



200 15 454

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 15.12.2016 PKA/PWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 13. Dezember 2016

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Kaiser und Steiner sowie Wermuth als Gerichtsschreiber

In der Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die direkte Bundessteuer 2005

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Beschwerdeführer) überbaute im Lauf der Jahre 2004 und 2005 das Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ (Liegenschaft) in D. _____. Die Liegenschaft im Halte von 1'091 m² hatte der Beschwerdeführer seinerzeit zusammen mit seiner Schwester vom Vater abgetreten erhalten und Jahr 2004 im Rahmen einer Realteilung zu alleinigem Eigentum erworben. In der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2005 veräusserte der Beschwerdeführer 20 Stockwerkeinheiten und 13 Einstellhallenplätze der Überbauung. In der Selbstdeklaration wie auch im Einspracheverfahren machte er bei den Anlage- bzw. Gestehungskosten einen anrechenbaren Landpreis von CHF 1'400.-- pro m² geltend. Abweichend davon legte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) im Einspracheverfahren einen Landpreis ("Einstandspreis") von CHF 720.-- pro m² zugrunde und setzte den als Einkommensbestandteil 2005 steuerbaren Gewinn auf CHF 2'625'740.-- fest. Unter Berücksichtigung der weiteren Steuerfaktoren (persönliche AHV-Beiträge, Liegenschaftserträge, Schuldzinsen, etc.) resultierte bei der direkten Bundessteuer pro 2005 ein steuerbares Einkommen von CHF 2'364'320.--. Diese Taxation wurde dem Beschwerdeführer mit Einspracheentscheid vom 13. Januar 2010 eröffnet.

B. Gegen den Einspracheentscheid erhob der Beschwerdeführer durch Fürsprecher B. _____ (Vertreter) mit Eingabe vom 10. Februar 2010 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Beschwerde. Gestützt auf ein Gutachten von K. _____, wonach der Baulandwert am massgebenden Stichtag auf CHF 1'072.-- pro m² veranschlagt werden könne, hiess die Steuerrekurskommission die Beschwerde vom 10. Februar 2010 mit Entscheid vom 6. Dezember 2011 (RKE 200.10.79) teilweise gut. Gegen diesen Entscheid hat die Steuerverwaltung Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern (Verwaltungsgericht) erhoben. Mit Entscheid vom 2. April 2013 (VGE 100.2012.21U) hat das Verwaltungsgericht die Beschwerde der Steuerverwaltung teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission wurde aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung zurückgewiesen. Das Verwaltungsgericht hält in seinem Entscheid fest, dass das vom Gutachter entwickelte Vergleichsverfahren weder hinreichend erprobt noch wissenschaftlich anerkannt und damit als Entscheidungsgrundlage ungeeignet sei. Weiter weist das Verwaltungsgericht unter Bezugnahme auf die bundesgerichtliche Praxis darauf hin, dass die Schätzung von unüberbauten Grundstücken vorrangig anhand von Vergleichspreisen zu erfolgen habe, weil diese Methode i.d.R. bessere Resultate liefere als andere sog. Hilfsmethoden. Dies zumindest immer dann, wenn eine genügende Anzahl von Preisen vergleichbarer Objekte zur Verfügung stehe (BGer 2C_705/2011 vom 16.4.2011, E. 4.3.5).

C. Zur Neubeurteilung im Sinn der verwaltungsgerichtlichen Vorgaben hat die Steuerrekurskommission die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 26. Februar 2014 und 31. März 2014 aufgefordert, die für die Schätzung gemäss der Vergleichsmethode notwendigen Unterlagen und Daten einzureichen. Die Steuerverwaltung hat auf die Schreiben vom 26. Februar 2014 und 31. März 2014 nicht reagiert. Mit Entscheid vom 17. März 2015 (RKE 200.13.248) hiess die Steuerrekurskommission deshalb die Beschwerde gut und wies die Sache zur Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Der Verkehrswert (bzw. der Landwert am massgebenden Stichtag) sei, sofern genügend taugliche Vergleichsobjekte zur Verfügung stehen, auf Grund der Vergleichsmethode nach den Regeln der Kunst zu ermitteln. Allfällige Unterschiede zwischen grundsätzlich geeigneten Vergleichsobjekten und dem Bewertungsobjekt seien anhand der wertbestimmenden Merkmale und Faktoren festzustellen, zu quantifizieren und zur Angleichung der Vergleichsobjekte und Vergleichspreise mittels entsprechenden Zuschlägen und Abzügen an das Bewertungsobjekt anzupassen. Ein bloss zufälliges und willkürliches Herausgreifen einzelner oder auch mehrerer Verkaufspreise aus einer Anzahl bekannter Veräusserungen, ohne sorgfältige und systematische Bewertung und entsprechender Anpassung der Vergleichsobjekte an das zu schätzende Objekt sei keine anerkannte Schätzungsmethode und stelle keine nach der Vergleichswertmethode ermittelte Landwertschätzung dar. Weiter hielt die Steuerrekurskommission fest, dass im folgenden Einspracheentscheid die Details der Schätzung in rechnerischer und argumentarischer Hinsicht bezüglich der berücksichtigten Faktoren, der erfolgten Wertungen und Schlüsse für den Laien verständlich und nachvollziehbar darzulegen seien. Dabei seien die zur Überprüfung notwendigen Daten und Fakten offenzulegen. Dies umfasse neben der eigentlichen Schätzung mindestens die Bekanntgabe der als Vergleichsobjekte herangezogenen Grundstücke sowie deren Kaufpreis, zumindest in anonymer Form ohne Bezug zu den einzelnen Grundstücken (vgl. zum Ganzen RKE 200.13.248, E. 6 und 7).

D. Die Steuerverwaltung hat darauf das Einspracheverfahren wiederholt. Zunächst hat die Abteilung Amtliche Bewertung der Steuerverwaltung des Kantons Bern (AB) am 1. Juli 2015 einen neuen Expertenbericht zur Frage des massgebenden Landwerts erstellt (Bericht AB). Der Bericht AB kommt zum Schluss, dass weiterhin von einem Landpreis von CHF 720.-- pro m² auszugehen sei. Dem Bericht lagen anonymisierte Tabellen mit vergleichbaren Handänderungen bei. Zur Ermittlung des vorliegend gesuchten Verkehrswertes habe die AB vorab 75 (recte: 67) Handänderungen (im Zeitraum von 2000 bis 2014) im gesamten Gemeindegebiet C._____ verglichen. Geordnet nach den Ortschaften C._____, D._____, E._____ und J._____ verdopple sich das Preisniveau nahezu. Als Vergleichsobjekte für die hier fragliche Liegenschaft im D._____ könnten demnach einzig Grundstücke von nicht überbautem Land in D._____ herangezogen werden. In D._____ hätten in der Zeit von

2001 bis 2007 vier vergleichbare Handänderungen stattgefunden. Zwei Verkäufe hätten Bau-land in einer Hotelzone (Kaufpreis CHF 718.-- pro m²) betroffen und zwei andere Grundstücke seien zu rund CHF 390.-- pro m² verkauft worden. Normalisiert über die (seitens AB vorgenom-mene) Benotung der Grundstücke ergebe sich damit für D._____ eine Bandbreite der auf-geschlüsselten Kaufpreise von CHF 11.93 bis CHF 20.54 pro m² und Notenpunkt. Daraus resul-tiere hochgerechnet für die hier fragliche Liegenschaft ein m²-Preis von CHF 418.-- bis CHF 719.-- (CHF 11.54 bzw. 20.54 x 35 Notenpunkte). Würden bloss die mit Abstand höchsten je in D._____ bis 2014 bezahlten Landpreise (also die erwähnten Grundstücke in der Hotel-zone, die von der Benotung her mit der hier zu beurteilenden Liegenschaft gleichwertig seien) in den Vergleich einbezogen, ergebe sich rechnerisch ein Landwert von CHF 720.-- pro m². Dem Beschwerdeführer wurde Gelegenheit gegeben, zum Bericht AB und der anonymisierten Tabel-len Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 4. September 2015 hielt der Beschwerdeführer an seinem bisherigen Standpunkt fest. Er beantragte, den fraglichen Landwert auf CHF 1'400.-- pro m² und damit auf einen höheren "Einstandspreis" festzusetzen, woraus letztlich ein tieferer steuerbarer Gewinn resultiert. Zur Begründung verwies er zuweilen auf seine bisherigen Eingaben im Verfahren. Bezüglich der anonymisierten Tabellen beantragte der Beschwerdeführer die Offenlegung der schwarz gestrichenen Angaben. Nach weiterer Korrespondenz setzte die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2015 den für die Gewinnberechnung massgebenden Landwert gemäss Bericht AB auf CHF 720.-- pro m² fest.

E. Gegen den Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2015 hat der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 29. Dezember 2015 Beschwerde erhoben. Darin wird beantragt, den Einspra-cheentscheid aufzuheben und den Beschwerdeführer entsprechend seiner Selbstdeklaration (und mithin gestützt auf einen Landwert von CHF 1'400.-- pro m²) auf ein steuerbares Einkom-men pro 2005 von CHF 2'048'564.-- zu veranlagten. Mit Eventualantrag wird gefordert, den an-gefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur näheren Abklärung und zur neuen Verfügung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Der Beschwerdeführer verlangt die Offenlegung der schwarz gestrichenen Angaben in den Tabellen, welche dem Bericht AB zu Grunde liegen. Die Verheimlichung der relevanten Vergleichsobjekte sei eine Rechtsverweige-rung und müsse zur Kassierung des Einspracheentscheids führen. Der Beschwerdeführer sieht sich wegen der Anonymisierung der Datenbasis (insbesondere fehlende Grundstücknummer) nicht in der Lage, diese selbst auf andere, möglicherweise besser zutreffende Art und Weise zu analysieren. Jedenfalls sei festzustellen, dass das von der Steuerverwaltung alleine berücksich-tigte Grundstück (in der Hotelzone) nicht mit der hier fraglichen Liegenschaft (in der Wohnzone) vergleichbar sei. Ein korrektes Schätzungsverfahren müsse bei Mehrfamilienhäusern die Aus-nützbarkeit des Grundstücks als zentrales Bewertungskriterium anerkennen und angemessen berücksichtigen.

F. Mit Vernehmlassung vom 30. März 2016 beantragt die Steuerverwaltung, die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. Die Steuerverwaltung legt dar, dass sie auf Grund des Rückweisungsentscheids der Steuerrekurskommission eine Verkehrswertschätzung durchzuführen hatte, wobei folgende Vorgaben zu berücksichtigen waren: Der Wert des Baulandes sei nach Vergleichswerten von Grundstücken zu ermitteln, die auf dem freien Markt gehandelt wurden (Vorgabe a). Es sei eine genügend grosse Anzahl gehandelter, tatsächlich vergleichbarer Grundstücke zu berücksichtigen, wobei allenfalls Handel vergleichbarer Grundstücke aus anderen Gebieten hinzugezogen werden dürfen (Vorgabe b). Es dürften keine willkürlich oder zufällig aus einer bekannten Anzahl Veräusserungen herausgegriffene Verkaufspreise verwendet werden (Vorgabe c). Der Zeitpunkt der Veräusserungen der Vergleichsobjekte dürfe maximal zwei bis drei Jahre vom Zeitpunkt des festzustellenden Verkehrswertes abweichen und die Marktverhältnisse dürften sich nicht krass verändert haben (Vorgabe d). Allfällige Unterschiede der Grundstücke seien anhand wertbestimmender Merkmale und Faktoren festzustellen und mittels entsprechender Abzüge und Zuschläge anzupassen (Vorgabe e). Zur Gewährleistung des rechtlichen Gehörs seien die rechnerischen und argumentativen Wertungen und Schlüsse verständlich und nachvollziehbar darzulegen sowie die notwendigen Daten und Fakten offenzulegen (Vorgabe f). Zu diesen Vorgaben erläutert die Steuerverwaltung, dass die AB den Verkehrswert von nicht überbautem Land stets nach der Vergleichswertmethode bestimme. Die AB verfüge als einzige Stelle im Kanton Bern über eine entsprechende Datenbank. Alle Handänderungen (insbesondere auch diejenigen von unüberbautem Land) würden im Grundbuch erfasst. Diese Angaben würden der AB zur Verfügung stehen und eine statistische Auswertung ermöglichen. Die AB habe zunächst die Handänderungen, welche auf dem freien Markt stattgefunden haben, von den übrigen (wie Erbteilungen etc.) getrennt. Auch die unüberbauten Grundstücke würden von der AB (meist mittels Augenschein) nach einheitlichen Kriterien bewertet, so dass in der Folge relativ einfach möglich sei, die Kriterien, die den Wert von Bauland beeinflussen, mit den entsprechenden Kaufpreisen zu verbinden. Im vorliegenden Fall würden keine weiteren freihändigen Handänderungen vergleichbarer Grundstücke existieren als diejenigen, welche die AB für ihren Vergleich verwendet habe. Der bestimmte Landwert von CHF 720.-- sei mithin auch angesichts der Argumente des Beschwerdeführers nicht zu beanstanden. Nach Auffassung der Steuerverwaltung sei dem Anspruch auf rechtliches Gehör des Beschwerdeführers im Übrigen mit der Zustellung der anonymisierten Tabellen (mit Verweis auf BGer 2C.994/2014 vom 19.6.2015) ausreichend Rechnung getragen worden. Der Steuerrekurskommission wurden zur Überprüfung der vorgenommenen Schätzung zusätzlich die nicht anonymisierten Tabellen (zum ausschliesslichen Gebrauch durch die Steuerrekurskommission selbst) zugestellt.

G. Der Beschwerdeführer hat Gelegenheit erhalten, zu der Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen. Davon hat er am 26. April 2016 Gebrauch gemacht. Er hält an

seinen bisherigen Anträgen fest. Der Beschwerdeführer rügt dabei insbesondere, dass die von der Steuerverwaltung verwendete Datenbasis zu schmal für den vorgenommen Rückschluss auf den hier fraglichen Landwert sei. Die Steuerverwaltung habe offen zu legen, welche Grundstückstransaktionen aus der Datenbasis "ausgefiltert" worden seien.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Beschwerdeführer ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (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]).

2. Strittig ist, welcher Landwert bei der Berechnung des Gewinns aus dem Verkauf der Stockwerkeinheiten und der Einstellhallenplätze pro 2005 in Anrechnung zu bringen ist ("Einkstandspreis"). Der Gewinn aus diesem Verkauf stellt unbestrittenermassen einen Kapitalgewinn dar, welcher nach Massgabe von Art. 18 Abs. 2 DBG als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit steuerbar ist.

3. Der strittige Landwert bleibt im vorliegenden Verfahren vorrangig durch eine Schätzung nach der Vergleichswertmethode zu bestimmen (Bst. B). Die Steuerverwaltung macht geltend, den Landwert auf Grund der ihr zugänglichen Grundbuchdaten nach der Vergleichswertmethode bestimmt zu haben (Bst. F). Der Beschwerdeführer rügt in diesem Zusammenhang eine

Verletzung des rechtlichen Gehörs, da er die seitens der Steuerverwaltung verwendete Datenbasis bloss in anonymisierter Form erhalten habe. Wegen dieser Anonymisierung sei er nicht in der Lage gewesen, die Daten selbst auf andere, möglicherweise besser zutreffende Art und Weise zu analysieren (Bst. E). Damit spricht der Beschwerdeführer an, dass ihm die nötige Akteneinsicht verweigert worden sei.

3.1 Den Steuerpflichtigen stehen die Akten grundsätzlich zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (Art. 114 Abs. 2 DBG). Im vorliegenden Fall finden sich in den Akten der Steuerverwaltung die im Rahmen der Sachverhaltsermittlung zur Schätzung nach der Vergleichswertmethode erhobenen Daten aus dem Grundbuch. Diese Daten beinhalten naturgemäss auch Informationen zu Grundstücken, die anderen Steuerpflichtigen gehören. Die Steuerverwaltung erhält die entsprechenden Informationen zu sämtlichen Grundstücken von den Grundbuchämtern gestützt auf Art. 112 DBG, wobei die erhobenen Daten fortan umfassend der Geheimhaltungspflicht nach Art. 110 DBG unterstehen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., 2009, N. 1 zu Art. 110 DBG). Für die Steuerverwaltung stehen deshalb – analog dem ihrerseits zitierten BGer 2C.994/2014 vom 19.6.2015, E. 2.2 – die privaten Interessen der jeweiligen Eigentümer der Grundstücke der Bekanntgabe der Kaufpreise samt Nennung der Grundstücknummern an den Beschwerdeführer entgegen (Bst. F). Der Beschwerdeführer geht dagegen davon aus, dass das Grundbuch und somit die hier interessierenden Daten (Grundstücknummer, Datum der Handänderung, Halt und Preis) publikumsöffentlich seien und diese sowieso jedermann zugänglich sein müssten (Art. 970a des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Es sei an der Zeit, dass eine gerichtliche Instanz den Steuer- und Grundbuchämtern diese Rechtslage einmal klar mache (vgl. zum Ganzen Beschwerde, S. 6). Nach Art. 970a Abs. 1 ZGB können die Kantone die Veröffentlichung des Erwerbs des Eigentums an Grundstücken vorsehen. Derweil hat der Kanton Bern von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht. Jedenfalls können Bodenpreise im Kanton Bern Dritten nicht bekannt gegeben werden (vgl. <http://www.jgk.be.ch>, Rubriken "Grundbuchämter / Häufig gestellte Fragen / Bodenpreise"). Für die Steuerrekurskommission ist deshalb nachvollziehbar und richtig, dass die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer gestützt auf Art. 114 Abs. 2 DBG und mit Verweis auf entgegenstehende private Interessen die erhobenen Grundbuchdaten nicht vollständig offen legte.

3.2 Wird einem Steuerpflichtigen die Einsichtnahme in Akten verweigert, so darf darauf zu seinem Nachteil nur abgestellt werden, soweit ihm von der Steuerverwaltung von dem für die Sache wesentlichen Inhalt dieser Akten mündlich oder schriftlich Kenntnis gegeben und die Möglichkeit eingeräumt wurde, Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 114 Abs. 3 DBG).

Insoweit stellt sich die Frage, ob dem Beschwerdeführer mit der zugestellten, anonymisierten Tabelle der wesentliche Inhalt der benutzten Vergleichsbasis mitgeteilt worden war. Dabei ist für den Adressaten einer Schätzung nicht entscheidend, wem die Vergleichsliegenschaften gehören und wo genau sie sich befinden, sondern ob sie hinsichtlich der Bewertungskriterien vergleichbar sind (BGer 2C.994/2014 vom 19.6.2015, E. 2.2). Den anonymisierten Tabellen können für den Zeitraum von 2000 bis 2014 im Wesentlichen sämtliche gehandelten, nicht überbauten Grundstücke (ohne Grundstücksnummer) in der Bauzone mit Kaufpreis, Grundbucheintrag, Bezeichnung der Ortschaft in der Gemeinde C.____ (J.____, I.____, H.____, G.____, F.____, E.____, D.____, C.____), deren Fläche sowie die seitens der AB vorgenommene Benotung (Bst. F) entnommen werden. Auf Grund dieser Angaben war für den Beschwerdeführer (in Ermangelung der Grundstücksnummern) nicht möglich herauszufinden, in welcher Bauzone genau (Wohnzone, Wohnzone für Ortsansässige, Hotelzone etc.) die verglichenen Grundstücke liegen. Die Steuerrekurskommission hat die Steuerverwaltung jedoch bereits in anderen Entscheiden darauf hingewiesen, dass die Zugehörigkeit zu derselben baureglementarischen Zone ein entscheidendes Kriterium der Vergleichbarkeit darstellt (RKE 200.09.10095 vom 18.12.2014, E. 9, nicht publiziert; RKE 200.09.10094 vom 18.12.2014, E. 9, nicht publiziert und RKE 200.09.10096 vom 18.12.2014, E. 9, nicht publiziert). Wegen den fehlenden Hinweisen auf die baureglementarische Zonenzugehörigkeit der Vergleichsobjekte wurde der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall insofern unzureichend über die Vergleichsbasis informiert. Dementsprechend liegt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

3.3 Die Folgen einer Verletzung des rechtlichen Gehörs sind abhängig von der Erheblichkeit der Gehörsverletzung. Die Erheblichkeit hängt davon ab, ob der Standpunkt des betroffenen Steuerpflichtigen trotz des Verfahrensmangels hinreichend eingebracht werden konnte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 11 zu Art. 114 DBG). Das ist im vorliegenden Verfahren der Fall, da der Beschwerdeführer ohnehin rügte, dass fälschlicherweise ein Grundstück aus der Hotelzone als Vergleichswert herangezogen worden sei (Bst. E). Deshalb kann von einer leichten Verletzung des rechtlichen Gehörs ausgegangen werden, was im Verfahren vor der Steuerrekurskommission grundsätzlich geheilt werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 14 zu Art. 114 DBG). Die Steuerrekurskommission verfügt über die uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis des Einspracheentscheids (Art. 142 Abs. 4 DBG) und weil sie ebenfalls der Geheimhaltungspflicht nach Art. 110 DBG untersteht, liegt ihr ferner die nicht anonymisierte Datenbasis vor (Bst. F). Deshalb kann die Steuerrekurskommission auch von ihrer uneingeschränkten Überprüfungsbefugnis Gebrauch machen. Die Sache ist demnach nicht an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Die Steuerrekurskommission kann einen Entscheid in der Sache selbst treffen bzw. den Landwert der fraglichen Liegenschaft selbst bestimmen.

4. Der Verkehrswert eines Grundstücks ist jener Wert, zu welchem es am freien Markt zu einem bestimmten Zeitpunkt veräussert werden kann (BGer 2C.705/2011 vom 26.4.2011, E. 4.3.5). Der Verkehrswert ist ein hypothetischer Wert, der durch Schätzung ermittelt werden muss (BGE 128 I 240, mit Hinweisen). Das Verwaltungsgericht hat unter Bezugnahme auf die bundesgerichtliche Praxis darauf hingewiesen, dass die Schätzung von unüberbauten Grundstücken vorrangig anhand von Vergleichspreisen zu erfolgen habe, weil diese Methode i.d.R. bessere Resultate liefere als andere sog. Hilfsmethoden. Dies zumindest immer dann, wenn eine genügende Anzahl von Preisen vergleichbarer Objekte zur Verfügung stehe (Bst. B). Die Steuerrekurskommission hat der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 17. März 2015 (RKE 200.13.248) weitere Vorgaben gemacht, wie die Schätzung des unüberbauten Grundstücks im vorliegenden Fall nach der Vergleichsmethode vorzunehmen ist (Bst. C). Die Steuerverwaltung hat darauf den Landwert der hier fraglichen Liegenschaft auf CHF 720.-- pro m² geschätzt (Bst. D). Weil mit einer Schätzung stets ein Ermessensspielraum verbunden ist, überprüft die Steuerrekurskommission, ob der von der Steuerverwaltung bestimmte Landwert im Rahmen des ihr zustehenden Ermessens ermittelt worden ist.

4.1 Die Steuerverwaltung hat den relevanten Stichtag auf den 31. Dezember 2004 gelegt (Bericht AB, pag. 30). Das ist nachvollziehbar. Mit der Überbauung wurde im Jahr 2004 begonnen (Bst. A und Beschwerde, S. 3). Die Steuerverwaltung ist weiter davon ausgegangen, dass als Vergleichsobjekte bloss Grundstücke in der Ortschaft D._____, nicht aber andere Grundstücke in der Gemeinde C._____ herangezogen werden können. Sie begründet das damit, dass sich das Preisniveau in den Ortschaften der Gemeinde C._____ (C._____, D._____, E._____ und J._____) jeweils nahezu verdopple (Bericht AB, pag. 31). Diese Auffassung ist nicht von vornherein verständlich. Der Bahnhof E._____ liegt bloss 2.5 km vom Bahnhof D._____ entfernt. Mithin spricht die räumliche Nähe zwischen den Ortschaften E._____ und D._____ dafür, ebenfalls Vergleichsobjekte aus E._____ heranzuziehen. Die Steuerverwaltung stellt bei ihrer Schätzung zudem vornehmlich auf ein Vergleichsobjekt ab, welches im Jahr 2007 die Hand gewechselt hat (Bericht AB, pag. 33). Prinzipiell sind nach der Vergleichsmethode allerdings ausschliesslich Kaufpreise verwendbar, die maximal zwei bis drei Jahre zurückliegen (Francesco Canonica, Die Immobilienbewertung, herausgegeben vom Schweizerischen Immobilienschätzer-Verband [SIV], 2009, S. 172). Das primär herangezogene Vergleichsobjekt liegt weiter (wie auch der Beschwerdeführer bemerkt hat, Bst. E) in der Hotelzone nach Art. 16 des Baureglements der Gemeinde C._____ (nachfolgend Baureglement, vgl. <http://www._____>, Rubriken "Verwaltung / Reglemente / Baureglement") und ist somit nicht unbedingt für einen Vergleich mit der hier fraglichen Liegenschaft (in der Wohnzone gemäss Art. 8 des Baureglements) geeignet. Vergleichsobjekte müssen bestimmte Gleichheitsanforderungen erfüllen, wozu mitunter die Zugehörigkeit zu dersel-

ben

baureglementarischen Zone gehört (Francesco Canonica, a.a.O., S. 172). Im Ergebnis hat die Steuerverwaltung damit zur Bestimmung des Landwerts der fraglichen Liegenschaft auf den im Zeitraum 2000 bis 2014 höchsten je in der Ortschaft D._____ bezahlten Baulandpreis abgestellt (Bericht AB, pag. 33) und diesen insoweit nicht nach den "Regeln der Kunst" nach der Vergleichswertmethode (vgl. die entsprechende Vorgabe der Steuerrekurskommission, Bst. C) festgesetzt. Zur Klärung der Frage, ob die Steuerverwaltung allenfalls in Ermangelung von genügenden Vergleichsobjekten aus anderen Ortschaften der Gemeinde C._____ zu Recht keine eigentliche Schätzung nach der Vergleichsmethode durchgeführt hat, untersucht die Steuerrekurskommission nun selbst, ob in der Gemeinde C._____ genügend Vergleichsobjekte für eine Schätzung nach der Vergleichswertmethode vorhanden sind.

4.1.1 In den Tabellen der Steuerverwaltung sind alle Handänderungen von unüberbauten Grundstücken in der Gemeinde C._____ von 2000 bis 2014 verzeichnet, soweit es sich um "freie Verkäufe" und nicht um Erbteilungen etc. gehandelt hat (Bst. F). Die Steuerrekurskommission scheidet zusätzlich sämtliche Handänderungen ab 2006 aus den Tabellen der Steuerverwaltung aus, da in erster Linie frühere Handänderungen zu berücksichtigen sind (E. 4.1). Um zu einer Gesamtübersicht zu gelangen, werden zunächst die dokumentierten Handänderungen aus den Jahren 2000 bis 2005 analysiert. Zu diesem Zweck werden die Grundstücke nach der baureglementarischen Zonenzugehörigkeit gefiltert. Nachdem die Steuerverwaltung in ihren Tabellen die baureglementarische Zonenzugehörigkeit nicht aufgeführt hat, ermittelt die Steuerrekurskommission diese auf Grund der in den nicht anonymisierten Tabellen genannten Grundstücknummern und den öffentlich zugänglichen Zonenplänen der Gemeinde C._____ (vgl. <http://www._____>, Rubriken "Verwaltung / Publikationen / Zonenpläne"). Damit für den Beschwerdeführer ersichtlich bleibt, welche berücksichtigten Grundstücke welcher Zone zugehören, werden in den nachfolgenden tabellarischen Übersichten die Spalten Grundbucheintrag (GB-Eintrag), der seitens Steuerverwaltung veröffentlichte Wert "Kaufpreis in CHF/Benotung/m²" (KP/Note/m²) und die Ortszugehörigkeit des entsprechenden Grundstücks zusätzlich aufgeführt. Die hier fragliche Liegenschaft liegt in der Zone gemäss Art. 8 (Wohnzone W2, W3a, W3b, K) des Baureglements, weshalb ausschliesslich die entsprechenden Vergleichsgrundstücke dieser Zonen weiter zu berücksichtigen sind (E. 4.1). Nicht weiterberücksichtigt werden demnach Grundstücke in besonderen Planungszonen (B) nach Art. 20 Baureglement, in der gemischten Wohn- und Gewerbezone (W/G) sowie der Gewerbezone (G) nach Art. 11 und 12 Baureglement, in der Landwirtschaftszone (LWZ) nach Art. 22 Baureglement sowie Grundstücke, die auf Grund ihrer Masse nicht nutzbar (n.n.) oder im Grundstückdaten-Informationssystem des Kantons Bern (nachfolgend GRUDIS, vgl. <<http://www.bve.be.ch>>, Rubriken "Karten & Geoinformationen / Grundstückinformationen / Grundstückdaten-Informa-

tionssystem GRUDIS") nicht mehr auffindbar sind (n.a.) und somit keiner Zone mehr zugewiesen werden können. Weil sich in den Eingaben der Steuerverwaltung zudem keine ausreichenden Hinweise finden, inwieweit den baureglementarischen Einschränkungen bezüglich dem Erfordernis der Ortsansässigkeit Rechnung getragen wird, werden die Grundstücke in der Wohnzone für Ortsansässige (u.a. W3a/70% und W2/70%, Art. 8 bzw. Art. 9 Baureglement) ebenfalls vorab ausgeschieden:

GB-Eintrag	KP/Note/m ²	Ortschaft	Zone	Weiterberücksichtigung
2000	7.03	C. _____	W3a	Ja
2000	20.00	C. _____	W3a/70%	Nein
2000	19.53	C. _____	W2/70%	Nein
2000	19.53	C. _____	W2/70%	Nein
2000	12.40	C. _____	W/G	Nein
2000	5.48	C. _____	G	Nein
2000	10.67	C. _____	n.a.	Nein
2000	27.13	E. _____	W3a	Ja
2000	24.13	E. _____	W3a	Ja
2000	26.49	E. _____	W3a	Ja
2000	31.67	E. _____	W3a	Ja
2000	8.33	J. _____	B	Nein
2000	26.08	J. _____	LWZ	Nein
2000	9.90	J. _____	W2	Ja
2000	15.63	J. _____	B	Nein
2000	15.63	J. _____	B	Nein

Das oben erwähnte Grundstück mit GB-Eintrag 2000 und KP/Note/m² 5.48 befindet sich nach den anonymisierten Tabellen der Steuerverwaltung in E. _____. Gemäss GRUDIS liegt es hingegen in C. _____.

GB-Eintrag	KP/Note/m ²	Ortschaft	Zone	Weiterberücksichtigung
2001	27.27	J. _____	W3b	Ja
2001	26.74	J. _____	W3a	Ja
2001	135.28	J. _____	W3b	Ja
2001	211.51	J. _____	B	Nein
2001	57.28	J. _____	n.n./B	Nein
2001	5.76	E. _____	W3a	Ja
2001	11.11	E. _____	W3a/70%	Nein
2001	11.11	E. _____	W3a/70%	Nein
2001	14.83	E. _____	W3a/70%	Nein
2001	9.01	E. _____	W3a	Ja
2001	31.73	E. _____	W3a	Ja
2001	17.24	E. _____	W3a	Ja
2001	13.85	D. _____	W3a	Ja

2001	2.50	C. _____	W3b	Ja
2001	14.39	C. _____	G	Nein

GB-Eintrag	KP/Note/m²	Ortschaft	Zone	Weiterberücksichtigung
2002	6.05	C. _____	LWZ	Nein
2002	11.93	D. _____	W3a	Ja

GB-Eintrag	KP/Note/m²	Ortschaft	Zone	Weiterberücksichtigung
2003	22.97	E. _____	W3a/70%	Nein
2003	20.00	I. _____	W3a/70%	Nein

GB-Eintrag	KP/Note/m²	Ortschaft	Zone	Weiterberücksichtigung
2004	58.33	E. _____	W3a	Ja
2004	15.84	E. _____	W3a/70%	Nein
2004	34.00	J. _____	W3a	Ja
2004	12.92	E. _____	W3a/70%	Nein
2004	44.59	E. _____	W3a	Ja
2004	20.24	J. _____	W3a	Ja
2004	20.69	J. _____	W3a	Ja

Das oben erwähnte Grundstück mit GB-Eintrag 2004 und KP/Note/m² 34.00 befindet sich nach der anonymisierten Tabelle der Steuerverwaltung in E._____. Gemäss GRUDIS liegt es hingegen in J._____.

GB-Eintrag	KP/Note/m2	Ortschaft	Zone	Weiterberücksichtigung
2005	5.65	C. _____	LWZ	Nein
2005	15.40	C. _____	W/G	Nein
2005	37.04	E. _____	W3a	Ja
2005	106.95	J. _____	W3a	Ja
2005	16.71	I. _____	W3a/70%	Nein
2005	6.64	I. _____	W/G	Nein

Nach Rücksprache hat die Einwohnergemeinde C._____ bestätigt, dass die hier in E. 4.1.1 festgehaltenen Zonenzugehörigkeiten dem Stand im Jahr der jeweiligen GB-Einträge entsprechen.

4.1.2 Als Vergleichspreise können nur "freie Verkäufe" verwendet werden, d.h. zuweilen keine äusserst günstigen Käufe unter Verwandten (Francesco Canonica, a.a.O., S. 172). Deshalb

filtert die Steuerrekurskommission in einem nächsten Schritt sämtliche Verkäufe aus, in welchen weniger als CHF 200.-- pro m² bezahlt worden sind. Ausserdem wird dem Umstand Rechnung getragen, dass für Grundstücke in der Gemeinde C._____ an allerbesten Lagen zuweilen tatsächlich hohe Extrempreise bezahlt werden. Vergleichspreise, die bei ausserordentlichen wirtschaftlichen Verhältnissen erzielt werden, sind ungeeignet (Francesco Canonica, a.a.O., S. 172). Wie die Steuerverwaltung in diesem Zusammenhang zu Recht vorbringt, liegt die fragliche Liegenschaft des Beschwerdeführers nicht an allerbesten Lage (pag. 32). Deswegen bleiben auch Grundstücke, welche zu Extrempreisen von über CHF 3'000.-- pro m² verkauft worden sind, fortan unberücksichtigt. Das ergibt insgesamt folgendes Bild:

GB-Eintrag	KP/Note/m ²	Ortschaft	KP/m ²	Weiterberücksichtigung
2000	7.03	C._____	xy	Nein, < 200.00
2000	27.13	E._____	xy	Ja
2000	24.13	E._____	xy	Ja
2000	26.49	E._____	xy	Ja
2000	31.67	E._____	xy	Ja
2000	9.90	J._____	xy	Ja
2001	27.27	J._____	xy	Ja
2001	26.74	J._____	xy	Ja
2001	135.28	J._____	xy	Nein, > 3'000.00
2001	5.76	E._____	xy	Nein, < 200.00
2001	9.01	E._____	xy	Ja
2001	31.73	E._____	xy	Ja
2001	17.24	E._____	xy	Ja
2001	13.85	D._____	xy	Ja
2001	2.50	C._____	xy	Nein, < 200.00
2002	11.93	D._____	xy	Ja
2004	58.33	E._____	xy	Ja
2004	34.00	J._____	xy	Ja
2004	44.59	E._____	xy	Ja
2004	20.24	J._____	xy	Ja
2004	20.69	J._____	xy	Ja
2005	37.04	E._____	xy	Ja
2005	106.95	J._____	xy	Nein, > 3'000.00

4.1.3 Nach dem Bundesgericht sollen Vergleichsgrundstücke in derselben Gegend liegen (BGE 102 Ib 353 E. 2), was die Berücksichtigung von Vergleichsobjekten aus verschiedenen Ortschaften innerhalb einer Gemeinde nicht ausschliesst. Das Bundesgericht fordert für die Vergleichbarkeit von Grundstücken nach der Vergleichswertmethode auch keine praktische Identität bezüglich Grösse, Erschliessungsgrad und Ausnützbarkeit. Vielmehr könne Unterschieden bei den Vergleichsgrundstücken mit der Berücksichtigung von Preiszuschlägen oder

Preisabschlägen Rechnung getragen werden (BGE 114 Ib 286 E. 7). Die Steuerverwaltung ihrerseits berücksichtigt allfällige Unterschiede zwischen Grundstücken bei ihren Schätzungen nach der Vergleichswertmethode üblicherweise mit einem Benotungssystem. Pro Grundstück werden fünf Einzelnoten (1 bis 9) bzw. eine Gesamtnote (maximal 45) vergeben, was den Besonderheiten des Grundstücks Rechnung trage und insofern den Vergleich mit anderen Grundstücken erlaube (Bericht AB, pag. 30). Mit einer Benotungsskala von jeweils 1 bis 9 (1 = sehr schlecht, 9 = sehr gut) werden folgende fünf Kriterien bewertet: die Nutzungsmöglichkeit (d.h. die baurechtliche Nutzungsmöglichkeit, mitunter die Anzahl zulässiger Geschosse, vgl. RKE 200.09.10096 vom 16.12.2014, E. 10, nicht publiziert), der Erschliessungsgrad (bzw. die Eignung zur Überbauung in Bezug auf die Grundstückgrösse, Grundstückform, Topographie, Baugrund sowie Rechte und Lasten), die Wohnlage (Aussicht, Besonnung, Nachbarschaft, besondere Lage) und die Verkehrslage. Mit der Division der bezahlten Kaufpreise in CHF pro m² durch die individuelle Gesamtnote könne das Erfordernis der Vergleichbarkeit gegenüber anderen Grundstücken hergestellt werden. Deshalb seien andere Preiszuschläge und Preisabschläge nicht mehr nötig (Bericht AB, pag. 30). Mithin nimmt die Steuerverwaltung mit der Benotung der Grundstücke den nach der Vergleichswertmethode geforderten Differenzausgleich (Anpassung an das Bewertungsobjekt, vgl. Francesco Canonica, a.a.O., S. 172) sinngemäss vor. Der effektive KP/m² wird mit der individuellen Gesamtnote der Vergleichsliegenschaften (unten in der Tabelle mit "Note indiv." abgekürzt) dividiert und ergibt den Wert "KP/Note/m²". Anschliessend wird dieser Wert mit dem Faktor 35 (d.h. der Gesamtnote der fraglichen Liegenschaft, vgl. Bericht AB, pag. 32, unten mit "Note L" abgekürzt) multipliziert und führt insoweit zu dem benötigten angepassten Kaufpreis pro m². Das führt zu folgenden Resultaten:

GB-Eintrag	Ortschaft	KP/m ²	Note indiv.	KP/Note/m ²	Note L	KP/m ² nach Anpassung
2000	E. _____	xy	: xy =	27.13	x 35 =	949.55
2000	E. _____	xy	: xy =	24.13	x 35 =	844.55
2000	E. _____	xy	: xy =	26.49	x 35 =	927.15
2000	E. _____	xy	: xy =	31.67	x 35 =	1'108.45
2000	J. _____	xy	: xy =	9.90	x 35 =	346.55
2001	J. _____	xy	: xy =	27.27	x 35 =	954.45
2001	J. _____	xy	: xy =	26.74	x 35 =	935.90
2001	E. _____	xy	: xy =	9.01	x 35 =	315.35
2001	E. _____	xy	: xy =	31.73	x 35 =	1'110.70
2001	E. _____	xy	: xy =	17.24	x 35 =	603.40
2001	D. _____	xy	: xy =	13.85	x 35 =	484.75
2002	D. _____	xy	: xy =	11.93	x 35 =	417.55
2004	E. _____	xy	: xy =	58.33	x 35 =	2'041.55
2004	J. _____	xy	: xy =	34.00	x 35 =	1'190.00
2004	E. _____	xy	: xy =	44.59	x 35 =	1'560.65

2004	J. _____	xy	: xy =	20.24	x 35 =	708.40
2004	J. _____	xy	: xy =	20.69	x 35 =	724.15
2005	E. _____	xy	: xy =	37.04	x 35 =	1'296.40

4.1.4 Die Steuerrekurskommission erkennt in dem vorerwähnten Benotungssystem (E. 4.1.3) der Steuerverwaltung grundsätzlich eine taugliche und praktikable Möglichkeit, die Vergleichbarkeit von unüberbauten Grundstücken für eine Schätzung nach der Vergleichswertmethode herzustellen, zumal die entsprechenden Noten systematisch für sämtliche Grundstücke erhoben werden (Bericht AB, pag. 29). Schliesslich ist auch die Quantifizierung von effektiven Preiszuschlägen oder -abschlägen eine weitgehend subjektive Ermessensangelegenheit, weshalb selbst die Vergleichswertmethode lediglich eine approximative Methode bleibt (Francesco Canonica, a.a.O., S. 174). Die Steuerverwaltung sah im vorliegenden Fall aber dennoch davon ab, weitere Vergleichsobjekte (trotz vorhandener Benotungen) aus der Gemeinde C. _____ in ihre Schätzung einzubeziehen (E. 4.1). Die fragliche Liegenschaft sei insbesondere wegen ihrer Lage nicht mit den bspw. in E. _____ verkauften Grundstücken vergleichbar (Bericht AB, pag. 32). Das steht allerdings im Widerspruch zu den allgemeinen Ausführungen der Steuerverwaltung, wonach die Lage innerhalb der Gemeinde (wie in E. 4.1.3 ausgeführt) bei der Benotung der Grundstücke zur Herstellung der Vergleichbarkeit gerade mitberücksichtigt wird. Das Argument der Lage der hier fraglichen Liegenschaft kann folglich dem Einbezug von Vergleichsobjekten aus der gesamten Gemeinde C. _____ nicht entgegenstehen.

4.1.5 Damit bleibt die Frage zu klären, welche Vergleichsobjekte in zeitlicher Hinsicht heranzuziehen sind. Zentral ist, dass die Vergleichsobjekte möglichst zeitnah gehandelt wurden (Das schweizerische Schätzerhandbuch, herausgegeben von der Schweizerischen Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten [SVKG], der Schweizerischen Schätzungsexpertenkammer [SEK] und dem Schweizerischen Verband der Immobilienwirtschaft [SVIT], 4. Aufl, 2012 [nachfolgend: Schätzerhandbuch], S. 63; Francesco Canonica, a.a.O., S. 170), bzw. dass die verglichenen Veräusserungen höchstens zwei bis drei Jahre zurückliegen (E. 4.1). Nachdem mit der effektiven Überbauung im Jahr 2004 begonnen wurde (E. 4.1), wird der massgebende Vergleichszeitraum von der Steuerrekurskommission auf die Zeitspanne vom 1. Januar 2002 bis zum 31. Dezember 2004 gelegt. Somit werden möglichst viele Vergleichsobjekte aus verschiedenen Ortschaften über einen Zeitraum von drei Jahren erfasst. Die Ergebnissicherheit steigt mit der Anzahl der verwendeten Daten (Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 63). Somit ergeben sich folgende Vergleichsobjekte:

GB-Eintrag	KP/Note/m ²	Ortschaft	KP/m ² nach Anpassung
2002	11.93	D. _____	417.55

2004	58.33	E.	2'041.55
2004	34.00	J.	1'190.00
2004	44.59	E.	1'560.65
2004	20.24	J.	708.40
2004	20.69	J.	724.15
Durchschnitt			1'107.05

Dementsprechend resultiert für die hier fragliche Liegenschaft ein nach der Vergleichswertmethode geschätzter Landwert von gerundet CHF 1'107.-- pro m². Angesichts von sechs verschiedenen Vergleichsobjekten ergibt sich eine maximale prozentuale Abweichung von bis zu 15 % bei einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 10 % bis 20 % (Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 63). Damit liegen grundsätzlich genügend Vergleichsobjekte vor, um eine Schätzung nach der Vergleichswertmethode durchzuführen.

4.2 Weil genügend Vergleichsobjekte vorhanden sind, hat die Steuerverwaltung zu Unrecht pauschal auf den höchsten je in D._____ erzielten Verkaufspreis abgestellt (welcher zudem ein Vergleichsobjekt in der Hotel- statt der massgebenden Wohnzone betraf, E. 4.1). Insofern hat die Steuerverwaltung ihren Ermessensspielraum überschritten. Gemäss ständiger Praxis setzt die Steuerrekurskommission ihr eigenes Ermessen bei Ermessensüber- bzw. Ermessensunterschreitung der Steuerverwaltung an Stelle desjenigen der Letztgenannten (RKE 100.10.478 vom 8.3.2013, E. 8.3, nicht publiziert; RKE 100.08.9183 vom 20.5.2011, E. 4, nicht publiziert). Deshalb wird der Landwert der fraglichen Liegenschaft im vorliegenden Fall auf CHF 1'107.-- pro m² festgesetzt (E. 4.1.5). Das ist ebenso mit Blick auf die Gesamtumstände sachgerecht. Die Steuerverwaltung erklärte zuweilen, dass die grundsätzlich hohen Preise im fraglichen Zeitraum in E._____ bezahlt wurden, weil es sich um die vermutlich letzten noch verfügbaren Grundstücke von nicht überbautem Bauland an ausserordentlich guten Lagen gehandelt habe (Bericht AB, pag. 32). Soweit diese Vermutung zutrifft, wäre aber auch nicht per se auszuschliessen, dass sich diese Angebotsknappheit werterhöhend auf weniger gute Lagen (wie die hier fragliche Liegenschaft in D._____) ausgewirkt hätte. Letztlich kann auch nicht gänzlich verneint werden, dass sich die Attraktivität der Zentren J._____ und E._____ mitunter positiv auf die erzielbaren Kaufpreise in den benachbarten kleineren Ortschaften der Gemeinde C._____ auswirkt. Wie erwähnt liegt D._____ bloss rund 2.5 km von E._____ entfernt (E. 4.1).

4.3 Die vom Beschwerdeführer im bisherigen Verfahren eingereichten Schätzungen (Bst. D) zum strittigen Landwert bleiben noch im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu würdigen, wonach die Schätzung von unüberbauten Grundstücken anhand von Vergleichspreisen i.d.R. bessere Resultate als andere sog. Hilfsmethoden liefert, weshalb die Vergleichswertmethode grundsätzlich vorzuziehen ist (Bst. B und E. 4). Der Beschwerdeführer hat u.a. eine Verkehrswertschätzung von L._____ eingereicht. Zunächst wird dort festgehalten, dass

die Landwertberechnung nach der Lageklasse-Methode (und damit nach einer Hilfsmethode) erfolge, wobei der Landwert schliesslich doch nach der Vergleichsmethode pauschal auf CHF 1'600.-- pro m² (ohne Nennung von Vergleichsobjekten) bestimmt wird (pag. 138). Demnach liegt keine eigentliche Schätzung nach der Lageklasse-Methode vor, welche dem hier festgesetzten Wert (E. 4.2) gegenüber gestellt werden könnte. Eine Schätzung nach der Lageklassen-Methode scheint dann auch schwierig durchführbar. Die Stockwerkeinheiten auf der fraglichen Liegenschaft wurden verkauft. Deshalb ist fraglich, wie der für eine Schätzung nach der Lageklassen-Methode nötige volle, unbefristete und wertungsneutrale Ertragswert (vgl. dazu Francesco Canonica, a.a.O., S. 294) überhaupt sinnvoll bestimmt werden könnte. Die übrigen vom Beschwerdeführer eingereichten Schätzungen (pag. 140 ff.) geben pauschale Beobachtungen und Erfahrungswerte zu Baulandpreisen in E. _____ wider, welche insoweit bereits in den von der Steuerrekurskommission berücksichtigten Tabellen der Steuerverwaltung abgebildet sind (E. 4.1.1). Dementsprechend geben diese Schätzungen keinen Anlass, von dem oben festgelegten Landwert abzuweichen (E. 4.2). Dasselbe gilt für die eigene Schätzung des Beschwerdeführers (Beschwerde, S. 8), welche die mutmasslich realisierten Bruttogeschossflächen auf dem Vergleichsgrundstück "M. _____" (mit bekanntem Baulandpreis) in Relation mit den realisierten Bruttogeschossflächen auf der fraglichen Liegenschaft setzt und daraus deren Landwert ableitet. Dabei handelt es sich um eine Hilfsrechnung, weshalb die Schätzung nach der Vergleichswertmethode jedenfalls vorzuziehen ist. Auch die in diesem Zusammenhang beantragte Edition der Baugesuchsakten "M. _____" zur genauen Bestimmung der dort realisierten Bruttogeschossflächen könnte demnach an der vorliegenden Schätzung nach der Vergleichswertmethode nichts mehr ändern. Die Steuerrekurskommission darf von der Abnahme eines angebotenen Beweismittels absehen, wenn sie auf Grund von bereits erhobenen Beweisen vom Bestehen einer Tatsache überzeugt ist und sie annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (sog. "antizipierte Beweiswürdigung", vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, N. 29 zu § 15). Die beantragte Edition der Baugesuchsakten "M. _____" wird deshalb abgewiesen.

5. Nach dem Gesagten kommt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass bei der Berechnung des Gewinns aus dem Verkauf der Stockwerkeinheiten und der Einstellhallenplätze pro 2005 ein Landwert von CHF 1'107.-- pro m² in Anrechnung zu bringen ist ("Einstandspreis"). Die fragliche Liegenschaft umfasst 1'091 m², weshalb der als Anlagekosten anrechenbare Landpreis (Verkehrswert der Baulandparzelle C. _____ Gbbl. Nr. 1. _____) CHF 1'207'737.-- beträgt. Die übrigen Faktoren für die Festlegung des steuerbaren Kapitalgewinns nach Massgabe von Art. 18 Abs. 2 DBG sind nicht bestritten und es besteht auch von Amtes wegen kein Anlass für eine Abänderung. Die Sache wird zur Neuveranlagung im Sinn

der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Damit wird dem Begehren des Beschwerdeführers (Bst. E) nicht in vollem Umfang entsprochen, weshalb die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer grundsätzlich einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG 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]). Vorliegend obsiegt der Beschwerdeführer allerdings nahezu vollständig, insbesondere mit Blick auf die seinerseits beantragte Festsetzung des steuerbaren Einkommens (vgl. E. 5 mit Bst. E und VGE 100.2012.21U vom 2.4.2013, Bst. A und B). Deshalb werden keine Verfahrenskosten erhoben.

Weil der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihm eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Was auf Grund des Einzelfalls als objektiv unerlässlich zur notwendigen Rechtsverfolgung gilt, wird als notwendige und verhältnismässig hohe Parteikosten verstanden. Die Parteikostenentschädigung wird entsprechend dem Anteil des Obsiegens, gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung über die Bemessung des Parteikostenersatzes [PKV; BSG 168.811]) festgelegt und vorliegend auf eine Pauschale von CHF 1'000.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) bestimmt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der anrechenbare Landwert des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ wird auf CHF 1'207'737.-- festgesetzt. Die Sache wird zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
3. Es werden Parteikosten im Betrag von pauschal CHF 1'000.-- (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 (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). 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. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen. Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.

5. Zu eröffnen an:

- B._____, Fürsprecher zuhanden von A._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Wermuth