

100.2014.122U
ARB/GSE/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 5. Juli 2016

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Müller
Gerichtsschreiberin Gschwind

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

gegen

A. _____ GmbH
handelnd durch die statutarischen Organe
Beschwerdegegnerin

und

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

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2009 (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. März 2014;
100 12 177)



Sachverhalt:

A.

Am 22. Dezember 2009 veräusserte die A._____ GmbH drei Stockwerkeinheiten der Liegenschaft B._____strasse 1__ in C._____ zum Preis von Fr. 250'000.-- an D._____ und E._____, die als Mitglieder der Gesellschaft mit deren Geschäftsführung betraut waren. Am 23. November 2010 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) die A._____ GmbH abweichend von ihrer Selbstdeklaration auf einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 188'500.--. Gestützt auf eine Verkehrswertschätzung ihrer Abteilung Amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte, die einen Verkehrswert von Fr. 450'000.-- ermittelt hatte, ging sie im Umfang der Differenz zum vereinbarten Kaufpreis von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus und nahm dementsprechend beim Gewinn eine Aufrechnung von Fr. 200'000.-- vor. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung am 7. März 2012 ab.

B.

Dagegen gelangte die A._____ GmbH am 5. April 2012 mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese liess durch einen externen Experten ein Verkehrswertgutachten erstellen. Gestützt darauf hiess die StRK das Rechtsmittel mit Entscheid vom 25. März 2014 insoweit teilweise gut, als sie den Verkehrswert der drei Wohnungen auf insgesamt Fr. 370'000.-- festsetzte, was einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 120'500.-- ergab.

C.

Hiergegen hat die Steuerverwaltung am 30. April 2014 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der Entscheid der StRK vom 25. März 2014 sei aufzuheben.

Die StRK beantragt mit Vernehmlassung vom 14. Mai 2014 die Abweisung der Beschwerde. Die A. _____ GmbH hat sich nicht geäußert.

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 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG). Da vorliegend die Verkehrswertschätzung von drei Stockwerkeinheiten umstritten ist, überprüft das Verwaltungsgericht – wie bei der Festsetzung amtlicher Grundstückswerte – die von der Vorinstanz vorgenommene Schätzung nur hinsichtlich Methode und Ergebnis in jenen Punkten, die beanstandet sind. Bei Fragen, die besondere Fachkenntnisse und einschlägige Erfahrung voraussetzen, greift es nur dann korrigierend in die Beurteilung der Vorinstanz ein, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist oder wenn aus der Verletzung von Schätzungsnormen bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultiert (BVR 2013 S. 331 [VGE 2011/385 vom 14.12.2012], nicht publ. E. 1.2 mit Hinweisen, 1996 S. 230 E. 1b).

2.

2.1 Gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer namentlich Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens sowie von Anteilen daran ergeben. Die Kantone können die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erheben, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen (Art. 12 Abs. 4 StHG). Der Kanton Bern folgt bei der Besteuerung von Grundstückgewinnen grundsätzlich dem sog. monistischen System, das – von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen – nicht zwischen Privat- und Geschäftsvermögen unterscheidet: Steuerpflichtig sind sowohl natürliche als auch juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 128 Abs. 1 i.V.m. Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG; vgl. BVR 2008 S. 490 E. 3.1). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich dabei nach dem Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen; Rohgewinn) unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG).

2.2 Als Erlös gilt der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die erwerbende Person gegenüber der veräussernden Person zu deren Gunsten oder zu Gunsten einer Drittperson verpflichtet (Art. 138 Abs. 1 StG). Grundsätzlich entspricht der massgebende Erlös dem verkündeten Kaufpreis, der vermutungsweise den objektiven Wert bzw. den Verkehrswert der Liegenschaft wiedergibt. Der offene Gesetzestext macht jedoch deutlich, dass von dieser Regel abzuweichen ist, sofern die Käuferin oder der Käufer über den verkündeten Verkaufspreis hinaus zusätzliche Leistungen erbracht hat, welche dem Erlös zuzurechnen sind. Solche zusätzlichen Erlösbestandteile können beispielsweise auf (verdeckten) Gewinnausschüttungen beruhen (vgl. VGE 2010/101 vom 19.9.2011, E. 2.1 f. mit weiteren Hinweisen). Es handelt sich dabei um Leistungen einer Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder dieser nahestehende Personen, wobei die Leistungen einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich gerin-

gerem Umfang gewährt worden wären und ihnen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen (BGE 138 II 57 E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N. 99 ff.; Markus Reich, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 20 DBG N. 46 ff.). Ferner wird vorausgesetzt, dass der entsprechende Charakter der Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1 [Pra 95/2006 Nr. 117]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 20 N. 144; zum Ganzen VGE 2015/131/132 vom 24.9.2015, E. 3.5.1).

3.

3.1 Die Liegenschaft an der B._____strasse 1___ in C._____ wurde in den Jahren 1998 und 1999 unter Erhalt der «Grundsubstanz (Fundationen, Wände, Decke, usw.) des früheren Chalets» umgebaut (vgl. Vorakten StRK pag. 56). Im Anschluss daran erfolgte eine Aufteilung der Liegenschaft in sechs Stockwerkeinheiten, darunter die drei streitbetroffenen Wohnungen. Bei Letzteren handelt es sich um eine 3,5-Zimmerwohnung im ersten Obergeschoss (C._____ Gbbl. Nr. 2___-2) sowie um eine 2-Zimmerduplexwohnung (C._____ Gbbl. Nr. 2___-3) und ein Studio (C._____ Gbbl. Nr. 2___-6) im Dachgeschoss. Die Beschwerdegegnerin erwarb diese in den Jahren 2001 bzw. 2002 im Rahmen von Zwangsverwertungen zum Preis von insgesamt Fr. 220'000.-- (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 9 und 15 ff.; Vorakten StRK pag. 36). Nachdem ihre Bemühungen um Verkauf der drei Stockwerkeinheiten erfolglos geblieben waren, veräusserte die Beschwerdegegnerin diese am 22. Dezember 2009 an ihre Gesellschafterin und ihren Gesellschafter zum Preis von insgesamt Fr. 250'000.-- (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 52; Kaufvertrag vom 11.12.2009, in Vorakten Steuerverwaltung pag. 39 ff.). Anlässlich einer Neubewertung vom 26. April 2010 setzte die Steuerverwaltung den amtlichen Wert der drei Stockwerkeinheiten auf gesamthaft Fr. 272'070.-- fest (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 12 ff.; Vorakten StRK pag. 36).

3.2 Am 5. November 2010 erstellte die Abteilung Amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte der Steuerverwaltung eine Verkehrswertschätzung der drei Wohnungen. Im «Expertenbericht Verkehrswert» (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 59 f. [nachfolgend: Expertenbericht Steuerverwaltung]) erklärte der zuständige Sachbearbeiter, den Verkehrswert «lediglich grob überprüft» und «keinen Augenschein vorgenommen» zu haben. Für die Ermittlung des Verkehrswerts habe er auf die Verkaufspreise der drei weiteren Stockwerkeinheiten im selben Gebäude im Jahr 1999 abgestellt. Gestützt auf diese Vergleichswerte betrage der heutige Verkehrswert der drei streitbetroffenen Wohnungen insgesamt Fr. 450'000.--. Diese Einschätzung halte auch einem Quervergleich mit dem Ertragswert stand. Zu einem späteren Zeitpunkt erläuterte der Experte sein Vorgehen wie folgt (vgl. Stellungnahme vom 5.7.2012, in Vorakten StRK pag. 37 ff.): Als Vergleichsobjekte habe er zugunsten der Beschwerdegegnerin ausschliesslich die drei anderen Stockwerkeinheiten in derselben Liegenschaft berücksichtigt. Die drei Referenzwohnungen seien im Jahr 1999 zu einem durchschnittlichen Preis von Fr. 49'065.-- pro Raumeinheit verkauft worden. Dieser «Mittelwert» ergebe unter Abzug einer jährlichen Altersentwertung von 1 % bei den hier interessierenden Wohnungen einen Verkehrswert von insgesamt Fr. 446'000.--. Demgegenüber resultiere aus der Anwendung des Durchschnittswerts des Verhältnisses zwischen dem amtlichen Wert und dem Verkaufspreis der anderen drei Wohnungen (58,4 %) auf die streitbetroffenen Stockwerkeinheiten ein Verkehrswert von Fr. 465'800.--. Gestützt auf diese Berechnungen sei er von einem Verkehrswert von insgesamt Fr. 450'000.-- ausgegangen, wobei dieses Ergebnis durch die Ertragswertberechnung bestätigt werde. Im Veranlagungsverfahren stellte die Steuerverwaltung vollumfänglich auf den Expertenbericht Steuerverwaltung ab (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 1 ff.). Die Beschwerdegegnerin reichte im Rahmen des Einspracheverfahrens ein privates Verkehrswertgutachten (nachfolgend: Privatgutachten) ein, welches den Verkehrswert der Stockwerkeinheiten per 1. April 2011 auf insgesamt Fr. 350'000.-- bezifferte (vgl. Vorakten Steuerverwaltung Beilage GG).

3.3 Im vorinstanzlichen Verfahren beauftragte die StRK einen Immobiliensachverständigen (dipl. Architekt FH, Nachdiplomkurs Immobilienbewertung sowie MAS Bauökonomie; nachfolgend: Gerichtsgutachter), den

Wert der streitbetroffenen Stockwerkeinheiten im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung zu ermitteln (vgl. Vorakten StRK pag. 44 und 55). Nach einer Besichtigung der Liegenschaft erstellte der Gerichtsgutachter am 8. November 2012 eine Verkehrswertschätzung (vgl. in act. 3A [nachfolgend: Gerichtsgutachten]). Diese beruht in erster Linie auf der Ertragswertmethode. Ausgehend von teilweise reduzierten Mietzinsen ermittelte er einen effektiven jährlichen Mietwert von Fr. 27'240.--, den er mit einem Kapitalisierungssatz von 5,42 % multiplizierte, was zunächst einen Ertragswert von Fr. 502'614.-- ergab. In einem zweiten Schritt brachte er Minderwerte von insgesamt Fr. 114'000.-- zum Abzug (vgl. dazu hinten E. 8.2). Unter Berücksichtigung der erfolgten Teuerung von Eigentumswohnungen ermittelte er per 22. Dezember 2009 einen Verkehrswert der drei Stockwerkeinheiten von insgesamt rund Fr. 370'000.--. Diesen Ertragswert unterzog der Gerichtsgutachter alsdann einer Plausibilitätskontrolle mithilfe der Realwert- und der Vergleichswertmethode (vgl. Gerichtsgutachten S. 3 Ziff. 1.6; Vorakten StRK pag. 57 f.), wobei auch diese Berechnungen je einen Verkehrswert von rund Fr. 370'000.-- ergaben. Am 16. Januar 2013 nahm der Gerichtsgutachter zu den von der Steuerverwaltung geltend gemachten Einwänden Stellung und erläuterte insbesondere die Gründe für die vorgenommenen Abzüge (vgl. Vorakten StRK pag. 58 ff. [nachfolgend Stellungnahme]).

4.

Unbestritten ist, dass mit dem Verkauf der Wohnungen an Personen, die der Verkäuferin nahestehen, eine verdeckte Gewinnausschüttung stattgefunden hat. Strittig ist einzig deren Umfang. Die Höhe der geschuldeten Grundstückgewinnsteuer ist daher anhand des Verkehrswerts der drei streitbetroffenen Stockwerkeinheiten im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung zu ermitteln.

4.1 Als Verkehrswert gilt im Allgemeinen der objektive Marktwert, d.h. jener Wert, der für ein Vermögensobjekt bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre, den also die unbefangene Käuferschaft unter normalen Umständen dafür bezahlen

würde (Zigerlig/Jud, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 14 StHG N. 1; BGE 128 I 240 E. 3.1.2; BGer 2C_705/2011 vom 26.4.2012, E. 4.3.5). Der Verkehrswert ist regelmässig keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 131 I 291 E. 3.2.2, 128 I 240 E. 3.2.1). 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 (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten und Schweizerische Schätzungsexperten-Kammer [Hrsg.], Ausgabe 2012 [nachfolgend: Schätzerhandbuch], S. 42 ff.; BVR 2013 S. 331 E. 3.2; BGer 2C_790/2008 vom 18.11.2009, E. 4.2).

4.2 Bei der Schätzung des Verkehrswerts von Liegenschaften wird üblicherweise entweder auf statistische Vergleichswerte, den Ertragswert oder den Sach- bzw. Realwert abgestellt (vgl. BGer 4A_480/2007 vom 27.5.2008, E. 5.4.2 ff., auch zum Folgenden; für eine Übersicht vgl. Schätzerhandbuch S. 43 ff.). Bei der Vergleichswertmethode werden Vor- und Nachteile der zu bewertenden Liegenschaft gegenüber in Bezug auf Grösse, Lage und Beschaffenheit vergleichbaren Liegenschaften erarbeitet. Der Verkehrswert wird alsdann durch Zu- oder Abschläge auf den Verkaufspreis der Vergleichsobjekte ermittelt. Oftmals erfolgt die Verkehrswertermittlung sogar direkt aus der Gleichsetzung mit dem Kaufpreis vergleichbarer Objekte (Schätzerhandbuch S. 44 und 56 ff.). Der Ertragswert ist der künftig zu erwartende kapitalisierte jährliche Mietertrag eines Grundstücks und entspricht dem Barwert einer ewigen Rente (vgl. Art. 54 Abs. 3 StG; Art. 17 Abs. 1 des Dekrets vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte [ABD; BSG 661.543]; Schätzerhandbuch S. 45 und 82 ff.). Der Realwert schliesslich setzt sich aus dem Zeitwert aller baulichen Anlagen inklusive Baunebenkosten und dem relativen Landwert zusammen (Art. 54 Abs. 2 StG; Art. 18 ABD; Schätzerhandbuch S. 44 und 70 ff.). Verschiedene Methoden können auch kombiniert werden. So ist die Ermittlung des Verkehrswerts einer Liegenschaft aus dem gewichteten Mittel aus Ertrags- und Realwert als Methode anerkannt und verbreitet (sog. Mischwertmethode; vgl. auch Art. 16 Abs. 1

Satz 2 ABD; zum Ganzen BVR 2013 S. 331 E. 3.2; BGE 134 III 42 E. 4, 134 II 49 E. 15.1, je mit Hinweisen). Fiskalische Werte, die jeder Kanton anders errechnet, dürfen dagegen nicht zur Bestimmung des Verkehrswerts beigezogen werden (BGer 4A_480/2007 vom 27.5.2008, E. 5.4.4; Francesco Canonica, Die Immobilienbewertung, Schätzerwissen im Überblick, 2009, S. 25).

5.

5.1 Die Steuerverwaltung bringt zunächst vor, im vorinstanzlichen Verfahren habe kein Anlass zur Einholung eines Gerichtsgutachtens bestanden. Zudem habe die StRK vollumfänglich auf dessen Ergebnis abgestellt, ohne sich mit dem Expertenbericht Steuerverwaltung auseinandergesetzt zu haben (Beschwerde S. 8). Damit macht sie sinngemäss geltend, der angefochtene Entscheid sei mangelhaft begründet.

5.2 Die StRK hat im Rekursverfahren die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG). Sie kann selbständig Untersuchungshandlungen durchführen und entscheidet nach Art. 199 Abs. 1 StG gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchung über den Rekurs (vgl. Peter Kästli, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 199 N. 1). Dabei kann sie insbesondere Sachverständige beiziehen (Art. 198 Abs. 2 i.V.m. Art. 166 Abs. 3 StG). Weiter kann sie alle Steuerfaktoren neu festsetzen und nach Anhören der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern (Art. 199 Abs. 2 StG). Daraus folgt, dass der StRK im Rekursverfahren die gleiche freie und umfassende Prüfungsbefugnis zukommt wie der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 142 N. 12 und 14). Gemäss Expertenbericht Steuerverwaltung hat die Abteilung Amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte den Wert der streitbetroffenen Stockwerkeinheiten nur «grob überprüft» und keinen Augenschein vorgenommen (vorne E. 3.2; vgl. auch hinten E. 7.1). Mit Blick darauf sowie auf die Tatsache, dass die Beschwerdegegnerin im Einspracheverfahren ein betragsmässig stark davon abweichendes Privatgutachten eingereicht hat,

sah sich die Vorinstanz zu Recht zur Einholung eines Gutachtens veranlasst, wozu sie gestützt auf ihre Kompetenzen auch befugt war (vgl. VGE 2012/21 vom 2.4.2013, E. 2). Sie hat in der Folge das Gerichtsgutachten namentlich in Bezug auf die von der Steuerverwaltung im Rekursverfahren gerügten Punkte kritisch hinterfragt und den Gerichtsgutachter am 17. Dezember 2012 aufgefordert, zu den Vorbehalten der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen (vgl. Vorakten StRK pag. 54; angefochtener Entscheid, insb. E. 5.2 ff.). Das Vorgehen der StRK ist insoweit nicht zu beanstanden und der angefochtene Entscheid erweist sich als hinreichend begründet.

6.

Umstritten ist sodann in verschiedener Hinsicht der Beweiswert des Gerichtsgutachtens (vgl. hinten E. 7 ff.). Als Beweismittel unterliegen (gerichtliche) Gutachten der freien richterlichen Beweiswürdigung (vgl. Art. 19 Abs. 2 VRPG i.V.m Art. 157 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272]; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 19 N. 8). Angesichts seiner Funktion, für das Gericht Sachverhaltselemente aufgrund fachtechnischen Wissens zu klären, ist das Gutachten einzig daraufhin zu überprüfen, ob es auf zutreffenden Rechtsgrundlagen beruht, ob es vollständig, klar, plausibel begründet und widerspruchsfrei ist. In Fachfragen darf ein Gericht nur aus triftigen Gründen von einem Gerichtsgutachten abweichen und hat eine allfällige Abweichung zu begründen (vgl. BGer 2C_823/2008 vom 21.7.2009, E. 3.3; Kilian Perroulaz, in Stämpfli's Handkommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung, 2010, Art. 187 N. 11). Triftige Gründe liegen vor, wenn sich aufgrund der übrigen Beweismittel und der Vorbringen der Parteien ernsthafte Einwände gegen die Schlüssigkeit der gutachterlichen Darlegungen aufdrängen (BGE 136 II 539 E. 3.2, 133 II 384 E. 4.2.3, 132 II 257 E. 4.4.1; Kilian Perroulaz, a.a.O., Art. 187 N. 12). Das Gericht soll nicht sein Wissen über das Fachwissen der Expertin oder des Experten stellen, sondern darf in Fachfragen auf die begründete Auffassung der von ihm ernannten sachkundigen Person abstellen (vgl. BGer 4A_202/2014 vom 18.2.2015, E. 4.1 mit Hinweisen). Er-

scheint die Überzeugungskraft eines Gutachtens in wesentlichen Punkten als ernstlich erschüttert, hat das Gericht nötigenfalls ergänzende Beweise zur Klärung seiner Zweifel zu erheben (BGE 136 II 539 E. 3.2, 132 II 257 E. 4.4.1, 130 I 337 E. 5.4.2). Werden trotz bestehender Zweifel an der Richtigkeit des Gutachtens keine ergänzenden Abklärungen vorgenommen, kann dies gegen das Verbot willkürlicher Beweiswürdigung (Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) verstossen. Umgekehrt kann Willkür vorliegen, wenn ein Gericht ohne triftige Gründe den Schlüssen einer Expertise die Gefolgschaft versagt (vgl. BGE 136 II 539 E. 3.2, 130 I 337 E. 5.4.2; zum Ganzen VGE 2013/135/136 vom 31.8.2015, E. 4.2).

7.

Die Steuerverwaltung bestreitet zunächst sinngemäss, dass das Gerichtsgutachten auf einer sachgerechten Methode beruhe.

7.1 Hierzu ist vorab festzuhalten, dass das im Expertenbericht Steuerverwaltung gewählte Verfahren zur Bestimmung des Verkehrswerts der sog. Vergleichsmethode nicht entspricht (vorne E. 4.2): Zunächst erscheint zweifelhaft, ob die getroffene Auswahl von Vergleichsobjekten (vorne E. 3.2) den (allerdings nicht sehr hohen) Anforderungen, welche an die Vergleichbarkeit von Referenzobjekten gestellt werden (vgl. dazu statt vieler BGE 122 I 168 E. 3a; BGer 5A_304/2007 vom 7.8.2007, E. 4), zu genügen vermag: Die drei anderen Stockwerkeinheiten unterscheiden sich wesentlich von den streitbetroffenen Wohnungen (hinten E. 7.3) und wurden im Jahr 1999, mithin über zehn Jahre vor dem vorliegend interessierenden Stichtag, veräussert. Auch erscheint fraglich, ob drei Vergleichsobjekte einen repräsentativen Vergleich ermöglichen (vgl. hinten E. 7.2). Selbst wenn die Vergleichsmethode im Expertenbericht Steuerverwaltung – wie die Steuerverwaltung nachträglich geltend macht (Beschwerde S. 3) – anhand von 40 in den Jahren 2008 bis 2010 in der Gemeinde C. _____ verkauften Stockwerkeinheiten vorgenommen worden wäre, bliebe die Vergleichbarkeit zweifelhaft, zumal es sich dabei ausschliesslich um Neubauten handelt (vgl. Vorakten StRK pag. 34). Beim Vergleich mit den drei Referenzwohnungen hat die Steuerverwaltung vom durchschnittlichen

Kaufpreis pro Raumeinheit auf den Verkehrswert der hier interessierenden Wohnungen geschlossen. Zwar hat sie dabei der Altersentwertung Rechnung getragen; die wesentlichen wertmindernden Merkmale blieben jedoch unberücksichtigt (dazu hinten E. 7.3). Die Ermittlung des Verkehrswerts unter Zuhilfenahme einer durchschnittlichen Verhältniszahl zwischen dem amtlichen Wert und dem Kaufpreis der Vergleichsobjekte erweist sich insofern als problematisch, als der amtliche Wert keine verlässliche Grundlage zur Bestimmung des Verkehrswerts darstellt. Insbesondere kann nicht angenommen werden, dass er die individuellen Vor- und Nachteile der Vergleichsobjekte in Bezug auf die preisbildenden Faktoren genau widerspiegelt (vgl. auch BVR 2013 S. 331 E. 4.1 f. und 4.4; vorne E. 4.2). Aus dieser von der Steuerverwaltung ermittelten durchschnittlichen Verhältniszahl zwischen amtlichem Wert und Kaufpreis kann folglich nichts Verbindliches abgeleitet werden (VGE 2013/135/136 vom 31.8.2015, E. 5.2).

7.2 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts lässt sich der Verkehrswert von Liegenschaften grundsätzlich am zuverlässigsten aufgrund der Vergleichswertmethode ermitteln, welche auf die tatsächlich gehandelten Preise für vergleichbare Objekte abstellt (vgl. BGer 5A_304/2007 vom 7.8.2007, E. 4, 2A.435/2004 vom 23.12.2004, E. 3.4, 2A.5/2002 vom 3.7.2002, E. 2.5). Diese Präferenz stellt jedoch keine feste Regel dar und setzt überdies voraus, dass genügend Vergleichspreise für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen. Bezüglich der anzuwendenden Berechnungsmethode verbleibt der zuständigen Behörde demzufolge ein gewisses «Auswahlermessen» (zum Ganzen BVR 2013 S. 331 E. 3.3; vgl. auch BGer 2C_790/2008 vom 18.11.2009, E. 4.2). Ist bei einer Verkehrswertschätzung die gewählte Methode umstritten, kann es nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichts sein zu entscheiden, welches die für das betreffende Objekt «richtige» Methode ist. Bei der Überprüfung der angefochtenen Entscheide ist daher von der diesen zugrunde liegenden Bewertungsmethode nur dann abzuweichen, wenn die Wahl in Überschreitung des Ermessensspielraums der StRK erfolgt ist bzw. der tatsächlichen Situation nicht gerecht wird (vgl. vorne E. 1.3; zuletzt VGE 2013/135/136 vom 31.8.2015, E. 5.1).

7.3 Der Gerichtsgutachter hat erklärt, die Liegenschaft B._____strasse 1___ in C._____ weise «eine sehr heterogene Baustruktur auf, die Erweiterung und Aufstockung des früheren Chalets [müsse] als fachlicher Sicht zumindest als sehr problematisch beurteilt werden (im Übrigen [lägen] alle 3 besagten Wohnungen oberhalb des alten Chalets, also innerhalb der Aufstockung und nicht in der seitlichen Erweiterung)» (vgl. Stellungnahme S. 1). Die sechs Stockwerkeinheiten der Liegenschaft würden sich insbesondere in Grundriss und Grösse wesentlich unterscheiden: Während die drei anderen Wohnungen über einen grossen attraktiven Aussenraum verfügten und in Richtung Landwirtschaftszone ausgerichtet seien, blickten die drei zu schätzenden Stockwerkeinheiten auf ein unattraktives Gewerbegebäude (Stellungnahme S. 2). Letztere seien «klar als die schlechtesten Wohnungen innerhalb des Gebäudes zu klassifizieren» (Stellungnahme S. 1). Nach der Einschätzung des Gerichtsgutachters komme einzig die 3,5-Zimmerwohnung für eine Veräusserung zu Selbstnutzungszwecken in Betracht (vgl. Gerichtsgutachten S. 3 Ziff. 1.6). Die 2-Zimmerwohnung und das Studio im Dachgeschoss seien demgegenüber nicht für den «ländlichen Eigentumsmarkt» geeignet und kämen nur als Mietwohnungen in Frage (Stellungnahme S. 2). Diese «ausgebauten Resträume» seien unvorteilhaft ausgerichtet, lägen grösstenteils in der Dachschräge und verfügten über keinen Aussenraum (Stellungnahme S. 1). Die Tatsache, dass alle drei Wohnungen stets vermietet worden seien, lasse auf Renditeobjekte schliessen (vgl. Gerichtsgutachten S. 3 Ziff. 1.6).

7.4 Die StRK hat bei der Würdigung der Methodenwahl durch den Gerichtsgutachter erwogen, die drei Stockwerkeinheiten stellten wohl keine «klassischen Renditeobjekte» dar, zumal die Beschwerdegegnerin sie als Wohngelegenheit für ihre Fahrerinnen und Fahrer erworben habe. Insofern sei fraglich, ob anstelle der Ertragswertmethode nicht die Mischwertmethode hätte angewendet werden sollen. Die Frage hat die Vorinstanz letztlich offengelassen, weil alle drei Schätzungsmethoden den gleichen Verkehrswert ergeben haben (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5.5). Zunächst ist betreffend die Methodenwahl festzuhalten, dass die Wohnungen an Privatpersonen verkauft worden sind (vgl. vorne E. 3.1 und 4), die sie nicht zum Eigengebrauch erworben haben, sondern als private Vermögensan-

lage. Hinzu kommt Folgendes: Zwar trifft zu, dass die Beschwerdegegnerin die Wohnungen ihrerseits erworben hatte, um diese ihren Angestellten als Unterkunft anzubieten (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 52). Dennoch stellen sie angesichts ihrer Besonderheiten (vgl. dazu vorne E. 7.3) keine typischen Wohnungen zum Eigengebrauch oder gar «Liebhaberobjekte» dar (vgl. Schätzerhandbuch S. 14; Francesco Canonica, a.a.O., S. 17 f.). Sie sind vielmehr als reine Rendite- bzw. Anlageobjekte zu qualifizieren, bei welchen die Ertragsfähigkeit im Vordergrund steht (vgl. Schätzerhandbuch S. 49; Francesco Canonica, a.a.O., S. 387). Darauf lässt einerseits die Tatsache schliessen, dass die Beschwerdegegnerin als Unternehmen bestrebt sein muss, ihre finanziellen Mittel gewinnbringend einzusetzen und die Wohnungen ursprünglich zur Verfolgung ihres Unternehmenszwecks erworben hatte (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 35). Andererseits zeigt sich dies auch aus dem Umstand, dass die Wohnungen nicht von ihren jeweiligen Eigentümerinnen bzw. Eigentümern bewohnt worden sind bzw. werden. Das Abstellen auf die Ertragswertmethode mit anschliessender Plausibilitätskontrolle mithilfe der Realwert- und der Vergleichswertmethode erweist sich daher vorliegend als sachgerecht (vgl. Francesco Canonica, a.a.O., S. 386 und 424), zumal die StRK dem Gutachter keine Vorgaben zur Methodenwahl gemacht hat (vgl. auch vorne E. 6).

8.

Die Steuerverwaltung macht weiter geltend, der Gerichtsgutachter habe die Ertragswertmethode in verschiedener Hinsicht nicht richtig angewandt.

8.1 In diesem Zusammenhang bemängelt sie zunächst, dass der Gerichtsgutachter in seiner Ertragswertberechnung anstelle der effektiven Mieteinnahmen teilweise reduzierte Mietzinse berücksichtigt habe (Beschwerde S. 5). Die Ertragswertmethode fragt nach dem in Zukunft zu erwartenden kapitalisierten Mietertrag einer Liegenschaft (vorne E. 4.2). Als Mietwert ist dabei der geschätzte, nachhaltig erzielbare Mietertrag des unmöblierten Schätzungsobjekts ohne Nebenkosten einzusetzen. Sind die bestehenden Mietzinse nicht marktkonform oder nicht nachhaltig erzielbar, ist dies bei der Verkehrswertschätzung zu berücksichtigen (vgl. Schätzer-

handbuch S. 82). Der Gerichtsgutachter hat erklärt, er habe die von der Eigentümerschaft mit Fr. 1'100.--, Fr. 780.-- und Fr. 520.-- bezifferten monatlichen Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten) um die Nebenkosten bereinigt und den Marktverhältnissen angepasst. Er ermittelte dadurch nachhaltig erzielbare Mieterträge von Fr. 1'100.--, Fr. 650.-- und Fr. 400.-- (vgl. Gerichtsgutachten S. 6; Stellungnahme S. 2). Dass der Wert der 3,5-Zimmerwohnung auch nach Abzug der Nebenkosten gleich hoch geblieben ist, lässt sich mit ihrer im Vergleich zu den zwei anderen Wohnungen höheren Attraktivität und ihrem wesentlich besseren Zustand erklären (vgl. vorne E. 7.3). Die Vorinstanz hat die eingesetzten Mietzinse damit zu Recht als angemessen erachtet (vgl. angefochtener Entscheid E. 5.6).

8.2 Die Steuerverwaltung stösst sich weiter an den vom Gerichtsgutachter vorgenommenen Abzügen für die «technische Entwertung» und «Sofortmassnahmen» bzw. «Sofortinvestitionen» (Beschwerde S. 5 und 7). Bei der Ertragswertmethode sind, gleich wie bei der Real- und der Verkehrswertmethode, allfällige technische Entwertungen des Schätzungsobjekts zu berücksichtigen. Der Minderwert entspricht dabei dem Betrag, der am Stichtag aufzuwenden wäre, um das Schätzungsobjekt in seinen entwertungsfreien Zustand zurückzusetzen (vgl. Francesco Canonica, a.a.O., S. 176, 199 und 310). Der Gerichtsgutachter hat bei der Ertragswertberechnung, wie auch bei den Real- und Vergleichswertberechnungen, jeweils Fr. 64'000.-- wegen «technischer Entwertung» und Fr. 50'000.-- für «Sofortinvestitionen (Schäden, Erstellen Gesetzeskonformität)» abgezogen (vgl. Gerichtsgutachten S. 6, 7 und 9). Wie er nachvollziehbar dargelegt hat, verursachte die Erweiterung bzw. Aufstockung der Liegenschaft in den Jahren 1998 bzw. 1999 verschiedene ungelöste Probleme an diversen Stellen, «insbesondere bei den Übergängen zwischen alt und neu» (Gerichtsgutachten S. 5 Ziff. 3.2). Weiter wiesen klar erkennbare Risse in den Bodenplatten auf «mangelhafte, wahrscheinlich nicht fachmännisch ausgeführte Übergänge» hin (Gerichtsgutachten S. 5 Ziff. 3.2). Diese liessen «statische Probleme im Untergrund (Tragstruktur des alten Chalets) vermuten» (Stellungnahme S. 1). Das Treppenhaus sei eine «Fehlplanung und könnte nach aktueller Gesetzgebung nicht mehr so ausgeführt werden», zumal die erforderlichen Fluchtwegbreiten deutlich unterschritten würden (vgl. Stellungnahme S. 1). Diese Mängel hätten Auswirkungen auf

den Verkehrswert der streitbetroffenen Stockwerkeinheiten, weshalb sie in Form von Pauschalabzügen «für die notwendigen baulichen Anpassungen berücksichtigt» worden seien (vgl. Gerichtsgutachten S. 5 Ziff. 3.2). Angesichts des stark renovationsbedürftigen Zustands der streitbetroffenen Wohnungen erscheinen sowohl der Abzug für die «technische Entwertung» von Fr. 64'000.-- wie auch jener für die Behebung der gravierenden Mängel von Fr. 50'000.-- gerechtfertigt. Daran vermögen die Einwände der Steuerverwaltung nichts zu ändern (Beschwerde S. 6): Dass im Rahmen des Baubewilligungsverfahrens gewisse bereits damals existierende Baumängel offenbar übersehen worden sind, kann nicht entscheidend sein. Massgebend ist vielmehr, dass sich die vorhandenen Mängel auf den Verkehrswert der Stockwerkeinheiten auswirken und nur mit kostenintensivem Aufwand zu beheben sind. Weiter kann die Steuerverwaltung aus dem Umstand nichts ableiten, dass der Gerichtsgutachter den Augenschein am 4. Oktober 2012 vorgenommen hat, wurde der Verkehrswert doch (rückwirkend) per 22. Dezember 2009 ermittelt (vgl. Gerichtsgutachten S. 1). Auch der Einwand, es bestehe keine Dringlichkeit, weil die «Sofortmassnahmen» seit dem Jahr 2009 nicht umgesetzt worden seien, ist nicht stichhaltig. Der Entscheid über die Vornahme einer kostspieligen und aufwendigen Sanierung liegt bei der Eigentümerschaft und vermag am renovationsbedürftigen Zustand der Wohnungen nichts zu ändern.

8.3 Dass die Ertragswertberechnung aus anderen Gründen fehlerhaft wäre, ist weder ersichtlich noch dargetan. Die Berechnung des Verkehrswerts ist folglich nicht zu beanstanden.

9.

Schliesslich beanstandet die Steuerverwaltung die Plausibilitätsberechnungen anhand der Real- und der Vergleichswertmethode.

9.1 Der Gerichtsgutachter hat das Ergebnis seiner Verkehrswertberechnung mithilfe der Real- und Vergleichswertmethoden auf seine Plausibilität hin überprüft. In der Praxis wird mit solchen Plausibilitätskontrollen geprüft, ob der bereits ermittelte Verkehrswert einem Quervergleich mit anderen

Berechnungsmethoden standhält und das ermittelte Resultat mithin realistisch erscheint (vgl. Schätzerhandbuch S. 64). Die Steuerverwaltung beschränkt sich im Wesentlichen darauf, nochmals dieselben Rügen vorzubringen wie vor der StRK, freilich ohne sich mit den Erklärungen des Gerichtsgutachters und den Erwägungen im angefochtenen Entscheid substantiiert auseinanderzusetzen. Neu ist einzig der Einwand, der Gerichtsgutachter hätte auch bei der Real- und der Vergleichswertmethode die Aussenparkplätze mitberücksichtigen müssen (vgl. Beschwerde S. 6 f.). Wie es sich damit verhält, kann dahingestellt bleiben. Der Einbezug der Parkplätze würde sich nicht derart auf den Verkehrswert auswirken, dass die zu Plausibilisierungszwecken erfolgten Berechnungen das Ergebnis der vom Gerichtsgutachter zu Recht als primäre Schätzmethode gewählten Ertragswertermittlung (vorne E. 7.4) in Zweifel zu ziehen vermöchten. Mangels Anhaltspunkten für das Vorliegen wesentlicher Ungereimtheiten, die zu einem deutlich vom ermittelten Verkehrswert abweichenden Resultat führen würden, besteht somit kein Anlass, die Plausibilitätsberechnungen einer (erneuten) Prüfung zu unterziehen.

9.2 Nach dem Gesagten erscheint das Gerichtsgutachten in allen Punkten als nachvollziehbar, vollständig und schlüssig. Damit ist nicht zu beanstanden, dass die StRK auf das Gerichtsgutachten abgestellt und gestützt darauf einen Verkehrswert von Fr. 370'000.-- festgelegt hat. Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

10.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG). Entschädigungspflichtige Parteikosten sind nicht angefallen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 sowie Art. 104 Abs. 1 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
3. Zu eröffnen:
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Beschwerdegegnerin
 - 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.