Gemeinden liegt der bundessteuerliche Mietwertfaktor zwischen 80 % und 110 % des Protokollmietwerts. Die äusserst tiefen Mietwertfaktoren in C. _____ führen dazu, dass unter Geltung der aktuellen Bewertungsnormen der Protokollmietwert gar nicht eine "richtige Höhe" aufweisen kann: Falls der Protokollmietwert dem Marktmietwert entspricht, liegt der Eigenmietwert nur bei 46 % des Marktmietwerts und damit weit unter dem vom Bundesgericht akzeptierten Minimum von 70 % (vgl. Lissi/Dini in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 40 zu Art. 21 DBG). Umgekehrt liegt der Protokollmietwert um mehr als das 2.2-fache ($100 / 46$) über dem am Markt erzielbaren Mietertrag, falls der bundesrechtliche Eigenmietwert diesem entspricht. Bei den meisten Grundstücken dürfte es sich freilich so verhalten, dass der bundesrechtliche Eigenmietwert wesentlich unter und der Protokollmietwert wesentlich über dem Marktniveau liegen.

8.3 Aus der vorstehenden Erwägung ergibt sich, dass ein über dem Marktniveau liegender Protokollmietwert für sich allein nicht ausreichen kann, um bei korrekt festgesetzten Bewertungsfaktoren (Raumaufnahme, Benotung, wirtschaftliches Alter) vom amtlichen Wert gemäss Bewertungsnormen abzuweichen. Zu prüfen ist hingegen, wie sich dieser systemgenerierte amtliche Wert zum Verkehrswert verhält. In diesem Zusammenhang ist wesentlich, dass der Grundsatz, wonach das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten ist, nicht nur im bernischen Steuergesetz, sondern auch in Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) verankert ist und daher in der ganzen Schweiz gilt. Das Bundesgericht versteht unter dem Begriff Verkehrswert den 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). Der Verkehrswert entspricht damit dem Marktwert (vgl. auch: Finn Canonica, Die Immobilienbewertung, 2009, Ziff. 2.1.1). Weil die Bewertung zum Verkehrswert bundesrechtlich geregelt ist, verfügt der bernische Gesetzgeber in diesem Bereich nur über beschränkten Spielraum. So hat das Bundesgericht den vom Grossen Rat bei der Umsetzung der allgemeinen Neubewertung 2020 angestrebten Ziel-Median von 70 % (des amtlichen Werts, gemessen am Verkehrswert) als bundesrechtswidrig beurteilt, weil damit zu viele Grundstücke mit weniger als 70 % des Verkehrswerts bewertet würden. Die Marke von 70 % 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, a.a.O., 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. Der Vertreter hat einen von den Rekurrenten in Auftrag gegebenen "Schätzungsbericht" der I. _____ Immobilien AG eingereicht (Rekursbeilage 9, fortan: Schätzung I. _____). Diese basiert auf der Ertragswertmethode mit einem Abzug für die technische Entwertung. Der Verkehrswert beträgt gemäss Schätzung I. _____ CHF 2'095'000.-- und liegt damit nur um CHF 60'400.-- bzw. 2.8 % unter dem amtlichen Wert gemäss Augenschein-Protokoll. Einleitend wird in der Schätzung I. _____ jedoch darauf hingewiesen, dass nur die von der "einheimischen Bevölkerung bezahlten Miet- und Kaufpreise massgeblich" seien. Damit wird die Nachfrage auswärtiger Personen, fraglos die Hauptursache für die hohen Liegenschaftspreise in der Region C. _____, vollkommen beiseitegelassen. Auch wenn dem Vertreter beizupflichten sein mag, wenn er geltend macht, dass die Lage in der Landwirtschaftszone bauliche Veränderungen praktisch unmögliche, ist davon auszugehen, dass das Grundstück zu einem über dem amtlichen Wert gemäss Augenschein-Protokoll liegenden Preis verkauft werden könnte, wenn auch die Nachfrage durch auswärtige Interessenten berücksichtigt wird. Jedenfalls misslingt der Rekurrentin der ihr obliegende Nachweis des Gegenteils.

9. Festzuhalten ist jedoch, dass für die im Gebäude Nr. 2a _____ neu erstellte Wohnung im Grundbuch Folgendes angemerkt ist: "Erstwohnung oder gleichgestellte Wohnung nach Art. 7 Abs. 1 Buchstabe a des Bundesgesetzes über Zweitwohnungen". In der Einsprache vom 5. Oktober 2021 sowie in der Stellungnahme vom 21. August 2025 (nicht jedoch in der Rekursschrift vom 18.4.2024) weist der Vertreter auf diesen Umstand hin. Die Steuerverwaltung führt im Einspracheentscheid hierzu aus, dass interne Berechnungen der Steuerverwaltung gezeigt hätten, dass die Wertverhältnisse zwischen den Erst- und Zweitwohnungen im üblichen Streubereich jeder Schätzung liegen. Gemäss Art. 56 Abs. 4 StG sind die im Grundbuch eingetragenen

Rechte und Lasten zu berücksichtigen, soweit sie den Wert des Grundstücks beeinflussen. Die Steuerverwaltung ist der Auffassung, dass die geltenden Berechnungsmethodik den Nutzungsbeschränken ausreichend Rechnung tragen (Einspracheentscheid vom 3.4.2024, pag. 2, Rückseite, 1. Abschnitt).

9.1 Die Steuerrekurskommission ist im Entscheid 100 2023 347 vom 25. Februar 2025 zum Ergebnis gelangt, 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 Bundesgesetzes vom 20. März 2015 über Zweitwohnungen (Zweitwohnungsgesetz, ZWG; SR 702) zu berücksichtigen.

9.2 Die Steuerrekurskommission hat jenen Entscheid im Wesentlichen wie folgt begründet: Zu verweisen ist zum einen auf eine Medienmitteilung des Bundesamts für Raumentwicklung am 9. Mai 2023, wonach die Immobilienpreise in touristischen Hot-Spots stark gestiegen seien, was in erster Linie auf die starke Nachfrage nach Zweitwohnungen zurückzuführen sei (abrufbar unter: <<https://www.admin.ch>> "Dokumentation > Medienmitteilungen"). Weiter ist in Art. 3 Abs. 1 ZWG geregelt, dass die Kantone bei Bedarf im Richtplan Massnahmen zur Förderung preisgünstiger Erstwohnungen vorsehen. Gemäss Richtplan des Kantons Bern gehört C._____ zu jenen Gemeinden, in denen entsprechende Massnahmen im Rahmen der Ortsplanung erforderlich sind (einsehbar unter: <<https://www.agi.dij.be.ch>>, Menu: "Angebot an Karten > Kantonaler Richtplan, Elemente Siedlung" [konsultiert am 12.9.2025]). 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 Liegenschaftssteuer (die direkt mit der Zunahme der amtlichen Werte zusammenhängt) ausgewirkt: Saanen +154 %, Lauenen +134 %, Gsteig +100 %, Grindelwald +68 %, Adelboden +57 %. 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.

9.3 Die Problematik, dass Wohnungen, die vor Inkrafttreten der Zweitwohnungsgesetzgebung erstellt worden sind, eine massive Preissteigerung erfahren, ist regelmässig Thema in den Medien, so bspw. in einem ausführlichen Artikel im Bund vom 15. März 2025: "Schattenseite des Bergidylls: Wie Ferienhausbesitzer die Einheimischen verdrängen" (abrufbar über die Suchfunktion auf <<https://www.derbund.ch>>). Darin heisst es u.a.: "In Saanen beispielsweise lag der Preis für eine Wohnung (5 Zimmer, 110 Quadratmeter) gemäss der Berner Kantonalbank im letzten Jahr [2024] bei 1,5 Millionen Franken, fünf Jahre zuvor waren es noch 30 Prozent weniger". Letztlich bezweckt die im Grundbuch festgehaltene Nutzungsbeschränkung als Erstwoh-

nung nichts anderes, als das entsprechende Objekt der starken Nachfrage nach Zweitwohnungen zu entziehen. Dass bei zwei ansonsten gleichwertigen Liegenschaften diejenige ohne eine Nutzungsbeschränkung zu einem höheren Preis verkauft werden kann, drängt sich als logische Schlussfolgerung auf.

9.4 Aufgrund der vorstehend skizzierten Überlegungen hat die Steuerrekurskommission im erwähnten Entscheid vom 25. Februar 2025 eine natürliche Vermutung formuliert, wonach 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. In jenem Fall ist es der Steuerverwaltung aufgrund kaum vorhandener Daten nicht gelungen, diese Vermutung umzustossen. Daher ist die Sache zur Festsetzung eines angemessenen Abzugs für Erstwohnungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen worden. Die Steuerverwaltung hat den Entscheid sodann am 31. März 2025 vor Verwaltungsgericht angefochten (Verfahren Nr. 100 2025 96). Das Verfahren ist gegenwärtig noch hängig.

9.5 Selbst wenn der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 25. Februar 2025 nicht rechtskräftig ist, ist er für das vorliegende Verfahren richtungsweisend. Auch hier steht für die Steuerrekurskommission ausser Frage, dass sich die Nutzungsbeschränkung in einem Ausmass auf den Verkehrswert auswirkt, das bei der amtlichen Bewertung berücksichtigt werden muss. Weil zum einen der vorliegende Streit schon lange dauert (die Einsprache datiert vom 5. Oktober 2021) und zum andern die Frage der Bewertung von Erstwohnungen nicht der einzige umstrittene Punkt ist, sondern auch die Rekurrentin nicht mit allen Anliegen durchdringt, sieht die Steuerrekurskommission von einer Sistierung des Verfahrens bis zum Entscheid des Verwaltungsgerichts betreffend RKE 100 2023 347 vom 25. Februar 2025 ab. Folglich ist der Einspracheentscheid vom 3. April 2024 aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

10. Bei diesem Ausgang des Verfahrens, ist die Rekurrentin als teilweise obsiegend zu betrachten. Sie hat daher grundsätzlich einen Teil der Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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]).

10.1 Allerdings wirft der Vertreter der Steuerverwaltung vor, dass sie ihren Einspracheentscheid mangelhaft begründet und auf diese Weise das rechtliche Gehör der Rekurrentin verletzt habe. Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) garantierte Anspruch auf

rechtliches Gehör verpflichtet die verfügende Behörde u.a. dazu, ihren Entscheid zu begründen (Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 6 zu Art. 52; vgl. Art. 193 Abs. 3 StG). Das Recht auf Begründung bedeutet nicht, dass sich die Steuerverwaltung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss zumindest so abgefasst sein, dass die Betroffenen den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten können (Michel Daum, a.a.O., N. 7 zu Art. 52 VRPG). Im Einspracheentscheid vom 3. April 2024 hat die Steuerverwaltung mit ausreichender Begründungstiefe erklärt, wieso sie die Kritik des Vertreters in Bezug auf die Lage des Grundstücks in der Landwirtschaftszone, die Benotung, den Protokollmietwert und die Berücksichtigung der Nutzungsbeschränkung als Erstwohnung zurückweist. Dass die Steuerverwaltung nicht auf die Rüge des Vertreters, dass der neu eröffnete amtliche Wert rechtswidrig sei, eingegangen ist, kann ihr nicht vorgeworfen werden. Dem Vertreter ist ohnehin bekannt gewesen, dass die Steuerverwaltung an die Vorgaben der Bewertungsnormen gebunden ist und er deren Anwendbarkeit nur durch eine gerichtliche Instanz überprüfen lassen kann. Weil das rechtliche Gehör der Rekurrentin im Einspracheverfahren nicht verletzt worden ist, hat sie einen Teil der Verfahrenskosten zu tragen.

10.2 Aufgrund der Rückweisung an die Steuerverwaltung lässt sich das Ausmass des Obsiegens nicht rechnerisch ermitteln. Die Steuerrekurskommission ist bezüglich Gebäudeartnote und Anmerkung als Erstwohnung den Anträgen der Rekurrentin gefolgt, nicht jedoch bezüglich Verkehrslagenote und Berechnung des Ertragswerts. Im Ergebnis erweist es sich als sachgerecht, der Rekurrentin die Hälfte der Verfahrenskosten aufzuerlegen. Diese setzen sich zusammen aus einer pauschalen Gerichtsgebühr von CHF 1'500.-- und Gutachterkosten von CHF 1'428.05, ausmachend CHF 2'928.05. Folglich beträgt der von der Rekurrentin zu bezahlende Anteil CHF 1'464.--. Dieser Betrag wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

10.3 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 gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]). Die vom Vertreter am 18. September 2025 eingereichte Kostennote weist einen angemessenen Aufwand von 17:34 Stunden aus. Die Steuerrekurskommission ersetzt als Parteikosten usanzgemäss maximal CHF 250.-- pro Stunde, was ein Honorar von CHF 4'375.-- ergibt. Zuzüglich Auslagen von CHF 271.-- und 8.1 % Mehrwertsteuer resultiert ein Gesamtbetrag von CHF 5'022.35. Entsprechend dem Ausmass des Obsiegens von 50 % sind somit Parteikosten im Umfang von CHF 2'511.20 zu entschädigen.

11. 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 4. April 2024 betreffend die amtliche Bewertung des Grundstücks C._____ Gbbl. Nr. 1_____ wird aufgehoben und die Sache zur Neufestsetzung des amtlichen Werts ab 2020 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission von total CHF 2'928.05 werden der Rekurrentin anteilmässig im Betrag von CHF 1'464.-- zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 2'511.20.-- (inkl. Mehrwertsteuer und allfälliger Auslagen) 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:

- Schmutz Stefan zuhanden von A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Einwohnergemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann