



200 16 521

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 21.9.2017 PKA/PWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 19. September 2017

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Junod und Studer sowie Wermuth und Mosimann
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 2010

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die drei Geschwister X._____, A._____ und Y._____ waren Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft mit dem Zweck, die Pension D._____ in E._____ zu betreiben. Die drei Geschwister waren auch Miteigentümer zu je einem Drittel am Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1._____, welches in der Buchhaltung der Kollektivgesellschaft geführt wurde. Im April 2010 wurde die Gesellschaft infolge Ausscheidens von X._____ und A._____ aufgelöst. Y._____ führte das Geschäft als Einzelkaufmann fort (vgl. Firmennummer CHE-_____ unter: <<http://www.zefix.ch>>). Mit Vertrag vom 11. März 2010 (vgl. im GRUDIS Beleg Nr. _____) wurde vom Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1._____ das Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 2._____ (Wohnhaus) abparzelliert. Dieses Grundstück übernahm X._____ zu einem Übernahmepreis von CHF 751'000.--. Das Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1._____ (Pension, Scheune, Werkstatt) übernahm Y._____ zu einem Übernahmepreis von CHF 517'000.--. Im selben Vertrag trat X._____ seiner Ehefrau Z._____ auf Rechnung künftiger Erbschaft die Hälfte am Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 2._____ (nachfolgend Liegenschaft) ab.

B. Im Veranlagungsverfahren 2010 reichte A._____ (Beschwerdeführerin) eine Verkehrswertschätzung von F._____ ein, welche den Verkehrswert der Liegenschaft per 1. Juni 2009 auf CHF 751'000.-- bestimmte. Die Abteilung amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte der Steuerverwaltung des Kantons Bern (AB) teilte intern der Region _____ (Steuerverwaltung) mit Expertenbericht vom 31. März 2010 mit, dass der dort berechnete Verkehrswert nach einer Grobbeurteilung nicht dem Marktwert entspreche. Gestützt auf die Unterlagen zur amtlichen Bewertung der Liegenschaft sowie den Erkenntnissen und den Vergleichswerten der AB ergebe sich ein Verkehrswert von CHF 1'000'000.--. Diesen Wert teilte die Steuerverwaltung den Beschwerdeführern mit. Für die Beschwerdeführer errechnete die Steuerverwaltung unter Berücksichtigung dieses Verkehrswerts bzw. im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft realisierte stille Reserven von CHF 150'333.--. Im Zusammenhang mit dem Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1._____ erkannte die Steuerverwaltung ebenso eine Realisation von stillen Reserven im Umfang von CHF 278'000.--. Die somit insgesamt nach Auffassung der Steuerverwaltung realisierten stillen Reserven in der Höhe von CHF 428'333.-- finden sich in der definitiven Veranlagung wieder. Mit Verfügung vom 16. Januar 2013 wurde die Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer pro 2010 insgesamt auf ein steuerbares Einkommen von CHF 405'100.-- veranlagt. Eine dagegen erhobene Einsprache (samt einer weiteren Verkehrswertschätzung des G._____ vom 18.4.2013 betreffend die Liegenschaft über CHF 700'000.--) wurde mit Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2013 teilweise gutgeheissen. Die realisierten stillen Reserven im Zusammenhang mit dem Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1._____ wurden auf CHF 191'333.-- reduziert. Hingegen hielt die

Steuerverwaltung am Verkehrswert der Liegenschaft von CHF 1'000'000.-- und dementsprechend an den diesbezüglich festgestellten, realisierten stillen Reserven fest. Das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer pro 2010 wurde neu auf CHF 326'400.-- festgelegt.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 5. November 2013 sinngemäss Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission). Mit Entscheid vom 15. März 2016 (RKE 200.2013.459) hiess die Steuerrekurskommission die Beschwerde gut und hob den Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2013 auf. Die Akten wurden zur Neuurteilung der Angelegenheit im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt. Die Steuerrekurskommission erwog, dass die Steuerverwaltung das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt und den Verkehrswert der Liegenschaft mit einer untauglichen Methode ermittelt habe (RKE 200.2013.459 vom 15.3.2016, E. 7). Die AB habe ausgehend vom Verhältnis zwischen amtlichen Werten und Verkaufspreisen von Vergleichsobjekten vom Steuerwert des Schätzobjekts auf dessen Verkehrswert geschlossen (RKE 200.2013.459 vom 15.3.2016, E. 6). Das rechtliche Gehör sei verletzt worden, indem die Steuerverwaltung die berücksichtigten Vergleichswerte im Einspracheverfahren nicht offen gelegt habe (RKE 200.2013.459 vom 15.3.2016, E. 5.3). Zur Gewährleistung des rechtlichen Gehörs seien im folgenden (zweiten) Einspracheverfahren deshalb insbesondere die Details der Schätzung der Steuerverwaltung in rechnerischer wie auch in argumentativer Hinsicht bezüglich der berücksichtigten Faktoren, der erfolgten Wertungen und Schlüsse für den Laien verständlich und nachvollziehbar darzulegen (RKE 200.2013.459 vom 15.3.2016, E. 7).

D. Die Steuerverwaltung hat darauf das Einspracheverfahren wiederholt. Die AB überarbeitete ihre Berechnungen. Mit Schreiben vom 25. April 2016 teilte die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin mit, dass nun die Vergleichswertmethode ohne die kritisierte Verwendung von amtlichen Werten angewendet worden sei. Eine (anonymisierte) Liste der Vergleichsobjekte wurde dem Schreiben vom 25. April 2016 beigelegt (Beilage 1 "Kaufpreis/Handänderungsstatistik für Ein- und Zweifamilienhäuser in C.____."; Beilage 2 "Mietzins/Mietzinsstatistik von Einfamilienhäusern und Stockwerkeigentumswohnungen in C.____.", Beilage 3 "Landpreis/Handänderungsstatistik für Land in C.____."). Die Steuerverwaltung führte aus, alle ihr bekannten, im relevanten Zeitraum tatsächlich bezahlten, Verkaufspreise bzw. die effektiv fliessenden Mietzinse vergleichbarer Objekte mit ähnlichem wirtschaftlichen Alter in der gleichen Region (hier in der Gemeinde C._____) nach einheitlichen (im Immobilien- bzw. Mietmarkt bei der Preisgestaltung massgeblichen) wertbeeinflussenden Merkmalen analysiert zu haben. Dabei habe die Steuerverwaltung folgende sechs wertbeein-

flussenden Merkmale jeweils mit Einzelnoten berücksichtigt: (1) Gebäudeart, (2) Bauqualität, (3) Komfortstufe, (4) Lage (Mikrolage in der Gemeinde), (5) Wohnlage (beurteilt nach Aussicht, Besonnung etc.) und (6) Verkehrslage (Beurteilung nach Zugang, Zufahrt sowie Distanz zu öffentlichen Verkehrsmitteln, zu Schulen und zu Einkaufsmöglichkeiten). Als vergleichbare Einheitsgrösse verwende die Steuerverwaltung weiter die sogenannten Raumeinheiten, welche ebenfalls nach einheitlichen Kriterien für jedes Objekt individuell errechnet worden seien. Insofern sei für jedes einzelne Vergleichsobjekt ein Kaufpreis bzw. Mietzins pro Raumeinheit und Notenpunkte berechnet worden. Aus der Gesamtheit der Einzelergebnisse der vergleichbaren Objekte werde der Median (Mittelwert) errechnet. Der berechnete Mittelwert liege in der Gemeinde C. _____ bei CHF 1'453.-- für Zweifamilienhäuser und bei CHF 1'472.-- für Ein- und Zweifamilienhäuser. Dieser Mittelwert werde mit der Anzahl Notenpunkte (34) und Raumeinheiten (19.8) der hier fraglichen Liegenschaft multipliziert und so wieder zum Verkehrswert hochgerechnet. Damit resultiere im vorliegenden Fall nach der Vergleichswertmethode ein Verkehrswert von gerundet CHF 985'000.--, weshalb die Steuerverwaltung weiterhin am ursprünglich festgesetzten Verkehrswert von CHF 1'000'000.-- festhalte. Die Verkehrswertschätzung des G. _____ vom 18. April 2013 wurde kommentiert und als unzutreffend zurückgewiesen. Der Beschwerdeführerin wurde Gelegenheit gegeben, zur Festlegung des Verkehrswerts Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 23. Juni 2016 nahm die Beschwerdeführerin, nun vertreten durch B. _____, zu der Vergleichswertberechnung Stellung. Nach erfolgtem Schriftenwechsel berücksichtigte die Steuerverwaltung weiterhin CHF 1'000'000.-- als Verkehrswert für die fragliche Liegenschaft. Folglich wurde mit Einspracheentscheid vom 6. Dezember 2016 das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer pro 2010 wiederum auf CHF 326'400.-- festgelegt (vgl. Bst. B).

E. Gegen diesen Einspracheentscheid hat die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 22. Dezember 2016 bei der Steuerrekurskommission Beschwerde erhoben. Darin wird beantragt, die Überführung der Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen auf Grund der Verkehrswertschätzung des G. _____ vom 18. April 2013 (CHF 700'000.--, vgl. Bst. B) zu besteuern. Die Beschwerdeführerin weist darauf hin, dass die Steuerverwaltung die in Frage stehende Liegenschaft nie besichtigt und die äusserst periphere und schwierig erreichbare Lage, die relativ einfache Bauweise, die relativ schlechte Isolation und die eher veraltete Raumaufteilung nicht mit eigenen Augen festgestellt habe, ebenso wie den Unterhaltsbedarf hinsichtlich Dach und Südfassade. Die von der Steuerverwaltung angewandte Vergleichswertmethode basiere voll auf der schematisierten Methode zur Festsetzung der amtlichen Werte und dies habe mit einem möglichen Verkehrswert im Sinne eines erzielbaren Preises bei der Veräusserung wenig gemein. Zusammenfassend erweise sich die angewandte Vergleichswertmethode als untauglich, zumal sie "rein vom Schreibtisch aus" den Besonderheiten der Liegenschaft nicht Rechnung tragen

könne. Diese Feststellung entspreche auch den Auffassungen der Steuergerichte. Die Steuerrekurskommission habe bereits in ihrem Entscheid vom 15. März 2016 (RKE 200.2013.459) festgehalten, dass die Vergleichswertmethode nur bei sogenannt "einfachen" Immobilien Anwendung finde, d.h. grundsätzlich nur bei Land oder typisierten Objekten. Die von der Steuerverwaltung für die fragliche Liegenschaft verwendeten Noten erscheinen den Beschwerdeführern schliesslich auch insgesamt als zu hoch. Soweit nach Auffassung der Steuerrekurskommission die Verwendung von Elementen und Normen zur Festsetzung der amtlichen Werte aber im vorliegenden Fall dennoch zur Bestimmung des Verkehrswerts einbezogen werden dürften, sei der zuständige Schätzer (H._____) noch zur Benotung als Zeuge zu befragen. Ferner wird beantragt, G._____ als Zeuge zu befragen, sofern die Steuerrekurskommission in eigener Fachkunde oder durch Ernennung eines gerichtlichen Sachverständigen die eingereichte Verkehrswertschätzung des G._____ als nicht zutreffend erachten sollte.

F. Mit Vernehmlassung vom 14. Februar 2017 beantragt die Steuerverwaltung, die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. Die Steuerverwaltung weist darauf hin, dass im Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. März 2016 (RKE 200.2013.459) im Wesentlichen die Gewährung des rechtlichen Gehörs und die Berechnungsgrundlage der Steuerverwaltung zur Festsetzung des Verkehrswerts bemängelt worden seien. Diese Mängel seien im nochmals durchgeführten Einspracheverfahren behoben worden, indem die Berechnungen überarbeitet bzw. verständlicher gemacht und dem Vertreter der Beschwerdeführer zugestellt wurden. Zudem habe entgegen den Vorbringen in der Beschwerde sehr wohl ein Augenschein vor Ort stattgefunden und zwar am 5. April 2016 durch den amtlichen Schätzer im Zusammenhang mit der Neufestsetzung des amtlichen Werts. Die Liegenschaft und die Verhältnisse vor Ort als Ausgangsbasis für die Verkehrswertberechnung seien der Steuerverwaltung somit bekannt gewesen. Obwohl der amtliche Wert in diesem Verfahren zur Festsetzung des Verkehrswerts nicht einflüsse, könne der amtliche Wert dennoch zur weiteren Plausibilisierung des festgestellten Verkehrswerts herangezogen werden. Der vom G._____ bestimmte Verkehrswert (CHF 700'000.--) liege wesentlich unter dem amtlichen Wert. Der amtliche Wert habe ab dem Steuerjahr 2010 CHF 782'260.-- und ab dem Steuerjahr 2015 CHF 819'760.-- betragen. Nebst den üblichen Steuerakten hat die Steuerverwaltung der Steuerrekurskommission schliesslich auch eine Liste zu den verwendeten Vergleichsobjekten (zum ausschliesslich internen Gebrauch) in nicht anonymisierter Form eingereicht.

G. Die Beschwerdeführerin hat Gelegenheit erhalten, zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen. Davon hat sie am 6. März 2017 Gebrauch gemacht. Sie hält weiter an ihrem bisherigen Rechtsbegehren fest. Die Steuerverwaltung stelle sich auf den Standpunkt, dass mit der Weitergabe der Berechnung der AB und den in den Beilagen erwähnten Ver-

gleichsobjekten dem Anspruch auf rechtliches Gehör Genüge getan worden sei. Dabei sei das Gegenteil der Fall gewesen. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin war es unmöglich, aus den abstrakten Berechnungen eine Erkenntnis zu gewinnen. Weder die Vergleichsobjekte, noch die Parameter und die sich daraus ergebenden Werte, noch deren Gewichtung und Auswirkungen seien nachvollziehbar gewesen. Die Beschwerdeführerin verzichte derweil darauf, diesbezüglich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend zu machen, da sie einen Entscheid in der Sache und keinen Rückweisungsentscheid wünsche. Letztlich gehe es darum zu entscheiden, ob die Vergleichswertmethode im vorliegenden Fall anwendbar sei oder eben nicht, wie von der Beschwerdeführerin sowohl im Einsprache- als auch im Rekursverfahren hinlänglich dargelegt worden sei.

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. Die Beschwerdeführerin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie 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. Die Auflösung der Kollektivgesellschaft sowie die Überführung der Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen im Steuerjahr 2010 und die entsprechenden Steuerfolgen (Besteuerung von realisierten stillen Reserven) sind nicht bestritten. Strittig ist der Verkehrswert der

Liegenschaft, welcher massgebend für die Festsetzung der zu besteuern den stillen Reserven ist.

3. Als Verkehrswert gilt im Allgemeinen der objektive Marktwert, d.h. jener Wert, der für ein Vermögensojekt bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre, den also die unbefangene Käuferschaft unter normalen Umständen dafür bezahlen würde (Dzamko-Locher/Teuscher in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., 2016, N. 4 zu Art. 14 StHG; BGE 128 I 240 E. 3.1.2; BGer 2C_705/2011 vom 26.4.2012, E. 4.3.5; BGer 2C_1118/2014 vom 22.6.2015, in StE 2015 B 52.21 Nr. 13 E. 2.1). Der Verkehrswert ist regelmässig keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 131 I 291 E. 3.2.2; BGE 128 I 240 E. 3.2.1; BGer 2C_1118/2014 vom 22.6.2015, in StE 2015 B 52.21 Nr. 13 E. 2.1). Es gibt verschiedene Methoden und Schätzungsverfahren, die zur Verkehrswertermittlung von Liegenschaften verwendet werden können. Je nach Art des Schätzungsobjekts und Schätzungszwecks eignet sich die eine oder andere Methode besser (Das Schweizerische Schätzerhandbuch, herausgegeben von der Schweizerischen Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten [SVKG] sowie der Schweizerischen Schätzungsexperten-Kammer [SEK] und dem Schweizerischen Verband der Immobilienwirtschaft [SVIT], 2012 [nachfolgend: Schätzerhandbuch], S. 42; VGE 100.2011.385U vom 14.12.2012, in BVR 2013 S. 331 ff. E. 3.2; BGer 2C_790/2008 vom 18.11.2009, E. 4.2). Bei der Schätzung des Verkehrswerts von Liegenschaften wird üblicherweise entweder auf statistische Vergleichswerte, den Ertragswert oder den Sach- bzw. Realwert abgestellt (auch zum Folgenden: BGer 4A_480/2007 vom 27.5.2008, E. 5.4.2 ff.; für eine Übersicht vgl. Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 42 ff.). Vor diesem Hintergrund ist der Steuerverwaltung nicht grundsätzlich verwehrt, Verkehrswerte nach der Vergleichswertmethode festzusetzen. In diesem Zusammenhang bleibt zu beachten, dass die Vergleichswertmethode insbesondere deshalb nicht weit verbreitet ist, da die (privaten) Liegenschaftsschätzer üblicherweise keinen Zugriff auf genügende Vergleichswerte haben (Francesco Canonica, Die Immobilienbewertung, herausgegeben vom Schweizerischen Immobilienschätzer-Verband [SIV], 2009, S. 171). Hin- gegen hat die Steuerverwaltung gestützt auf Art. 112 DBG Zugang zu sämtlichen Daten der Grundstückämter, weshalb sie diese Informationen auch einsetzen und verwerten darf.

3.1 Im (zweiten) Einspracheverfahren hat die Steuerverwaltung sodann die wesentlichen Überlegungen und die Funktionsweise ihrer Vergleichswertmethode verständlich dargestellt (vgl. Bst. D). Insoweit ist sie ihrer Begründungspflicht im (zweiten) Einspracheverfahren nachgekommen. In diesem Zusammenhang ist auch nicht zu kritisieren, dass die Steuerverwal- tung der Beschwerdeführerin die Vergleichsobjekte bloss in anonymisierter Form zur Kenntnis

brachte. Die gestützt auf Art. 112 DBG bei den Grundbuchämtern erhobenen Daten unterstehen umfassend der Geheimhaltungspflicht nach Art. 110 DBG (RKE 200.2015.454 vom 15.12.2016, E. 3.1, nicht publiziert). Nichtsdestotrotz bleibt die Steuerverwaltung gehalten, den wesentlichen Inhalt der benutzten Vergleichsbasis jeweils mitzuteilen. Dabei ist für den Adressaten einer Schätzung aber nicht entscheidend, wem die Vergleichsliegenschaften gehören und wo sie sich befinden, sondern ob sie hinsichtlich der Bewertungskriterien vergleichbar sind (BGer 2C.994/2014 vom 19.6.2015, E. 2.2). Ob die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin den wesentlichen Inhalt der benutzten Vergleichsbasis mitgeteilt hat, kann derweil im vorliegenden Fall zunächst offen bleiben. Die (anwaltschaftlich vertretene) Beschwerdeführerin hat eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht geltend gemacht und hat ausdrücklich keine Rückweisung, sondern einen Entscheid in der Sache beantragt (Bst. G). Die Steuerrekurskommission ist zudem auch in der Lage, einen Entscheid in der Sache zu fällen, da ihr die Vergleichsobjekte zusätzlich in nicht anonymisierter Form vorliegen (vgl. Bst. F und pag. 16 ff.), weil die Steuerrekurskommission ebenfalls der Geheimhaltungspflicht nach Art. 110 DGB untersteht. Demnach kann die Steuerrekurskommission den angefochtenen Einspracheentscheid effektiv uneingeschränkt überprüfen (Art. 142 Abs. 4 DBG).

3.2 Damit bleibt zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung die Vergleichswertmethode sachgerecht angewandt hat. Nach dem Bundesgericht sollen Vergleichsgrundstücke in derselben Gegend liegen (BGE 102 Ib 353 E. 2). Demnach ist nicht zu beanstanden, soweit die Steuerverwaltung Vergleichsobjekte aus der Gemeinde C._____ herangezogen hat. Die Vergleichswertmethode berechnet den Wert eines Schätzungsobjekts grundsätzlich im direkten Vergleich mit den Kaufpreisen anderer gleicher oder ähnlicher Objekte. Weil im vorliegenden Fall der Verkehrswert eines Zweifamilienhauses (samt Studio, vgl. pag. 165) zu bestimmen ist, sind hier vorab die in der Beilage 1 zur Verkehrswertberechnung (nachfolgend Beilage 1, vgl. pag. 16 [nicht anonymisierte Version] bzw. pag. 9 [anonymisierte Version]) aufgeführten Handänderungspreise für Ein- und Zweifamilienhäuser auf Grund ihrer weitgehenden Ähnlichkeit zum Schätzungsobjekt von zentralem Interesse.

3.2.1 Prinzipiell sind nach der Vergleichswertmethode ausschliesslich Kaufpreise verwendbar, die maximal zwei bis drei Jahre zurückliegen (Francesco Canonica, a.a.O., S. 172). Die Steuerverwaltung hat in ihrer Beilage 1 jedoch Vergleichsobjekte aufgeführt bzw. in die Berechnung einbezogen, welche nach Grundbucheintrag in der Zeitspanne vom 11. Oktober 1999 bis 30. April 2014 gehandelt wurden (vgl. pag. 9). In die relevante Zeitspanne (2007 bis 2010) fallen dagegen bloss fünf Vergleichsobjekte. Alleine auf dieser Vergleichsbasis bleibt auf Grund der zeitlichen Gegebenheiten weiter abzustellen. Von diesen fünf Vergleichsobjekten handelt es sich zudem bei vier Objekten um solche der "Gebäudeart 3" und um ein Objekt der

"Gebäudeart 4". Nach Definition der AB handelt es sich bei Objekten der "Gebäudeart 4" im Wesentlichen um Objekte, welche komfortabel sind, während es sich bei der "Gebäudeart 3" um eher einfachere Objekte handelt (vgl. die Tabelle 3.3 in den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen der AB, einsehbar unter: <<http://www.fin.be.ch>>, Rubriken "Steuern / Ratgeber / Steuerarten / Einkommens- und Vermögenssteuern / Amtlicher Wert"). Die hier zu beurteilende Liegenschaft wurde von der AB als ein Objekt der "Gebäudeart 3" eingestuft (pag. 9). Nachdem für die Bestimmung eines Verkehrswertes nach der Vergleichswertmethode zunächst gleiche oder ähnliche Objekte heranzuziehen sind (E. 3.2), ist das Objekt der "Gebäudeart 4" (weil komfortabler und insoweit nicht gleich) ebenfalls vorab auszuschneiden. Damit verbleiben noch vier Vergleichsobjekte. Es handelt sich um die Objekte mit den Kennzahlen "Kaufpreis pro Notentotal + Einheiten" von CHF 848.--, CHF 1'336.--, CHF 1'406.-- und CHF 1'520.-- (vgl. pag. 9).

3.2.2 Allein diese vier erwähnten Objekte kommen letztlich tatsächlich für eine Schätzung nach der Vergleichswertmethode in Frage, wobei aber auch diese Objekte nicht nahezu identisch mit der fraglichen Liegenschaft sind. Das Bundesgericht fordert für die Vergleichbarkeit von Grundstücken nach der Vergleichswertmethode aber keine praktische Identität. Vielmehr könne Unterschieden bei den Vergleichsgrundstücken mit Preiszuschlägen oder Preisabschlägen Rechnung getragen werden (BGE 114 Ib 286 E. 7). Die Steuerverwaltung berücksichtigte bei ihrer Schätzung nach der Vergleichswertmethode aber keine effektiven Preiszuschläge oder Preisabschläge, sondern stellte die Vergleichbarkeit her, indem sie die von der amtlichen Bewertung bekannten Grössen (insbesondere die Benotung zur Bauqualität, Komfortstufe, Wohnlage, Verkehrslage sowie die Anzahl der Raumeinheiten) in die Berechnung einbezog (Bst. D). Die Steuerverwaltung dividiert die bekannten Verkaufspreise der Vergleichsobjekte mit deren Benotung und deren Raumeinheiten. Danach berechnet sie den Mittelwert (bei den vier unter E. 3.2.1 beschriebenen Objekten ausmachend CHF 1'277.5), welcher anschliessend mit der Benotung des zu schätzenden Objekts (hier 34, vgl. pag. 9) und dessen Raumeinheiten (hier 19.8, vgl. pag. 9) multipliziert wird. Nach dieser Berechnung ergibt sich für die fragliche Liegenschaft (unter alleiniger Berücksichtigung der vier grundsätzlich tauglichen Vergleichsobjekte, E. 3.2.1) ein Verkehrswert von gerundet CHF 860'000.-- (CHF 1'227.50 x 34 x 19.8).

3.2.3 Die Steuerrekurskommission hat diese Art der Berechnung von Verkehrswerten (d.h. unter Berücksichtigung der vorhandenen Benotung der AB) nach der Vergleichswertmethode für Bauland in kürzlich ergangenen Entscheiden im Grundsatz gutgeheissen und darauf abgestellt. Die Steuerrekurskommission erkannte in dem Benotungssystem eine praktikable Möglichkeit, die Vergleichbarkeit von unüberbauten Grundstücken für eine Schätzung nach der Vergleichswertmethode herzustellen, zumal die entsprechenden Noten systematisch für sämtliche unüberbauten Grundstücke erhoben werden. Da auch die Quantifizierung von effektiven

Preiszuschlägen oder Preisabschlägen letztlich eine subjektive Ermessenangelegenheit darstellen würde, könne die Vergleichbarkeit hier auch via die Benotung der AB hergestellt werden (vgl. zum Ganzen: RKE 200.2015.454 vom 13.12.2016, E. 4.1.4, nicht publiziert; RKE 200.2015.443 vom 13.12.2016, E. 3.1.4, nicht publiziert). Zu bedenken bleibt, dass die Benotung von unüberbauten Grundstücken nach anderen Kriterien erfolgt, als bei überbauten Grundstücken. Berücksichtigt werden bei unüberbauten Grundstücken die Nutzungsmöglichkeit (d.h. die baurechtliche Nutzungsmöglichkeit), 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. Damit werden mit dem Benotungssystem für unüberbaute Grundstücke die wesentlichen, preisbestimmenden Faktoren abgebildet, welche letztlich den Vergleich mit anderen Grundstücken auch ermöglichen. Überbaute Grundstücke werden teilweise nach anderen Kriterien bewertet (Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Lage, Wohnlage und Verkehrslage, vgl. E. 3.2.2), wobei einer einmal vorgenommenen Benotung eine gewisse Rechtsbeständigkeit zukommt (Annik Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 3 zu Art. 183 StG). Bloss erhebliche bauliche Veränderungen führen zu einer neuen Benotung (Art. 183 Abs. 1 Bst. a StG). Damit ist letztlich nicht sichergestellt, dass die Benotung eines gut unterhaltenen Objekts gegenüber einem vernachlässigten Objekt systematisch erhöht wird. Zweifelsohne ist der allgemeine Zustand einer Liegenschaft (gut unterhalten oder vernachlässigt) aber ein Faktor, welcher den Verkaufspreis wesentlich beeinflusst. Weil dieses Element in der Benotung der AB nun aber zwangsläufig fehlt, ist die Benotung der AB für überbaute Grundstücke kein ideales Instrument, um die Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Objekten herzustellen. Somit kann der Verkehrswertberechnung der Steuerverwaltung im vorliegenden Fall auch nicht attestiert werden, dass es sich dabei um eine exakte Festsetzung des Verkehrswerts nach der Vergleichswertmethode i.e.S. handeln würde.

3.2.4 Damit ist aber nicht gesagt, dass die Berechnung der Steuerverwaltung zum Verkehrswert – wie von der Beschwerdeführerin dargelegt (Bst. E) – gänzlich untauglich bzw. unbrauchbar wäre. Es ist nicht zu verkennen, dass die Schätzung eines Verkehrswerts einer Liegenschaft im Rahmen des Veranlagungsverfahrens seitens der Steuerverwaltung stets eine Form der Ermessensausübung darstellt. Eine Schätzung hat dabei pflichtgemäss auf die Annäherung an den wirklichen Sachverhalt ausgerichtet zu sein, wobei auch Erfahrungszahlen berücksichtigt werden können (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, N. 19 zu § 19). Das Abstellen auf die vorhandenen Erfahrungswerte der AB (Verkaufspreise unter Berücksichtigung der Benotung und der Raumeinheiten) stellt dabei eine Möglichkeit dar, dieses Ermessen sinnvoll auszufüllen und somit einen Richtwert zu etablieren. Die Beschwerdeführerin kritisiert dabei, dass diese Werte "rein vom Schreibtisch aus" festgelegt würden

(Bst. E). Diese Gegebenheit ist indes dem Umstand geschuldet, dass auf Grund der beschränkten personellen Mittel der Steuerverwaltung (vgl. dazu Zweifel/Casanova, a.a.O., N. 5 zu § 14) eine fragliche Liegenschaft zur Bestimmung des Verkehrswertes nicht immer in Augenschein genommen werden kann, geschweige denn noch sämtliche Vergleichsobjekte dazu. Aus diesem Grund ist eine abstrakte Berechnung eines Verkehrswerts einer Liegenschaft unter Einbezug von Vergleichsobjekten durch die Steuerverwaltung nicht grundsätzlich abzulehnen. Soweit die Vergleichsobjekte dann auch richtig ausgewählt werden (vgl. E. 3.2.1), kann mithin von einer pflichtgemässen Ausübung des Ermessens gesprochen werden. Dem Wesen nach stellt die Berechnung des Verkehrswerts gestützt auf die Vergleichswerte der AB somit die Bestimmung des Verkehrswerts einer fraglichen Liegenschaft nach pflichtgemäßem Ermessen durch die Steuerverwaltung dar.

3.3 Im vorliegenden Fall setzt die Steuerrekurskommission gestützt auf Art. 142 Abs. 4 DBG ihr Ermessen an Stelle desjenigen der Steuerverwaltung und bestimmt den Verkehrswert der fraglichen Liegenschaft gestützt auf die Vergleichswerte der AB auf einen Richtwert von CHF 860'000.-- (E. 3.2.2). Der Erkenntnisvorgang bei einer Schätzung bzw. bei der Ausübung des pflichtgemässen Ermessens ist mit jenem der Beweiswürdigung vergleichbar. Demnach muss sich die Steuerrekurskommission noch vergewissern, ob der gefundene Richtwert von CHF 860'000.-- oder nicht ein anderer Schätzungsbefund der Wirklichkeit am nächsten kommt (vgl. zum Ganzen: Zweifel/Casanova, a.a.O., N. 19 zu § 19). Insofern hat sich die Steuerrekurskommission zusätzlich mit den eingereichten Parteigutachten der Beschwerdeführerin auseinander zu setzen (was im Übrigen auch die Steuerverwaltung richtigerweise bereits im Einspracheverfahren getan hat, vgl. Bst. D bzw. pag. 31). Das erste Parteigutachten von F._____, _____ (nachfolgend Gutachten F._____) bestimmte den Verkehrswert der Liegenschaft per 1. Juni 2009 auf CHF 751'000.-- (pag. 164 ff.). Das zweite Parteigutachten des G._____ (nachfolgend Gutachten G._____) setzte den Verkehrswert der Liegenschaft per 5. Februar 2013 auf CHF 700'000.-- fest (pag. 77). In beiden Verkehrswertschätzungen wurde die sogenannte Mischwertmethode angewandt, wobei es sich mithin um eine anerkannte Schätzungsmethode handelt (Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 116).

3.3.1 Eine Verkehrswertschätzung beruht zwangsläufig auf zahlreichen Annahmen und Schätzungen, bei deren Festlegung ein grosser Ermessensspielraum besteht. Korrekturen an Verkehrswertschätzungen sollten nur vorgenommen werden, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist oder wenn aus der Verletzung von Schätzungsnormen bzw. allgemein anerkannter Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultiert. Werden Korrekturen vorgenommen, müssen diese sachlich begründet sein und sich in tatsächlicher Hinsicht auf gesicherte

Erkenntnisse abstützen lassen. Wird hingegen nur punktuell in das Schätzerermessen eingegriffen und gutachterliche Annahmen durch "angemessener" scheinende ersetzt, besteht die Gefahr, dass das Resultat Widersprüche aufweist und in sich nicht mehr stimmig ist. Ist die Verkehrswertschätzung im Rahmen eines Gerichtsgutachtens erstellt worden, ist zusätzliche Zurückhaltung geboten (vgl. zum Ganzen: VGE 100.2013.135/136U vom 31.8.2015, E. 6.1).

3.3.2 Die Parteigutachten (pag. 76 ff. und pag. 164 ff.) und die angeregten Korrekturen der Steuerverwaltung (pag. 79 f.) an dem Gutachten G._____ lassen sich zusammengefasst wie folgt darstellen (Beträge in CHF):

	Gutachten F._____	Gutachten G._____	StV
<u>Ertragswertberechnung</u>			
Total Mietwert	39'876.00	38'232.00	43'053.00
Kapitalisierungssatz	5.73%	5.73%	5%
Ertragswert	<u>696'521.00</u>	<u>674'682.00</u>	<u>861'060.00</u>
<u>Realwertberechnung</u>			
Berechnung Neuwert	1'469m ³ x 580	1'218m ³ x 520	1'469m ³ x 650
Neuwert	852'050.00	633'360.00	954'850.00
Zustandswert	761'286.00	552'155.00	842'473.00
Landwert (relativ)	153'615.00	175'210.00	
Landwert (effektiv)			188'250.00
Realwert	<u>914'901.00</u>	<u>727'364.00</u>	<u>1'030'723.00</u>
<u>Gewichtung</u>	3x Ertragswert 1x Realwert	3x Ertragswert 1x Realwert	1x Ertragswert 2x Realwert
Verkehrswert	751'116.00	687'853.00	1'030'723.00
Verkehrswert gerundet	750'000.00	700'000.00	1'000'000.00

3.3.3 Die Steuerverwaltung kritisiert an den eingereichten Parteigutachten zunächst, dass der berücksichtigte Mietwert zu tief sei. Sie verweist dazu auf Mietzinserhebungen in der Gemeinde C._____ (vgl. pag. 10 ff., Beilage 2 "Mietzins/Mietzinsstatistik von Einfamilienhäusern und Stockwerkeigentumswohnungen in C._____") und geht (angeglichen über die Notenpunkte und die Raumeinheiten) von einem Mietzins für die fragliche Liegenschaft von CHF 43'053.-- aus. Allerdings berücksichtigt die Steuerverwaltung in ihrem Vergleich auch Stockwerkeigentumswohnungen und Ferienhäuser. Wird hingegen (aus Gründen der besseren Vergleichbarkeit) ausschliesslich auf die Mietzinse für Wohnhäuser abgestellt, ergibt sich für die fragliche Liegenschaft (ebenfalls angeglichen über die Notenpunkte und Raumeinheiten) ein Wert von (gerundet) CHF 38'900.--, was die in den Parteigutachten berücksichtigten Werte weitgehend

plausibilisiert. Insofern besteht bezüglich der verwendeten Mietzinse keine Notwendigkeit, in das Schätzerermessen einzugreifen (vgl. E. 3.3.1).

3.3.4 Der in den Parteigutachten verwendete Kapitalisierungssatz erscheint der Steuerverwaltung ebenfalls als zu hoch. Die Steuerverwaltung hat den Kapitalisierungssatz nachkalkuliert (pag. 15) und kommt zum Schluss, dass bei einem Kapitalisierungssatz von 5 % innert 10 Jahren ein Betrag von CHF 77'976.-- für die jährlichen Instandhaltungskosten vorhanden wäre, was den tatsächlichen Verhältnissen entspreche (pag. 15). Diese Einschätzung der Steuerverwaltung kann aber nicht als gesicherte Erkenntnis gelten. Im Gegenteil ist davon auszugehen, dass sich die Parteigutachter bezüglich der Instandhaltungskosten und den notwendigen Rückstellungen besser ins Bild setzen konnten als die Steuerverwaltung. Nachdem auch die zur Bestimmung des Kapitalisierungssatzes verwendeten Ansätze (Kosten für Instandhaltung [1.4 %] und die Rückstellungen für grosszyklische Erneuerungen [1 %] im Gutachten G._____) im Rahmen des Schätzerermessens blieben (vgl. Schätzerhandbuch, a.a.O, S. 85; Kosten für Instandhaltung 0.2 % bis 2.2 % und Rückstellungen 0.2 % bis 1 %) und die ansonsten im Gutachten G._____. verwendeten Ansätze von der Steuerverwaltung nachvollzogen werden konnten (pag. 31), besteht ebenfalls betreffend des jeweils verwendeten Kapitalisierungssatzes für die Steuerrekurskommission kein Anlass, in das diesbezügliche Schätzerermessen einzugreifen.

3.3.5 Betreffend die Berechnung des Neuwerts hat die Steuerverwaltung am Gutachten G._____. kritisiert, dass das Gebäudevolumen mit 1'218 m³ zu tief festgesetzt worden sei. Im Gutachten F._____ sei das Gebäudevolumen noch mit 1'469 m³ angegeben worden. Eine grobe Kontrollrechnung auf Grund der Gebäudefläche (147 m² gemäss Geometer) und der Berücksichtigung der dreigeschossigen Bauweise (Gebäudehöhe ca. 10 m) ergebe, dass das Gebäudevolumen gemäss Gutachten F._____ bereits an der "unteren Grenze" liege. Aus dem Gutachten G._____ gehe ausserdem nicht hervor, ob das Gebäudevolumen nach der einschlägigen SIA Norm 116 berechnet worden sei (pag. 31). Das Gutachten G._____ beinhaltet tatsächlich eine bloss rudimentäre kubische Berechnung (pag. 81). Hingegen wurde die kubische Berechnung im Gutachten F._____ nach der SIA Norm 116 vorgenommen (pag. 167), weshalb jedenfalls von diesen Grundwerten auszugehen ist. Weil das Gutachten G._____ insoweit falsche Grundwerte verwendet, ist auf dieses Parteigutachten nicht weiter abzustellen. Darüber hinaus stützt sich das Gutachten G._____ auch auf einen nicht massgebenden, weil zeitlich nachgelagerten Stichtag (5.2.2013, vgl. E. 3.3, wobei im vorliegenden Verfahren der Verkehrswert für die Steuerperiode 2010 zu ermitteln ist). Der im Gutachten F._____ verwendete Ansatz zur Berechnung des Neuwerts (CHF 580.-- pro m³) wird im Übrigen von der Steuerverwaltung als sehr tief, aber nicht als realitätsfremd bezeichnet

(pag. 31). Damit liegt auch dieser Betrag im Schätzerermessen. Insoweit besteht bezüglich des Gutachtens F._____ für die Steuerrekurskommission somit kein Anlass, den dort ermittelten Neuwert von CHF 852'050.-- ($1'469 \text{ m}^3 \times \text{CHF } 580.--/\text{m}^3$) grundsätzlich in Frage zu stellen.

3.3.6 Zum Landwert führt die Steuerverwaltung aus, dass bei der Berechnung des Realwerts dessen effektiver Wert zu berücksichtigen sei. Die Steuerverwaltung geht bei ihrer Korrektur von einem Kaufpreis in der Höhe von CHF 250.--/m² aus (pag. 80), wobei sie diesbezüglich selbst von einem geringeren Kaufpreis als dem ermittelten Mittelwert ihrer Vergleichsobjekte ausgeht (CHF 295.--/ m², pag. 14, Beilage 3 "Landpreis/Handänderungsstatistik für Land in C._____"). Allerdings besteht keine verbindliche Regel, wonach bei der Realwertberechnung stets der effektive Landwert und nicht ein relativer Landwert (wie im Gutachten F._____) zu berücksichtigen wäre (Francesco Canonica, a.a.O., S. 311). Es ist aber nicht von der Hand zu weisen, dass bezüglich der Bewertung des Landwerts ein eigentliches Dilemma besteht. Wird der Landwert relativ (wie im Gutachten F._____) ermittelt, bestimmt sich dessen Wert baukostenabhängig und somit nicht marktabhängig, was einen gewissen Makel darstellt. Für bereits überbautes Land dürfen aber auch keine (effektiven) Preise für nicht überbautes Land eingesetzt werden, da überbautes Land anderen Marktverhältnissen unterworfen ist (Francesco Canonica, a.a.O., S. 312). Dieser Gegebenheit hat die Steuerverwaltung insofern zu Recht Rechnung getragen, indem sie entgegen dem ihrerseits berechneten Mittelwert einen tieferen Kaufpreis weiter berücksichtigte. Angesichts des geschilderten Dilemmas erscheint der Steuerrekurskommission damit eine Korrektur betreffend den zu berücksichtigenden Landwert zumindest als diskutabel.

3.3.7 Bezüglich der Gewichtung der Faktoren "Ertragswert" und "Realwert" bringt die Steuerverwaltung schliesslich vor, dass der "Realwert" zweimal und der "Ertragswert" einmal zu berücksichtigen sei (pag. 79). Das Gutachten F._____ wertet den "Ertragswert" dreimal und den "Realwert" einmal. Diese Wertung ist allgemein üblich bei Renditeobjekten. Mitunter ist die Wahl der Gewichtungsfaktoren im Gutachten F._____ damit zu erklären, dass die hier fragliche Liegenschaft zunächst zusammen mit der Pension ursprünglich als Renditeobjekt bewertet wurde (pag. 159 ff. und pag. 164 ff.). Das Grundstück mit dem Wohnhaus wurde danach aber vom Grundstück der Pension abparzelliert und dient heute X._____ und seiner Ehefrau Z._____ als Wohnliegenschaft (vgl. deren Postadresse im parallelen Beschwerdeverfahren Nr. 200.2016.522). Damit gehört die fragliche Liegenschaft zweifelsohne zur Kategorie der sachwertorientierten Objekte, womit jedenfalls der "Realwert" mit Faktor zwei und der "Ertragswert" mit Faktor eins zu gewichten sind (vgl. Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 124). Bezüglich der Gewichtung der Faktoren ist damit ein Eingreifen in das Schätzerermessen unbedingt angezeigt.

3.3.8 Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass auf das Gutachten G._____ nicht abgestellt werden kann, da es auf falschen Grundwerten basiert und einen falschen Stichtag aufweist (E. 3.3.5). Das Gutachten F._____ kann dagegen grundsätzlich berücksichtigt werden, soweit die Gewichtung der Faktoren "Realwert" und "Ertragswert" den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend angepasst wird (E. 3.3.7). Als Variante bleibt die von der Steuerverwaltung angeregte punktuelle Korrektur bezüglich Landwert zu prüfen (E. 3.3.6). Das führt zu folgenden Verkehrswerten (Variante 1 mit angepassten Gewichtungsfaktoren, Variante 2 zusätzlich unter Berücksichtigung des effektiven Landwerts gemäss Steuerverwaltung, Beträge jeweils in CHF):

	Gutachten F. _____	Variante 1 StRK	Variante 2 StRK
<u>Ertragswertberechnung</u>			
Total Mietwert	39'876.00	39'876.00	39'876.00
Kapitalisierungssatz	5.73%	5.73%	5.73%
Ertragswert	<u>696'521.00</u>	<u>696'521.00</u>	<u>696'521.00</u>
<u>Realwertberechnung</u>			
Berechnung Neuwert	1'469m ³ x 580	1'469m ³ x 580	1'469m ³ x 580
Neuwert	852'050.00	852'050.00	852'050.00
Zustandswert	761'286.00	761'286.00	761'286.00
Landwert (relativ)	153'615.00	153'615.00	
Landwert (effektiv)			188'250.00
Realwert	<u>914'901.00</u>	<u>914'901.00</u>	<u>949'536.00</u>
<u>Gewichtung</u>	3x Ertragswert	1x Ertragswert	1x Ertragswert
	1x Realwert	2x Realwert	2x Realwert
Verkehrswert	751'116.00	842'108.00	865'198.00
Verkehrswert gerundet	750'000.00	840'000.00	865'000.00

3.4 Mit Blick auf die eingereichten Parteigutachten und unter Berücksichtigung der nötigen (E. 3.3.8) und möglichen (E. 3.3.6) punktuellen Anpassungen bestimmt sich der Verkehrswert der fraglichen Liegenschaft damit zwischen CHF 840'000.-- und CHF 865'000.--. Der gefundene Richtwert von CHF 860'000.-- (E. 3.3) erweist sich somit als haltbar und insoweit der Wirklichkeit entsprechend. Dementsprechend setzt die Steuerrekurskommission den Verkehrswert der fraglichen Liegenschaft auf CHF 860'000.-- fest. Die Steuerrekurskommission ist überzeugt, dass an diesem Beweisergebnis (unter Würdigung von zwei Parteigutachten und den Vergleichswerten der AB) weder ein Gerichtsgutachten noch die von der Beschwerdeführerin beantragten weiteren Beweismassnahmen (Bst. E) etwas massgebend ändern würden. 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, a.a.O., N. 29 zu § 15). Die von der Beschwerdeführerin beantragten Einvernahmen werden deshalb abgewiesen und auf das Einholen eines Gerichtsgutachtens wird verzichtet. Die Beschwerde ist damit im Ergebnis teilweise gutzuheissen. Folglich wird der Einspracheentscheid vom 6. Dezember 2016 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen (Berechnung der anteilmässig zu versteuernden stillen Reserven unter Berücksichtigung eines Verkehrswerts der fraglichen Liegenschaft von CHF 860'000.--) an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin 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 die Beschwerdeführerin (unter Berücksichtigung der abgeschätzten Steuerfolgen) zu rund 50 %. Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin kann die Steuerrekurskommission im zweiten Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung keine Verletzung des rechtlichen Gehörs ausmachen, zumal die im vorliegenden Entscheid gewonnenen Erkenntnisse allesamt direkt aus den nicht anonymisierten Beilagen der Steuerverwaltung abgeleitet werden konnten (vgl. E. 3.1, 3.2, 3.2.1, 3.2.2, 3.3.3 und 3.3.6). Dementsprechend bleiben der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 1'000.-- (bestehend ausschliesslich aus einer Gerichtsgebühr ohne Gutachterkosten) im Umfang des Unterliegens (50 %) bzw. in Höhe von CHF 500.-- zur Bezahlung aufzuerlegen. Die auferlegten Verfahrenskosten werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Weil die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihr 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]). Diese wird, entsprechend dem Anteil des Obsiegens, gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung über die Bemessung des Parteikostenersatzes [PKV; BSG 168.811]), auf der Grundlage der eingereichten Kostennote, unter Verwendung des Stundensatzes von CHF 250.--, auf CHF 944.30, inkl. 8 % Mehrwertsteuer festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der zu berücksichtigende Verkehrswert des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 2. _____ auf CHF 860'000.-- festgesetzt. Die Sache wird zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Der Beschwerdeführerin werden die anteilmässigen Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, ausmachend CHF 500.--, zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 944.30 (inkl. 8 % Mehrwertsteuer) gesprochen.
4. **Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer 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. 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:
 - B. _____ zuhanden von A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Wermuth