



100 24 433

Gemeinde: F. \_\_\_\_\_

ZPV-Nr.: \_\_\_\_\_

Eröffnung: 2.4.2026.2026 JCU/CLE/cbi

## **STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN**

**Sitzung vom 31. März 2026**

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

In der Rekursache

**A. \_\_\_\_\_-Stiftung**

vertreten durch

**C. \_\_\_\_\_ AG**

gegen

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

betreffend die amtliche Bewertung ab 2020 (Grundstück F. \_\_\_\_\_, Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_)

**hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:**

**A.** Die A. \_\_\_\_\_-Stiftung (fortan: Rekurrentin) ist Eigentümerin des Grundstücks F. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_. Dieses ist an die B. \_\_\_\_\_ AG vermietet, die dort das gleichnamige Spital betreibt.

**B.** Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung (fortan: Steuerverwaltung), bestimmte den amtlichen Wert des Grundstücks Nr. 1 \_\_\_\_ im Rahmen der allgemeinen Neubewertung 2020 auf CHF 187'600'500.-- (Verfügung vom 11.8.2020, Akten Steuerverwaltung, pag. 142). Zuvor hatte der amtliche Wert CHF 167'524'500.-- betragen (pag. 155).

**C.** Gegen die Verfügung vom 11. August 2020 erhob die Rekurrentin, vertreten durch die C. \_\_\_\_\_ AG (fortan: Vertreterin) am 10. September 2020 Einsprache (pag. 4-6). Diese richtete sich ausschliesslich gegen die Bewertung des sogenannten D. \_\_\_\_\_hauses (Objekt Nr. 2 \_\_\_\_), dessen amtlicher Wert von der Steuerverwaltung auf CHF 20'778'300.-- festgesetzt worden war. Die Vertreterin beantragte, das bis anhin nach der Ertragswertmethode erfasste Gebäude neu nach der Realwertmethode zu bewerten. Sie begründete dies damit, dass das D. \_\_\_\_\_haus nicht mehr Wohnzwecken diene, sondern (beinahe) vollständig mit Arztpraxen belegt sei. Ausserdem übersteige der von der Steuerverwaltung angenommene Protokollmietwert, der die Basis für den Ertragswert und damit den amtlichen Wert bilde, den tatsächlich mit dem D. \_\_\_\_\_haus erzielten Mietertrag deutlich. Die Steuerverwaltung nahm daraufhin eine Neubewertung des strittigen Objekts anhand der Realwertmethode vor, wobei sie die Benotung und das wirtschaftliche Alter veränderte. Im Ergebnis resultierte für das Objekt Nr. 2 \_\_\_\_ ein amtlicher Wert von CHF 21'263'200.-- und für das ganze Grundstück Nr. 1 \_\_\_\_ ein solcher von CHF 188'085'400.-- (Einspracheentscheid vom 6.11.2024, pag. 1-3).

**D.** Dagegen hat die Vertreterin im Namen der Rekurrentin mit Eingabe vom 2. Dezember 2024 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) Rekurs erhoben. Sie beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben und den amtlichen Wert des D. \_\_\_\_\_hauses mit einem reduzierten Wert neu zu verfügen. Diesen Antrag begründet die Vertreterin hauptsächlich damit, dass die Rekurrentin als Eigentümerin des Gebäudes dieses im Rahmen eines "Dach und Fach"-Mietvertrags an die B. \_\_\_\_\_ AG vermiete. Dies bedeute, dass die Rekurrentin lediglich die Gebäudehülle samt Umschwung zur Verfügung stelle. Innenausbau und Installationen seien hingegen Sache der Mieterin. Zwar verleihe das Immobiliarsachenrecht der Grundeigentümerin eine Eigentümerstellung an den Mieterausbauten. Deren Einbezug in den von der Rekurrentin zu versteuernden amtlichen Wert sei jedoch aus wirtschaftlicher Sicht nicht gerechtfertigt und "würde der Systematik widersprechen" (Ziff. 3.9). Aus diesem Grund dürfe das wirtschaftliche Alter des Ausbaus und der Installationen nicht auf

15 Jahre reduziert werden. Auch habe die Steuerverwaltung die Noten für die Bauqualität und die Komfortstufe zu Unrecht erhöht.

**E.** Die Steuerverwaltung hat sich am 16. Januar 2025 vernehmen lassen. Sie beantragt, den Rekurs abzuweisen. Zur Begründung verweist die Steuerverwaltung auf ihre Ausführungen in der Verfügung vom 11. August 2020 und im Einspracheentscheid vom 6. November 2024. Ergänzend führt sie aus, dass Mieterausbauten nur dann vom Akzessionsprinzip ausgenommen würden, wenn sie im Grundbuch als Dienstbarkeit oder Anmerkung eingetragen seien. Dies treffe vorliegend nicht zu.

**F.** Die Vertreterin hat mit Eingabe vom 6. Februar 2025 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Sie führt namentlich aus, dass Mieterausbauten aufgrund der geltenden grundbuchrechtlichen Bestimmungen weder als Dienstbarkeit noch als Anmerkung im Grundbuch eingetragen werden könnten. Aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen zwischen Rekurrentin und Mieterin sei das Akzessionsprinzip faktisch durchbrochen. Dementsprechend dürften die Mieterausbauten bei der Festsetzung des amtlichen Werts nicht berücksichtigt werden.

**G.** Die Steuerrekurskommission hat die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 20. Januar 2026 ersucht, sich zur Frage der Bewertungsmethode (nach Ertrags- oder Realwert; siehe E. 3 ff. hiernach) zu äussern, was diese mit Antwort vom 10. Februar 2026 getan hat.

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

### **Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:**

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

Die Steuerrekurskommission beurteilt die vorliegende Streitsache in Dreierbesetzung, da der Streitwert nicht bestimmt werden kann (vgl. Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom

11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1] und VGE 100 2010 191 vom 9.5.2011, nicht publiziert).

**2.** Strittig ist der amtliche Wert des Grundstücks F. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_, gültig ab dem Steuerjahr 2020. Der Rekurs richtet sich jedoch ausschliesslich gegen die Bewertung des D. \_\_\_\_\_hauses (Objekt Nr. 2 \_\_\_\_).

**2.1** Anders als natürliche Personen, deren Grundstücke bei der Vermögenssteuerveranlagung mit dem amtlichen Wert berücksichtigt werden, versteuern juristische Personen ihr Grundeigentum grundsätzlich zum Buchwert gemäss Handelsbilanz ("Massgeblichkeitsprinzip, abgeleitet aus Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG). Die von den Gemeinden erhobene Liegenschaftssteuer wird jedoch auch bei juristischen Personen anhand des amtlichen Werts bemessen (Art. 261 Abs. 2 StG). Aus diesem Grund werden Grundstücke im Eigentum juristischer Personen ebenfalls amtlich bewertet (vgl. Art. 52 Abs. 2 StG i.V.m. dem Ausnahmekatalog von Art. 53 StG).

**2.2** Das vorliegende Verfahren ist durch die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke im Kanton Bern ausgelöst worden, die vom Grossen Rat mit Wirkung ab Steuerjahr 2020 beschlossen worden ist (Art. 182 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 des Dekrets vom 21. März 2017 über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte [AND; BSG 661.543]). Die allgemeine Neubewertung 2020 basiert auf Preiserhebungen in den Jahren 2013 bis 2016 (Art. 2 Abs. 2 AND). Zuvor ist letztmals per Steuerjahr 1999 eine allgemeine Neubewertung anhand von Daten der Bemessungsperiode 1993 bis 1996 durchgeführt worden. In den 21 Jahren seit der letzten allgemeinen Neubewertung sind die Verkehrswerte der Grundstücke im Kanton Bern insgesamt erheblich angestiegen und immer stärker von den amtlichen Werten abgewichen. Es gibt aber auch Regionen, in denen die Grundstückpreise nicht oder nur geringfügig zugenommen haben. Mit der allgemeinen Neubewertung 2020, die alle nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke im Kanton Bern betrifft, werden die amtlichen Werte den tatsächlichen Verkehrswerten angenähert (sie liegen im Durchschnitt jedoch immer noch erheblich darunter) und die regionalen Unterschiede reduziert. Dass der Grossteil der Grundstücke nach der allgemeinen Neubewertung 2020 einen höheren amtlichen Wert aufweist, ist demnach auf die Entwicklung des Immobilienmarkts zurückzuführen und vom Gesetzgeber beabsichtigt.

**2.3** Eigentliche Grundlage für die amtliche Bewertung sind die von der kantonalen Schatzungskommission erstellten "Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen" (abrufbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Themen > Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Links und Downloads > Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN20"; fortan: Bewertungsnormen). Bei der Bewertung überbauter Grundstücke unter-

scheiden die Bewertungsnormen namentlich zwischen Objekten, die ausgehend vom Ertragswert und solchen, die ausgehend vom Realwert bewertet werden. Zu den nach der Ertragswertmethode bewerteten Objekten zählen u.a. Wohnräume, Geschäfte, Büros und Gastrobetriebe, während für Industriebauten sowie "Objekte im Eigentum öffentlich-rechtlicher Körperschaften, die ihrer Zweckbestimmung nach der Allgemeinheit zur Verfügung stehen" die Realwertmethode angewandt wird (Ziff. 2.2.1 und 2.3.1 der Bewertungsnormen). Als Beispiel für die zweite Kategorie nennen die Bewertungsnormen u.a. Spitäler. Gemäss Definition in Art. 54 StG gilt als Ertragswert der kapitalisierte, in der betreffenden Gegend während der Bemessungsperiode erzielbare Mietertrag (Abs. 3), während sich der Realwert aus dem Zeitwert aller baulichen Anlagen inklusive Baunebenkosten und dem relativen Landwert zusammensetzt (Abs. 2).

**3.** Die Steuerverwaltung hat die allgemeine Neubewertung 2020 beim hier zu beurteilenden Grundstück automatisiert umgesetzt und dementsprechend nichts an der Bewertungsmethode der einzelnen Objekte geändert. Das hier strittige D. \_\_\_\_\_ haus ist nach dem Ertragswert bewertet worden, ebenso das Objekt Nr. 3 \_\_\_\_ (E. \_\_\_\_\_) und der Parkplatz (Objekt Nr. \_\_\_\_). Alle übrigen Objekte, darunter \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ und \_\_\_\_\_ sind ausgehend vom Realwert bewertet worden. Nach entsprechendem Hinweis in der Einsprache vom 10. September 2020 (Ziff. 3.3, pag. 5) hat die Steuerverwaltung das D. \_\_\_\_\_ haus (nicht aber die E. \_\_\_\_\_) nach der Realwertmethode neu bewertet.

**3.1** Wie erwähnt, gilt für Spitäler gemäss Ziff. 2.3.1 der Bewertungsnormen grundsätzlich die Realwertmethode. Allerdings ist zusätzlich vorausgesetzt, dass sich das fragliche Grundstück im Eigentum der öffentlichen Hand befindet, was vorliegend nicht zutrifft. Mit Blick darauf, dass es zweckmässig ist, Spitäler im Kanton Bern unabhängig von ihrer Eigentümerschaft gleich zu behandeln, erachtet die Steuerrekurskommission es jedoch als sachgerecht, auch Privatspitäler nach der Realwerthode zu bewerten.

**3.2** Gemäss Angaben der Rekurrentin sind im D. \_\_\_\_\_ haus allerdings "beinahe nur noch Arztpraxen [...] eingemietet" (Rekurschrift vom 2.12.2024, Ziff. 2.4). Dies bedeutet, dass die Rekurrentin, bzw. die B. \_\_\_\_\_ AG Mieterträge erzielt. Unter diesen Voraussetzungen ist fraglich, ob bei diesem Objekt der Wechsel von der Ertrags- zur Realwertmethode tatsächlich zwingend erforderlich gewesen ist. Aus diesem Grund hat die Steuerrekurskommission die Steuerverwaltung am 20. Januar 2026 ersucht, sich zu äussern (1) zu den Überlegungen, die zur Neubewertung des D. \_\_\_\_\_ houses nach der Realwertmethode geführt haben, (2) zum Grund für die Beibehaltung der Ertragswertmethode beim Objekt Nr. 3 \_\_\_\_ (E. \_\_\_\_\_) und (3) zur Frage, ob eine gefestigte Praxis betreffend die Bewertung von ähnlich genutzten Gebäuden auf Spitalgrundstücken im Kanton Bern existiere. Die Steuerverwaltung hat am 10. Februar 2026 zum ersten Punkt geantwortet, dass aufgrund des Umstands, dass die Räumlichkeiten im

D.\_\_\_\_\_haus nur an zugelassene Belegärzte des B.\_\_\_\_\_spitals vermietet werden dürfen, keine marktüblichen Mieterträge erwirtschaftet werden könnten. Aus diesem Grund habe sie dem Antrag der Rekurrentin, zur Realwertmethode zu wechseln, zugestimmt. Weil die Rekurrentin die Bewertung der E.\_\_\_\_\_ nicht beanstandet habe, sei bei diesem Objekt die Ertragswertmethode beibehalten worden. Ein Wechsel zur Realwertmethode könne jedoch im Rahmen des Rekursverfahrens nachgeholt werden. In Bezug auf die Bewertungspraxis erklärt die Steuerverwaltung, dass ähnlich genutzte Objekte in der Regel nach der Realwertmethode bewertet würden. Aufgrund der Ausführungen der Steuerverwaltung ist die Neubewertung des D.\_\_\_\_\_hauses nach der Realwertmethode nicht zu beanstanden.

**3.3** Es leuchtet jedoch nicht ein, dass das Gebäude der E.\_\_\_\_\_ als einziges nach der Ertragswertmethode bewertet wird, zumal das betroffene Objekt Nr. 3\_\_\_ eher einem typischen Spitalgebäude im Sinn der Bewertungsnormen entspricht als das von Belegärzten genutzte D.\_\_\_\_\_haus. Aus der Antwort der Steuerverwaltung lässt sich entnehmen, dass auch sie einen Wechsel zur Realwertmethode als korrekt betrachtet. Aus diesen Gründen rechtfertigt es sich, die Sache zur Neubewertung des Objekts Nr. 3\_\_\_ nach der Realwertmethode an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

**4.** In Bezug auf die vorliegend strittige Bewertung des D.\_\_\_\_\_hauses beanstandet die Rekurrentin in erster Linie, dass die von den Endmietern (d.h. den Belegärzten) veranlassten und finanzierten Innenausbauten und Installationen bei der Berechnung des amtlichen Werts des D.\_\_\_\_\_hauses mitberücksichtigt werden. Sie macht geltend, dass sie wirtschaftlich betrachtet nur über die Gebäudehülle und den Umschwung verfüge, die sie der B.\_\_\_\_\_ AG vermietet habe.

**4.1** Gemäss RZ 27 des Mietvertrags vom 19. Oktober 2015 zwischen der Rekurrentin und der B.\_\_\_\_\_ AG (Rekursbeilage 10) umfasst das "Dach- und Fach"-Mietverhältnis die Gebäudestatik, die Gebäudehülle mit Dach, Fassade, Fenster, Sonnenschutz, Aussentüren, Tore sowie Ver- und Entsorgungsleitungen. Aus der ebenfalls eingereichten Vorlage für einen Untermietvertrag zwischen der B.\_\_\_\_\_ AG und einem Belegarzt (Rekursbeilage 11) geht hervor, dass die Räumlichkeiten in einem "funktionsfähigen Standardausbau zur Vornahme des darüberhinausgehenden eigenen Mieterausbaus" übergeben werden (Ziff. 6.1). Alle vom Belegarzt finanzierten Mieterausbauten gehen nach Auflösung des Mietverhältnisses ohne Entschädigung in das Eigentum der Vermieterin über, sofern diese nicht deren Entfernung verlangt (Ziff. 6.4 und 7.2). Die Erklärung der Rekurrentin, dass sie im Wesentlichen nur die Gebäudehülle vermiete, wird durch die vorhandenen Unterlagen gestützt und auch von der Steuerverwaltung nicht bestritten.

**4.2** Die Vertreterin argumentiert, dass Mieterausbauten zwar aufgrund des sachenrechtlichen Akzessionsprinzips zum Bestandteil des Grundstücks würden, der Mieter diese Investitionen jedoch trotzdem handelsrechtlich aktivieren und abschreiben müsse. Solche Buchungen würden von den Steuerbehörden anerkannt. Weiter sei zu beachten, dass der Mieter jederzeit das Recht habe, die Mieterausbauten wieder zu entfernen. Im Ergebnis werde die sachenrechtliche Eigentümerstellung der Grundeigentümerin in Bezug auf Mieterausbauten somit durch die obligationenrechtliche Vertragsgestaltung übersteuert (Rekursschrift vom 2.12.2024, Ziff. 3.7 f.).

**4.3** "Grundstücke im Sinne von Artikel 655 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) [...] einschliesslich der Bestandteile (Art. 642 ZGB) und der mit ihnen verbundenen Nutzungsrechte (Art. 730 ff. ZGB)" gehören gemäss Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG zum unbeweglichen Vermögen und werden als solche amtlich bewertet (Art. 52 Abs. 2 StG, Ausnahmen nach Art. 53 StG vorbehalten). Dieser gesetzliche Verweis auf die sachenrechtlichen Bestimmungen des Zivilrechts steht der von der Rekurrentin vertretenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Bewertung von Mieterausbauten entgegen. Dementsprechend finden sich weder in den Bewertungsnormen noch in den "Schätzungstechnischen Weisungen" (von der Steuerverwaltung verfasste Anordnungen z.H. der von ihr beauftragten Schätzer, nicht publiziert) besondere Regeln zur Bewertung von Mieterausbauten. Wie die Vertreterin erwähnt, sind Mietverhältnisse wie dasjenige zwischen der Rekurrentin und der B.\_\_\_\_\_ AG bei Geschäftsliegenschaften nicht unüblich (oft vereinfachend als "Rohbaumiete" bezeichnet). Auch in solchen Fällen werden sämtliche Bestandteile eines Grundstücks in die amtliche Bewertung einbezogen, ungeachtet allfälliger Vertragsbestimmungen, die von der sachenrechtlichen Eigentumsdefinition abweichen. Soweit ersichtlich, ist diese Praxis bis anhin nie gerichtlich angefochten worden. So hat die Steuerrekurskommission in einem Entscheid aus dem Jahr 2016, der ein Geschäftshaus in einem Stadtzentrum betrifft, nur beiläufig ausgeführt, dass Ausbauten und Installationen, welche durch die Mieterschaft in eigener Verantwortung und auf eigene Rechnung in Auftrag gegeben worden sind, bei der amtlichen Bewertung berücksichtigt würden, soweit es sich um Bestandteile des Grundstücks im sachenrechtlichen Sinn handle (RKE 100 2014 527 vom 20.9.2016, Ziff. 1.2 des im Entscheid wiedergegebenen Augenschein-Protokolls, nicht publiziert). Hingegen hat sich die Steuerrekurskommission schon öfters mit der Frage beschäftigt, ob bestimmte Einrichtungen Bestandteile des zu bewertenden Grundstücks darstellen (bejaht: "Schirmbar" bei einem Skirestaurant: RKE 100 2006 8006 vom 18.8.2009, nicht publiziert; verneint: Aufdach-Photovoltaikanlage: RKE 100 2010 886 vom 19.6.2012, nicht publiziert; verneint: Fertighäuschen, die von Dauermietern auf einer Campingparzelle errichtet werden: RKE 100 2016 75 vom 14.3.2017). Dass die vorliegend zu beurteilenden Mieterausbauten sachenrechtlich Bestandteile des D.\_\_\_\_\_hauses bzw. des Grundstücks Nr. 1\_\_\_ sind, wird von der Vertreterin ausdrücklich anerkannt (Rekursschrift vom 2.12.2024, Ziff. 3.7). Sowohl der Wortlaut des Ge-

setzes als auch die langjährige und nicht umstrittene Praxis der Steuerverwaltung sprechen somit gegen die Rechtsauffassung der Rekurrentin hinsichtlich wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

**4.4** Die Steuerverwaltung erklärt in ihrer Vernehmlassung vom 16. Januar 2025 allerdings, dass Mieterausbauten bei der amtlichen Bewertung "vom Akzessionsprinzip ausgenommen" würden, falls sie als Dienstbarkeit oder Anmerkung im Grundbuch eingetragen seien. Die Vertreterin entgegnet in ihrer Stellungnahme vom 6. Februar 2025, dass aufgrund der sachenrechtlichen Bestimmungen Mieterausbauten weder als Dienstbarkeit noch als Anmerkung im Grundbuch eingetragen werden könnten. Wie sich aus vorstehender Erwägung ergibt, sind Mieterausbauten bei der amtlichen Bewertung relevant, soweit es sich um Bestandteile des Grundstücks handelt. Vorliegend ist kein Grundbucheintrag vorhanden, der gegebenenfalls zu einem anderen Ergebnis führen würde. Folglich spielt es keine Rolle, ob ein solcher Eintrag überhaupt möglich wäre.

**4.5** Weiter macht die Vertreterin geltend, dass die Mieter die von ihnen finanzierten Ausbauten in der Handelsbilanz aktivieren und in den Folgeperioden abschreiben dürften, was von den Steuerbehörden bei der Veranlagung der periodischen Steuern akzeptiert werde. Wie in E. 2.1 hiavor ausgeführt, spielt der amtliche Wert für die Gewinn- und Kapitalbesteuerung keine Rolle. Umgekehrt ist die jeweilige Bilanzierung der Grundstücke für die Bestimmung des amtlichen Werts irrelevant.

**4.6** Von Bedeutung ist hingegen, dass der amtliche Wert bei Grundstücken im Eigentum von juristischen Personen für die Liegenschaftssteuer herangezogen wird (E. 2.1 hiavor). Diese ist (nur) von Eigentümern oder Nutzniessern an einem Grundstück zu bezahlen (Art. 259 Abs. 1 und 2 StG). Würden Mieterausbauten vom amtlichen Wert nicht erfasst, blieben diese unbeweglichen Vermögensbestandteile von der Liegenschaftssteuer ausgenommen, weil Mieter nicht liegenschaftssteuerpflichtig sind. Dies würde bedeuten, dass die Gemeinden, welche die Liegenschaftssteuer erheben, geringere Steuereinnahmen hätten, falls ein Gebäude Mieterausbauten enthalten würde, als wenn dies nicht der Fall wäre. Eine solche unterschiedliche Besteuerung ansonsten gleichartiger Liegenschaften wäre mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung wohl nicht vereinbar (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Auch dieser Aspekt spricht gegen die Argumentation der Rekurrentin.

**4.7** Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung zu Recht sämtliche Ausbauten und Installationen, die Bestandteile des Grundstücks Nr. 1\_\_\_ sind, bei der Bestimmung des amtlichen Werts mitberücksichtigt hat.

**5.** Die Rekurrentin macht weiter geltend, dass die Steuerverwaltung das wirtschaftliche Alter zu tief und die Noten für die Bauqualität sowie die Komfortstufe zu hoch festgesetzt habe.

**5.1** In der bis 2019 gültigen Bewertung nach der Ertragswertmethode war das D.\_\_\_\_\_haus in vier Objektteile aufgeteilt (siehe Objektprotokoll, pag. 161): "Wohnen" (239.6 Raumeinheiten) Arztpraxis (884 m<sup>2</sup>), Büro (2'092 m<sup>2</sup>) sowie Archiv (320 m<sup>2</sup>). Diese Objektteile waren identisch benotet (Gebäudeart 1, Bauqualität 7, Komfortstufe 6, Wohn- bzw. Geschäftslage 7, Verkehrslage 8). Das wirtschaftliche Alter betrug 28 Jahre (Wohnen und Archiv), 25 Jahre (Büro) bzw. 19 Jahre (Arztpraxis), jeweils bezogen auf das Jahr 1998. Daraus resultierte ein amtlicher Wert von CHF 13'556'000.--. Mit der allgemeinen Neubewertung 2020 ist das wirtschaftliche Alter bei jedem Objektteil um 22 Jahre erhöht worden und bezieht sich nun auf das Bezugsjahr 2020. An der Benotung hat sich nichts geändert, abgesehen von der auf 9 erhöhten Verkehrslagenote (gemäss neuem Verkehrslagenotenplan, abrufbar unter: <https://www.agi.dij.be.ch>), Menu "Geoportal > Karten > Angebot an Karten). Aufgrund der neuen Mietwertansätze und Zinssätze hat sich der amtliche Wert des D.\_\_\_\_\_hauses auf CHF 20'778'300.-- erhöht (Verfügung vom 11.8.2020, pag. 142).

**5.2** In der Einsprache vom 10. September 2020 (pag. 4-6) hat die Vertreterin ausgeführt, dass das Gebäude bereits seit dem Jahr 2007 keine Wohnungen mehr, sondern praktisch nur noch Arztpraxen umfasse. Sie hat diesen Umstand mit einem Mieterspiegel (pag. 13) und mit einer Fotodokumentation vom 11. Juni 2024 (pag. 57-74) dokumentiert. Gestützt auf diese Unterlagen sowie die in E. 3 ff. geschilderten Überlegungen hat die Steuerverwaltung entschieden, dem Ersuchen der Rekurrentin stattzugeben und das D.\_\_\_\_\_haus neu nach der Realwertmethode zu bewerten. Aus den eingereichten Fotos ergibt sich ohne weiteres, dass das bisherige wirtschaftliche Alter unter Einbezug der von den Mietern vorgenommenen Ausbauten und Installationen deutlich zu reduzieren ist. Weiter hat die Vertreterin selbst erklärt, dass das D.\_\_\_\_\_haus bereits seit vielen Jahren nicht mehr für Wohnzwecke genutzt werde. Daraus folgt, dass die bis 2019 gültige Bewertung, die zu mehr als der Hälfte auf Wohnungen basiert hat, schon längst hätte überarbeitet werden müssen. Die Steuerverwaltung hat das wirtschaftliche Alter neu wie folgt festgelegt: Rohbau I (Faktor 1) und Rohbau II (Faktor 2) je 52 Jahre, Ausbau (Faktor 3) und Installationen (Faktor 4) je 15 Jahre (pag. 82), was aufgrund der unterschiedlichen Gewichtung ein Total von 26 Jahren ergibt ( $[1 * 52 + 2 * 52 + 3 * 15 + 4 * 15] / 10 = 26.1$ ). Die Vertreterin bringt ausser der pauschalen Bestreitung nichts vor, was an der Angemessenheit des neuen wirtschaftlichen Alters zweifeln liesse. Ebenso ist offensichtlich, dass die bisherige Note 6 für die Komfortstufe zu tief ist. Die neuen Noten 9 für die Komfortstufe und 8 für die Bauqualität (zuvor 7) liegen am oberen Rand des der Steuerverwaltung zustehenden Ermessensspielraums, sind jedoch mit den anderen Realwertobjekten auf dem bewerteten

Grundstück vergleichbar. Weiter hat die Steuerverwaltung die Verkehrslagenote auf 8 festgesetzt und ist damit zu Gunsten der Rekurrentin vom Verkehrslagenotenplan abgewichen (was gemäss Ziff. 2.3.5 der Bewertungsnormen zulässig ist). Die übrigen Noten für die Nutzungsmöglichkeit (7) und die Zweckmässigkeit (8), die bei der Ertragswertmethode nicht existieren, liegen ebenfalls im üblichen Rahmen.

**5.3** Weiter ist festzuhalten, dass die Benotung bei der Realwertmethode nur einen vergleichsweise bescheidenen Einfluss auf den amtlichen Wert hat: Bei der Neubewertung ist die Steuerverwaltung vom Gebäudeversicherungswert von CHF 28'134'000.-- ausgegangen (pag. 15). Für Nebenkosten hat sie pauschal 10 % hinzugerechnet. Der Altersabzug von 28.9 % ergibt sich aus dem wirtschaftlichen Alter von 26 Jahren und der geschätzten Gebäudelebensdauer von 90 Jahren. Daraus resultiert der Zeitwert des Gebäudes von rund CHF 20.2 Mio. Nach Addition des relativen Landwerts von rund CHF 6.4 Mio. erhält man den Realwert von CHF 26'579'070.--. Bei Realwertobjekten wird dem Ertragswert durch einen Abschlag Rechnung getragen, indem der Realwert mit dem doppelten Notentotal in Prozent multipliziert wird (vgl. Ziff. 2.3.7 der Bewertungsnormen). Vorliegend beträgt das Notentotal 40 Punkte (Nutzungsmöglichkeit 7, Bauqualität 8, Komfortstufe 9, Zweckmässigkeit 8, Verkehrslage 8), weshalb der amtliche Wert CHF 21'263'200.-- beträgt (CHF 26'579'070.-- \* 80 %). Ein Notenpunkt mehr oder weniger würde den amtlichen Wert somit nur um 2.5 % verändern ( $1 * 2 / 80 * 100 = 2.5$ ).

**6.** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die von den Mietern veranlassten Innenausbauten und Installationen zu Recht bei der amtlichen Bewertung des D.\_\_\_\_\_hauses mitberücksichtigt hat. Zudem hat die Steuerverwaltung bei der Festsetzung der Bewertungsfaktoren den ihr zustehenden Ermessensspielraum nicht überschritten. Hingegen ist das Objekt Nr. 3\_\_\_ (E.\_\_\_\_\_) zu Unrecht nach der Ertragswertmethode bewertet worden. Aus diesem Grund ist die Sache zur Neubewertung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

**7.** Weil die Rekurrentin mit ihren Anträgen bezüglich Bewertung der Mieterausbauten und der Bewertungsfaktoren nicht durchdringt, ist sie als unterliegend zu betrachten. Sie hat gemäss Art. 200 Abs. 1 StG die gesamten Verfahrenskosten zu tragen. Diese werden auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'500.-- festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

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

8. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des geltenden Verfahrensrechts des Kantons Bern als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 und 4 VRPG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, selbstständig angefochten werden (statt vieler: VGE 100 2025 345/346 vom 30.10.2025).

**Aus diesen Gründen wird erkannt:**

1. Der Rekurs betreffend die amtliche Bewertung des Grundstücks F. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_, gültig ab Steuerjahr 2020, wird hinsichtlich der Anträge der Rekurrentin zum Objekt Nr. 2\_\_\_\_ (D. \_\_\_\_\_haus) abgewiesen.
2. Die Sache wird zur Neubewertung des Objekts Nr. 3\_\_\_\_ (E. \_\_\_\_\_) an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'500.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

6. Zu eröffnen an:

- C. \_\_\_\_\_ AG zuhanden der A. \_\_\_\_\_-Stiftung
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Einwohnergemeinde F. \_\_\_\_\_

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION  
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann