

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 12. August 2014

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichterin Steinmann
Gerichtsschreiberin Büchi



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

gegen

A. _____
Beschwerdegegner

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägematstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend amtliche Bewertung (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons
Bern vom 18. Juni 2013; 100 10 678)

Sachverhalt:

A.

Nachdem A. _____ einen neuen Autounterstand erstellt hatte, veranlasste die Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerverwaltung), Abteilung amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte, eine ausserordentliche Neubewertung für das Grundstück B. _____ Gbbl. Nr. 1___ und verfügte am 8. März 2010 mit Wirkung ab dem Steuerjahr 2009 einen amtlichen Wert von Fr. 642'140.--. Die dagegen erhobene Einsprache wies sie am 18. August 2010 ab.

B.

Am 16. September 2010 gelangte A. _____ mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Per 1. Januar 2012 übertrug er das Eigentum am Grundstück seinem Sohn, C. _____. Mit Entscheid vom 18. Juni 2013 hiess die StRK den Rekurs teilweise gut und setzte den amtlichen Wert der Liegenschaft ab dem Steuerjahr 2009 auf Fr. 585'040.-- fest.

C.

Gegen diesen Entscheid hat die Steuerverwaltung am 23. Juli 2013 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit dem Antrag, der Entscheid der StRK sei aufzuheben.

A. _____ erklärt mit Eingabe vom 15. August 2013, er nehme «am ungewöhnlichen Rechtsstreit zwischen zwei Ämtern nicht teil». Die StRK schliesst mit Vernehmlassung vom 29. Juli 2013 auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989

über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Die steuerpflichtige Person ist notwendige Partei sowohl im Veranlagungsverfahren als auch in einem allenfalls daran anschliessenden Rechtsmittelverfahren. Sie kann sich der Verfahrensbeteiligung nicht entziehen, auch nicht durch den Verzicht auf eigene Rechtsbegehren. Verzichten kann sie lediglich auf das Ausüben ihrer Parteirechte (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 12 N. 5 und 20; VGE 21490 vom 17.3.2003, in NStP 2003 S. 76 E. 1b). Mit seiner Erklärung, am vorliegenden Verfahren nicht teilzunehmen, verzichtet der Beschwerdegegner somit nur auf die Ausübung seiner Parteirechte. Seine Parteistellung im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht wird durch die Erklärung indes nicht berührt.

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

2.1 Der Vermögenssteuerwert von Grundstücken wird im Verfahren der amtlichen Bewertung festgesetzt (Art. 52 Abs. 2 und 3 StG). Wurde der amtliche Wert eines Grundstücks einmal rechtskräftig bestimmt, so gilt er bis zur nächsten allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (Art. 181 Abs. 3 StG; Art. 7 Abs. 2 des Dekrets vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte [ABD; BSG 661.543]). Im Unterschied zum Steuerwert anderer Vermögensgegenstände wird der amtliche Wert somit nicht für jede Veranlagungsperiode neu bestimmt, sondern soll über längere Zeit als Grundlage für die Steuerbemessung dienen.

2.2 Eine allgemeine Neubewertung wird vorgenommen, wenn sich die Verkehrs- oder Ertragswerte der Grundstücke seit der letzten allgemeinen Neubewertung zumindest in einem Grossteil des Kantons erheblich verändert haben (Art. 182 Abs. 1 StG). Schon vor einer solchen allgemeinen Anpassung der amtlichen Werte erfolgt gestützt auf Art. 183 Abs. 1 StG eine ausserordentliche Neubewertung, wenn ein Grundstück seit der letzten Bewertung bestimmte tatsächliche oder rechtliche Veränderungen erfahren hat. Darunter fallen namentlich bauliche Veränderungen wie der Neubau, Umbau und Abbruch von Gebäuden und Anlagen, Sanierungen oder grössere

Renovationen (Bst. a) sowie Änderungen in der Benützungsort oder im Bestand von Grundstücken und Gebäuden (Bst. b). Eine ausserordentliche Neubewertung ist ebenfalls durchzuführen, wenn die Gemeinde oder die Eigentümerin bzw. der Eigentümer nachweist, dass wegen besonderer Verhältnisse eine Neubewertung des Grundstücks einen um wenigstens zehn Prozent höheren oder tieferen amtlichen Wert ergäbe (Art. 183 Abs. 2 StG). In Anlehnung an diese Bestimmung führt nach der Praxis des Verwaltungsgerichts der ausserordentliche Neubewertungsgrund «bauliche Veränderungen» gemäss Art. 183 Abs. 1 Bst. a StG (auch erst) dann zu einer Neubewertung, wenn die Veränderungen beim Grundstück gesamthaft eine Wertveränderung um mindestens zehn Prozent des amtlichen Werts bewirken (BVR 2007 S. 553 E. 3.2, 2006 S. 551 E. 2.1, 2005 S. 82 E. 3.1). Mit der ausserordentlichen Neubewertung haben keine Änderungen der im Rahmen pflichtgemässen Ermessens vorgenommenen Schätzungen und Beurteilungen zu erfolgen (vgl. Annik Bärtschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum bernischen Steuerrecht, Band 2, Art. 126 bis 293, 2011, Art. 183 N. 3).

2.3 Art. 181 Abs. 4 StG regelt, unter welchen Voraussetzungen die Steuerverwaltung auf eine in Rechtskraft erwachsene amtliche Bewertung zurückkommen kann, ohne dass sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse verändert haben. Es handelt sich dabei um eine spezialgesetzliche Wiederaufnahme (Art. 56 Abs. 2 VRPG), für welche die blosse Feststellung einer Auslassung oder einer offensichtlichen Unrichtigkeit der rechtskräftigen Bewertung genügt. Im Gegensatz zu Art. 183 Abs. 2 und Abs. 1 Bst. a StG (bauliche Veränderungen) bleibt bei Art. 181 Abs. 4 StG kein Raum für die Anwendung der 10 %-Regel. Eine Auslassung im Sinn von Art. 181 Abs. 4 StG liegt beispielsweise vor, wenn bei der letzten Neubewertung eines Grundstücks ein Gebäude oder ein Gebäudeteil übersehen wurde. Auch der Umstand, dass der Einbau einer neuen Heizanlage oder die Vornahme von erheblichen Renovationsarbeiten nicht berücksichtigt wurde, kann eine Auslassung darstellen. Eine offensichtliche Unrichtigkeit ist etwa im Fall der Nichtberücksichtigung einer Bauzone gegeben oder wenn eine Eigentumswohnung unter Anwendung des Grundansatzes für Mehrfamilienhäuser bewertet worden ist. Stellt die Steuerverwaltung eine Auslassung oder eine offensichtliche Unrichtigkeit fest, so kann die Korrektur nur darin bestehen, den konkret festgestellten Fehler, d.h. die Auslassung oder die offensichtliche Unrichtigkeit, zu beheben. Die Korrektur darf nicht Anlass sein für eine umfassende Überprüfung der Bewertung. Der korrigierte amtliche Wert wird ab der Veranlagungsperiode steuerrechtlich wirksam, in welcher das Korrekturverfahren eingeleitet worden ist (Art. 181 Abs. 4 Satz 2 StG; BVR 2005 S. 82 E. 3.2 und 5.2; VGE 22756/22760 vom 10.9.2007, E. 5.3 je mit Hinweisen).

2.4 Dieses bernische System der amtlichen Bewertung stellt sicher, dass die festgesetzten Werte mehr oder weniger den aktuellen Verhältnissen entsprechen; es

ist praktisch ausgeschlossen, dass über Jahre keine Anpassung erfolgt, obschon sich die massgebenden Grössen erheblich verändert haben. Die Berner Regelung ist damit mit den Vorgaben des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vereinbar (BGer 2A.109/2007 vom 9.8.2007, E. 3.2, sowie BVR 2012 S. 545 E. 2.3, je mit Hinweisen).

3.

3.1 Auf dem Grundstück B. _____ Gbbl. Nr. 1___ befinden sich ein Wohnhaus (Bauernhaus mit Ökonomieteil, Gebäude-Nr. 2___) und mehrere Nebengebäude (Nrn. 2___A – 2___D). Anlässlich der letzten allgemeinen Neubewertung per 1. Januar 1999 wurde für das Grundstück ein amtlicher Wert von Fr. 554'590.-- und ab dem Steuerjahr 2003 ein amtlicher Wert von Fr. 522'240.-- festgelegt (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A] pag. 66 ff. und 73 ff.). Nachdem der Beschwerdegegner auf dem Grundstück einen Autounterstand erstellt hatte, führte die Steuerverwaltung eine ausserordentliche Neubewertung durch und erhöhte den amtlichen Wert ab dem Steuerjahr 2009 auf Fr. 642'140.--, wobei sie für den neu erstellten Unterstand (Nr. 2___E) einen Wert von Fr. 27'200.-- einsetzte. Im Übrigen beruhte die Erhöhung des amtlichen Werts darauf, dass die Steuerverwaltung eine asphaltierte Fläche neu als Parkplatz bewertete und einzelne Bewertungsnoten des Grundstücks änderte, was bei den Gebäuden Wohnhaus/Gewerbe (Nr. 2___), Schweinescheune (Nr. 2___A), Garage (Nr. 2___B), Hühnerhaus (Nr. 2___C) und Schopf (Nr. 2___D) zu einer höheren Bewertung führte.

3.2 Die StRK reduzierte den amtlichen Wert auf Fr. 585'040.-- mit der Begründung, dass die Steuerverwaltung die ausserordentliche Neubewertung wegen des neu erstellten Unterstands nicht hätte zum Anlass nehmen dürfen, um auf dem gesamten Grundstück und vor allem im Innern der Gebäude gezielt nach Auslassungen und offensichtlichen Unrichtigkeiten im Sinn von Art. 181 Abs. 4 StG zu suchen. Aus diesem Grund bestätigte die StRK nur die Bewertung des neu erstellten Unterstands (Nr. 2___E) und des Parkplatzes sowie die Korrektur bei der Benotung der Wohnlage, weil dafür keine – nach Auffassung der StRK unzulässige – Besichtigung der Gebäude erforderlich gewesen war. Im Übrigen machte sie die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Änderungen bei der Bewertung der Gebäude wieder rückgängig. Dagegen richtet sich die Beschwerde der Steuerverwaltung. Umstritten und zu entscheiden ist somit nur, ob die Steuerverwaltung anlässlich der ausserordentlichen Neubewertung das ganze Grundstück und namentlich das Gebäudeinnere besichtigen

und nur so feststellbare Auslassungen bzw. offensichtliche Unrichtigkeiten der letzten rechtskräftigen Veranlagung berichtigen durfte.

4.

4.1 Anlässlich einer ausserordentlichen Neubewertung wird keine vollständig neue Schätzung vorgenommen. Vielmehr werden nur diejenigen Bewertungsfaktoren angepasst, welche durch die (baulichen) Veränderungen beeinflusst worden sind und bei denen sich eine Anpassung aufdrängt; dagegen geht es nicht an, in einem solchen Verfahren auch Noten und weitere Bewertungsfaktoren anzupassen, die von einer Veränderung im Sinne von Art. 183 StG in keiner Weise betroffen sind (BVR 2007 S. 553 E. 4.2.2, 2004 S. 385 E. 5). Von vornherein nicht Gegenstand einer ausserordentlichen Neubewertung sind nach dem Gesagten bauliche Veränderungen, die schon vor der letzten allgemeinen Neubewertung vorgenommen worden sind, oder Verschlechterungen des Gebäudezustands infolge Zeitablaufs (vorne E. 2.2). Hingegen ist die ausserordentliche Neubewertung in räumlicher Hinsicht nicht etwa auf einen bestimmten Teil des Grundstücks oder gar auf den Gegenstand beschränkt, der die ausserordentliche Bewertung ausgelöst hat. Entgegen der Auffassung der StRK ist dies auch dem in BVR 2007 S. 553 publizierten Entscheid nicht zu entnehmen. Mehrere kleinere, etappenweise vorgenommene Veränderungen, die aufgrund der 10 %-Regel (vorne E. 2.2) für sich alleine noch keine ausserordentliche Neubewertung rechtfertigen, müssten sonst womöglich bis zur nächsten allgemeinen Neubewertung unberücksichtigt bleiben (vgl. dazu BVR 1997 S. 62 E. 3c). Zudem ist zumindest fraglich, ob das bernische System den Anforderungen von Art. 66 StHG noch genügen würde, wenn die ausserordentliche Neubewertung generell auf den Gegenstand beschränkt würde, dessen Veränderung die ausserordentliche Bewertung ausgelöst hat (vgl. vorne E. 2.4). Es kann somit festgehalten werden, dass sich eine ausserordentliche Neubewertung stets auf ein gesamtes Grundstück bezieht und dass alle Veränderungen, die aufgrund ihrer Natur unter Art. 183 Abs. 1 StG fallen, berücksichtigt werden dürfen.

4.2 Die Steuerverwaltung war nach dem Gesagten berechtigt, zur Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts im Zusammenhang mit der ausserordentlichen Neubewertung alle Räume und Zimmer des Haupt- sowie der Nebengebäude zu betreten bzw. zu besichtigen. Bei dieser Gelegenheit festgestellte Auslassungen und offensichtliche Unrichtigkeiten der letzten rechtskräftigen Veranlagung im Sinn von Art. 181 Abs. 4 StG durfte sie ohne weiteres korrigieren, was denn auch von keiner Seite bestritten wird (vgl. angefochtener Entscheid, E. 7.2 und E. 5.3 S. 7). Das

Vorgehen der Steuerverwaltung war somit entgegen der Auffassung der StRK zulässig. Die Beschwerde erweist sich insofern als begründet.

4.3 Da die StRK die Feststellung von nicht «automatisch» bei der Besichtigung des neuen Unterstands erkennbaren Auslassungen und offensichtlichen Unrichtigkeiten im Sinn von Art. 181 Abs. 4 StG für unzulässig hielt, hatte sie bisher keinen Anlass, sich dazu zu äussern, ob die von der Steuerverwaltung abgeänderten Bewertungsnoten im Einzelnen tatsächlich offensichtlich unrichtig waren und wenn ja, ob die Steuerverwaltung deren Werte korrekt festgelegt hat. Es ist nicht Sache des Verwaltungsgerichts, dies als erste und einzige kantonale Beschwerdeinstanz zu klären. Der Entscheid der StRK vom 18. Juni 2013 ist deshalb in teilweiser Gutheissung der Beschwerde aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid an die StRK zurückzuweisen.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdegegner grundsätzlich kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Da er im verwaltungsgerichtlichen Verfahren indes keinen Antrag gestellt hat, ist er nicht als unterliegend zu betrachten, weshalb ihm auch keine Kosten aufzuerlegen sind (VGE 2013/56/57 vom 28.4.2014, E. 5, 2008/23215/23216 vom 18.11.2008, in NStP 2009 S. 12 E. 7.1, 22439/22440 vom 7.4.2006, in NStP 2006 S. 38 E. 5.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 3). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 3 VRPG).

6.

Gegen das vorliegende Urteil steht grundsätzlich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]). Da es sich um einen Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 BGG handelt (vgl. BGE 135 II 30 E. 1.3, 133 V 477 E. 4.1), ist die Beschwerde nur zulässig, wenn die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG erfüllt sind.

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird insoweit gutgeheissen, als der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 18. Juni 2013 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Steuerrekurskommission zurückgewiesen wird.
2. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
3. Zu eröffnen:
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - dem Beschwerdegegner
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.