

100.2024.17U
HAT/AEN/AMA

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 23. April 2025

Verwaltungsrichter Bürki, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Nyffenegger
Gerichtsschreiberin Aellen

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

gegen

1. **A.** _____
2. **B.** _____

Beschwerdegegnerschaft

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend amtliche Bewertung ab 2020 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 13. Dezember 2023; 100 23 40-42)



Prozessgeschichte:

A.

Das Grundstück Lauenen Gbbl. Nr. 1_____ wurde in den Jahren 2011/2012 mit einem Mehrfamilienhaus überbaut und dieses in neun Stockwerkeinheiten aufgeteilt. Davon werden die zwei Einheiten im Erdgeschoss (EG) gewerblich genutzt und die sieben Einheiten im Ober- und Dachgeschoss (OG bzw. DG) bewohnt. A._____ und B._____ sind Gesamteigentümer u.a. der Stockwerkeinheiten Lauenen Gbbl. Nr. 1_____ -3 und Nr. 1_____ -4 im OG (nachfolgend: Stockwerkeinheit Nr. 3 bzw. 4) sowie der Stockwerkeinheit Nr. 1_____ -7 im DG (nachfolgend: Stockwerkeinheit Nr. 7). Im Rahmen der allgemeinen Neubewertung per 1. Januar 2020 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die amtlichen Werte der genannten Eigentumswohnungen am 17. August 2020 in drei separaten Verfügungen auf Fr. 372'460.-- (Stockwerkeinheit Nr. 3), Fr. 552'040.-- (Stockwerkeinheit Nr. 4) und Fr. 558'030.-- (Stockwerkeinheit Nr. 7) fest.

Dagegen erhoben A._____ und B._____ am 15. September 2020 gemeinsam Einsprache. Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache in Bezug auf die Stockwerkeinheiten Nrn. 3 und 7 teilweise gut und reduzierte deren amtlichen Werte auf Fr. 346'860.-- bzw. Fr. 490'190.--; betreffend die Stockwerkeinheit Nr. 4 wies sie die Einsprache ab und erhöhte den amtlichen Wert auf Fr. 559'900.-- (Einspracheentscheide vom 28.12.2022).

B.

Gegen die Einspracheentscheide vom 28. Dezember 2022 gelangten A._____ und B._____ am 26. Januar 2023 gemeinsam an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (nachfolgend: StRK). Diese hiess nach durchgeführtem Augenschein den Rekurs mit Entscheid vom 13. Dezember 2023 teilweise gut und reduzierte die amtlichen Werte auf Fr. 284'160.-- (Stockwerkeinheit Nr. 3), Fr. 436'500.-- (Stockwerkeinheit Nr. 4) und Fr. 415'290.-- (Stockwerkeinheit Nr. 7).

C.

Am 12. Januar 2024 hat die Steuerverwaltung Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids seien die amtlichen Werte auf Fr. 338'360.-- (Stockwerkeinheit Nr. 3), Fr. 519'400.-- (Stockwerkeinheit Nr. 4) und Fr. 492'690.-- (Stockwerkeinheit Nr. 7) festzusetzen.

Die StRK schliesst mit Vernehmlassung vom 24. Januar 2024 auf Abweisung der Beschwerde. A. _____ hat am 12. Februar 2024 darauf verzichtet, eine Beschwerdeantwort einzureichen, hält aber immerhin fest, er «akzeptiere das Urteil der Rekurskommission». B. _____ hat sich nicht vernehmen lassen.

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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG). Ist – wie hier – die Festsetzung amtlicher Grundstückswerte umstritten, prüft es die von der Vorinstanz vorgenommene Schätzung hinsichtlich Methode und Ergebnis allerdings nur in jenen Punkten, die beanstandet sind (vgl. BVR 1996 S. 230 E. 1b, 1994 S. 219 E. 1b; VGE 2016/36 vom 29.8.2017 E. 1.4).

2.

Strittig sind die Vermögenssteuerwerte der Stockwerkeinheiten Nrn. 3, 4 und 7 (vgl. vorne Bst. A).

2.1 Der Steuerwert von Grundstücken wird im Verfahren der amtlichen Bewertung festgesetzt (Art. 52 Abs. 2 StG; zum Grundstückcharakter von Stockwerkeigentum hinten E. 2.5). Dabei ist der amtliche Wert ausgehend vom Verkehrswert massvoll unter Berücksichtigung der Förderung der Vorsorge und der Eigentumbildung zu bestimmen (vgl. Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG; ferner Art. 14 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Als Verkehrswert gilt der unter normalen Verhältnissen erzielbare Kaufpreis ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (zum Begriff des Verkehrswerts vgl. aus der jüngeren Rechtsprechung etwa BGE 148 I 210 E. 4.4.3). Der amtliche Wert wird in der Regel unter Würdigung der Wirtschaftlichkeit aus Real- und Ertragswert ermittelt (Art. 54 Abs. 1 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG; ferner Kästli/Bärtschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 54 N. 2 f., mit Hinweisen etwa auf Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückerbewertungsexperten SVKG [Hrsg.], 2019, S. 20 [nachfolgend: Schätzerhandbuch 2019]). Der Realwert setzt sich aus dem Zeitwert aller baulichen Anlagen inklusive Baunebenkosten und dem relativen Landwert zusammen (Art. 54 Abs. 2 StG), während als Ertragswert (bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken) der kapitalisierte, in der betreffenden Gegend während der Bemessungsperiode erzielbare – nicht aber der allenfalls tatsächlich erzielte – Mietertrag gilt (Art. 54 Abs. 3 StG).

2.2 Wurde der amtliche Wert eines Grundstücks rechtskräftig festgesetzt, so gilt er bis zur nächsten allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (Art. 181 Abs. 3 StG). 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. Eine allgemeine Neubewertung aller Liegenschaften 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). Um den Bedarf für eine allgemeine Neubewertung erkennen zu können, überwacht die Steuerverwaltung das Verhältnis von Kaufpreisen und amtlichen Werten nach Grundstücksart in allen Regionen und führt entsprechende Jahresstatistiken (vgl. Annik Bärtschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum bernischen Steuerrecht, Band 2, Art. 126 bis 293, 2011, Art. 182 N. 3 ff.). Im Frühjahr 2017 hat der Grosse Rat beschlossen, per 31. Dezember 2020 werde eine allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte durchgeführt (Art. 2 Abs. 1 des Dekrets vom 21. März 2017 über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte [AND; BSG 661.543]). Zur Vorbereitung der allgemeinen Neubewertung hat er eine kantonale Schatzungskommission bestellt, die per 10. Oktober 2018 – unter Berücksichtigung der steuergesetzlichen Bewertungsgrundsätze für die verschiedenen nichtlandwirtschaftlichen Grundstückarten und die Wasserkräfte – Bewertungsnormen aufgestellt hat (einsehbar unter: <www.sv.fin.be.ch>, Rubriken: «Themen/Steuersituationen/Wohneigentum-Liegenschaften/Amtlicher Wert/Links und Downloads/Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN20» [nachfolgend: Bewertungsnormen]; Art. 182 Abs. 2 und Abs. 3 i.V.m. Art. 56 StG; vgl. auch Art. 3 und 4 Abs. 2 AND).

2.3 Die allgemeine Neubewertung führt zu einer gänzlichen Neubewertung des Grundstücks und soll dabei die gesamte Wertsteigerung seit der letzten allgemeinen Neubewertung erfassen. Mit der allgemeinen Neubewertung 2020 werden dementsprechend die seit der letzten allgemeinen Neubewertung (per 1. Januar 1999, vgl. Art. 32 Abs. 1 des alten Dekrets vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte [BAG 97-025]; in Kraft bis 31.12.2019) massiv gestiegenen Immobilienpreise in den amtlichen Werten aller Grundstücke des Kantons abgebildet; massgebend sind insoweit die Verhältnisse auf dem Immobilienmarkt in der Bemessungsperiode vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2016 (Art. 2 Abs. 2 AND). Die Bewertungsnormen basieren auf einem Durchschnitt der Verkaufspreise und Mietzinse, die in der relevanten Bemessungsperiode tatsächlich bezahlt wurden, und damit auf statistisch breit abgestützten Vergleichszahlen (BVR 2012 S. 545 E. 2.2; vgl. auch Steuerverwaltung des Kantons Bern, Erläuterungen zum steuerlichen Bewertungssystem

von Grundstücken und Liegenschaften, Ausgabe 2020, S. 7 [nachfolgend: Erläuterungen]). Im Hinblick auf die allgemeine Neubewertung 2020 wurde lediglich dieses Zahlenmaterial aktualisiert, welches in die Bewertungsnormen einfluss; eine eigentliche Änderung des materiellen Rechts gab es hingegen nicht.

2.4 Als Verwaltungsverordnungen richten sich die Bewertungsnormen an die mit der Schätzung betrauten Personen; für die Gerichtsbehörden sind sie nicht verbindlich. Gleiches gilt für die von der Steuerverwaltung im Hinblick auf die allgemeine Neubewertung punktuell überarbeiteten, ergänzenden schätzungstechnischen Weisungen (vgl. Bewertungsnormen Ziff. 1.7). Weder diese noch jene enthalten Rechtsnormen; sie begründen insbesondere keine Rechte oder Pflichten der Privaten, sondern sollen eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen gewährleisten (BVR 2021 S. 530 E. 5.2 [betreffend sozialhilferechtliche Praxishilfen]; VGE 2016/36 vom 29.8.2017 E. 5.2; BGE 150 II 40 E. 6.6.2, je auch zum Folgenden; vgl. auch angefochtener Entscheid E. 6.3; Beschwerde Ziff. 2.2.2). Das Verwaltungsgericht berücksichtigt sie bei seiner Entscheidungsfindung, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen (vgl. statt vieler BVR 2018 S. 249 E. 4.1 mit Hinweisen). Entgegen dem, was Steuerverwaltung und StRK anzunehmen scheinen (vgl. Beschwerde S. 4 f.; angefochtener Entscheid E. 6.3), sind Verwaltungsverordnungen grundsätzlich aber keiner abstrakten Auslegung zugänglich, sondern bloss bei ihrer Anwendung im Einzelfall darauf zu überprüfen, ob sie den gesetzlichen Vorgaben entsprechen und diese auf eine überzeugende und praktikable Art und Weise konkretisieren.

2.5 Das System der amtlichen Bewertung basiert nach dem Gesagten auf kantonalen Durchschnittswerten (vorne E. 2.3; zu den von der Steuerverwaltung geführten Jahresstatistiken vorne E. 2.2). Diese werden mit Bezug auf verschiedene standardisierte Eigenschaften der konkret betroffenen Liegenschaft verfeinert (BVR 2012 S. 545 E. 4.2). So werden überbaute Grundstücke nach der Mischwertmethode bewertet, entweder ausgehend vom Ertrags- oder vom Realwert (Bewertungsnormen Ziff. 2.1 Abs. 1). Wird ausgehend vom Ertragswert bewertet, wird dem Realwert mittels einem

Realwertzuschlag in Prozenten Rechnung getragen; wird ausgehend vom Realwert bewertet, wird dem Ertragswert mittels einem Ertragswertabzug in Prozenten Rechnung getragen. Es erfolgt keine zusätzliche Real- bzw. Ertragswertberechnung (Bewertungsnormen Ziff. 2.1 Abs. 2 und 3). Bei der amtlichen Bewertung insb. von Wohnräumen, Werkstätten, Lagern und Gewerbebetrieben wird vom Ertragswert ausgegangen (Bewertungsnormen Ziff. 2.2.1) und zwecks Berücksichtigung des Realwerts ein Zuschlag gemacht (je nach Gebäudeart und wirtschaftlichem Alter der Baute, dazu hinten E. 3.3). Für die einzelnen Objekte werden die Raumeinheiten (RE) bestimmt und zusätzlich verschiedene Bewertungskriterien berücksichtigt: Es werden pro Objekt bzw. Objektteil jeweils Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- oder Geschäftslage sowie Verkehrslage benotet. Weiter werden das wirtschaftliche Alter der Liegenschaft (Altersentwertung einerseits und «Verjüngung» durch bauliche Verbesserungen andererseits) und das Mietniveau der Standortgemeinde berücksichtigt (sog. Mietwertkategorie; zum Ganzen vgl. Bewertungsnormen Ziff. 2.2 sowie Tabellen 3.3 und 3.8; einlässlicher zu Bewertungsvorgang und -kriterien angefochtener Entscheid E. 3.3).

2.6 Stockwerkeigentum gilt zivilrechtlich als Grundstück, das neben dem Stammgrundstück besteht (vgl. Art. 655 Abs. 2 Ziff. 4 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]; Bewertungsnormen Ziff. 1.3.3, auch zum Folgenden). Es handelt sich um den Miteigentumsanteil an einem Grundstück, welcher der Miteigentümerin oder dem Miteigentümer das Sonderrecht gibt, bestimmte Teile eines Gebäudes ausschliesslich zu benutzen und innen auszubauen (Art. 712a Abs. 1 ZGB). Die zu Sonderrecht ausgeschiedenen Gebäudeteile werden auf der Stockwerkeinheit und die gemeinschaftlichen Teile (alle Objekt- oder Gebäudeteile, die im Begründungsakt nicht ausdrücklich zu Sonderrecht ausgeschieden wurden) auf dem Stammgrundstück bewertet. Dabei wird der entsprechende Wert als Miteigentumsanteil im Umfang der jeweiligen Wertquoten automatisch den berechtigten Stockwerkeinheiten zugerechnet. Ein amtlicher Wert wird demzufolge nur für die Stockwerkeinheit, nicht aber auch für das Stammgrundstück eröffnet. Im Übrigen wird der amtliche Wert nach den Bewertungsnormen grundsätzlich (Ausnahme: Note Gebäudeart) so berechnet, wie wenn kein Stockwerkeigentum bestünde (zum Ganzen: Bewertungsnormen Ziff. 2.2.10;

schätzungstechnische Weisungen 4.02.05 sowie 4.03.10 und dazugehörige Muster, jeweilige Ausgabe Dezember 2006).

3.

Die amtlichen Werte der Stockwerkeinheiten Nrn. 3, 4 und 7 sind im Rahmen der allgemeinen Neubewertung 2020 neu festgesetzt worden. Im Streit liegt die Frage, ob die StRK sie korrekt bewertet hat.

3.1 Es steht fest, dass die streitbetroffenen Stockwerkeinheiten zu Wohnzwecken genutzt werden (vorne Bst. A). Bei der amtlichen Bewertung ist daher vom Ertragswert auszugehen und dem (nicht gesondert ermittelten) Realwert mit einem Zuschlag Rechnung zu tragen (vorne E. 2.5). Gemäss Rechtsprechung von Verwaltungs- und Bundesgericht setzt dieses Vorgehen die Vorgaben von Art. 14 StHG – gemäss denen das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten ist, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann – bundesrechtskonform um (BGer 2A.109/2007 vom 9.8.2007 E. 3.1, 2P.97/2004 vom 16.9.2004 E. 4.1; vgl. auch BVR 2012 S. 545 E. 5.1).

3.2 Die Steuerverwaltung gelangte im Rahmen der allgemeinen Neubewertung und den anschliessenden Einspracheverfahren zu folgenden amtlichen Werten (Abb. in angefochtenem Entscheid Bst. B):

Stockwerkeinheit	Nr. 3	Nr. 4	Nr. 7
Geschoss / Lage	OG Nord-West	OG Nord-Ost	DG Nord-Ost
Grösse	2.5 Zimmer	4.5 Zimmer	3.5 Zimmer
Amtlicher Wert bisher	129'210	192'990	195'450
Verfügung vom 17.8.2020	372'460	552'040	558'030
Einspracheentscheid vom 28.12.2022	346'860	559'900	490'190

Gestützt auf die am Augenschein vom 5. September 2023 gewonnenen Erkenntnisse hat die StRK die Raumeinheiten (vgl. dazu Bewertungsnormen Ziff. 2.2.2 und Tabelle 3.1) sowie die jeweilige Gebäudeart- und Wohnlage- note im angefochtenen Entscheid wie folgt korrigiert (Abb. in dessen E. 5):

Stockwerkeinheit	Nr. 3		Nr. 4		Nr. 7	
	Bisher	Neu	Bisher	Neu	Bisher	Neu
Raumaufnahme	3.9 RE	3.8 RE	6.3 RE	6.0 RE	5.4 RE	5.6 RE
Benotung Gebäudeart	2	1	2	1	2	1
Benotung Wohnlage	6	6	6	5	6	5
Amtlicher Wert	346'860	284'160	559'900	436'500	490'190	415'290

Die Steuerverwaltung beanstandet mit ihrer Beschwerde einzig die Reduktion der Gebäudeartnote um jeweils einen Notenpunkt von 2 auf 1. Die amtliche Bewertung der streitbetroffenen Stockwerkeinheiten ist daher im Folgenden nur in Bezug auf die Gebäudeart zu überprüfen (vorne E. 1.2).

3.3 Die verschiedenen Gebäudearten sind gemäss den Bewertungsnormen wie folgt mit Noten zwischen 1 und 5 zu bewerten (Ziff. 2.2.4 N. 1):

- Einfamilienhaus sehr komfortabel	5
- Einfamilienhaus sehr komfortabel mit einer zusätzlichen Gäste- oder Hausangestelltenwohnung	5
- Einfamilienhaus freistehend	4
- Einfamilienhaus freistehend mit einer zusätzlichen 1-Zimmerwohnung	4
- Terrassenhaus komfortabel	4
- Einfamilienhaus freistehend sehr einfach	3
- Einfamilienhaus angebaut	3
- Einfamilienhaus eingebaut	3
- Terrassenhaus	3
- Einfamilienhaus mit einer zusätzlichen 2-Zimmerwohnung	3
- Einfamilienhaus mit Scheunenteil	3
- Zweifamilienhaus	3
- Dreifamilienhaus	2
- Ein- oder Zweifamilienhaus mit Gewerbebetrieb bis zur Grösse eines Dreifamilienhauses	2
- Zweifamilienhaus mit Scheunenteil	2
- Wohnhaus mit 4 und mehr Wohnungen	1
- Wohnhaus mit Gewerbebetrieb ab der Grösse eines Vierfamilienhauses	1
- Gewerbebetrieb	1
- Gastwirtschafts- und Beherbergungsbetrieb	1

- Garage (ein-, angebaut und freistehend)	1
- Einstellhalle	1
- Parkplatz im Freien	1
- Nebenbaute	1

Die jeweilige Benotung bestimmt den (für die Berechnung des Ertragswerts relevanten) Kapitalisierungssatz und den Realwertzuschlag (vgl. Ziff. 2.2.8 und Tabelle 3.3). Gemäss den Hinweisen in Ziff. 2.2.4 der Bewertungsnormen beeinflusst die Errichtung von Stockwerkeigentum die Note der Gebäudeart nicht. Eine «Ausnahme» soll jedoch für *Wohnungen* im Stockwerkeigentum gelten: Solche haben mindestens die Gebäudeartnote 2. Strittig ist diesbezüglich, ob die StRK zu Recht davon ausgegangen ist, hier sei abweichend von den Bewertungsnormen richtigerweise die Gebäudeartnote 1 zu erteilen (angefochtener Entscheid E. 6).

3.4 Die StRK hat erwogen, die Gründe für die «Sonderregel» betreffend die Gebäudeartnote von Wohnungen im Stockwerkeigentum gingen aus den Bewertungsnormen nicht hervor. Ihrerseits nahm sie an, die höhere Benotung von Eigentums- im Vergleich zu Mietwohnungen dürfte auf «dem höheren affektiven Wert» fussen, den selbstgenutztes Wohneigentum für die Besitzer habe. Im Einzelfall könne es sich aber rechtfertigen, von der Regel abzuweichen und einer Wohnung im Stockwerkeigentum die tiefere Gebäudeartnote 1 zuzuordnen. Die hier betroffenen Stockwerkeinheiten seien Wohnungen, die gestützt auf die Bewertungsnormen «unstrittig mit der Note 1» zu bewerten wären (angefochtener Entscheid E. 6.1; vgl. auch E. 4.1 hiernach). Mit dieser Gebäudeartnote gehe ein Realwertzuschlag von 8 % einher, während bei der Gebäudeartnote 2 ein wesentlich höherer Zuschlag von 26 % vorzunehmen sei. Der amtliche Wert der drei Wohnungen stiege mit diesem höheren Realwertzuschlag um insgesamt Fr. 214'500.-- bzw. um 20,4 % an. Eine derart starke Höherbewertung im Vergleich zu ähnlichen Wohnungen, für die kein Stockwerkeigentum errichtet worden sei, müsse durch konkrete Umstände begründet sein (angefochtener Entscheid E. 6.3). Der im Vergleich zu einer Mietwohnung höhere Realwertzuschlag für eine vermietete Stockwerkeinheit könne allenfalls damit gerechtfertigt werden, dass Stockwerkeigentum zu einem deutlich über dem – bei Renditeobjekten im Vordergrund stehenden – Ertragswert liegenden Preis verkauft werden könnte. Dies bedinge jedoch ein zumindest dem üblichen Standard entsprechendes Wohnumfeld, was hier nicht gegeben sei (angefochtener Entscheid

E. 6.4; vgl. auch hinten E. 5.1). – Dagegen bringt die Steuerverwaltung zusammengefasst vor, nach der Lesart der Vorinstanz dürften Wohnungen im Stockwerkeigentum, die sich in einem Mehrfamilienhaus mit mindestens vier Wohnungen befänden, nur in Ausnahmefällen mit der Gebäudeartnote 2 bewertet werden, was den Bewertungsnormen klar widerspreche. Mit der Vorgabe, wonach Wohnungen im Stockwerkeigentum mindestens die Gebäudeartnote 2 erhalten müssten, sei genau die von der Vorinstanz beanstandete Höherbewertung angestrebt worden. Tatsächlich wiesen vier Wohnungen im Stockwerkeigentum insgesamt einen höheren Verkehrswert auf als ein einzelnes Vierfamilienhaus, ermögliche doch die Begründung von Stockwerkeigentum jeder Eigentümerin und jedem Eigentümer, über ihr Wohneigentum im Rahmen des Gesetzes frei zu verfügen (Beschwerde S. 5). Die StRK weiche von den Bewertungsnormen ab, obschon die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt seien (Beschwerde S. 6).

4.

4.1 Die streitbetroffenen Eigentumswohnungen befinden sich in einem Wohnhaus mit Gewerbebetrieb und weiteren vier Eigentumswohnungen (vgl. vorne Bst. A). Wäre kein Stockwerkeigentum errichtet worden, müsste das Gebäude einheitlich mit der Note 1 bewertet werden, das heisst, die Wohnungen – als Objektteile des Mehrfamilienhauses – könnten keiner anderen Gebäudeartnote zugeordnet werden als das Gebäude als Ganzes (vorne E. 3.3; VGE 21489 vom 23.1.2003 E. 6b a.E.; schätzungstechnische Weisung 4.03.01 sowie dazugehöriges Muster, Ausgabe Januar 2018 bzw. Dezember 2006). Daraus lässt sich für die Bewertung der streitbetroffenen Eigentumswohnungen aber nichts ableiten: Zwar ist das Gebäude als Ganzes nach wie vor einer Gebäudeart zuzuordnen (zwecks Berechnung des amtlichen Wertes der gemeinschaftlichen Teile, vgl. vorne E. 2.6) und hier mit der Note 1 zu bewerten. Entgegen der sinngemässen Auffassung der StRK (E. 3.4 hiavor, auch zum Folgenden) gehören die streitbetroffenen Eigentumswohnungen damit aber nicht zwingend derselben Gebäudeart an. Gegen ein solches Verständnis sprechen die Bewertungsnormen selbst, welche für Eigentumswohnungen mindestens die Gebäudeartnote 2 vorsehen. Soweit die StRK davon ausgeht, diese Vorgabe führe im Vergleich zu

gleichartigen Wohnungen, die nicht im Stockwerkeigentum sind, zu einer Höherbewertung, die durch konkrete Umstände gerechtfertigt sein müsse, ist Folgendes zu bemerken:

4.2 Mit der Errichtung von Stockwerkeigentum werden die zu Sonderrecht ausgeschiedenen Wohnungen «verselbständigt»; sie gelten zivilrechtlich als eigenständige Grundstücke und können unabhängig voneinander – auch zu unterschiedlichen Preisen – gehandelt werden (vorne E. 2.6, auch zum Folgenden). Als selbständige Grundstücke unterliegen Eigentumswohnungen zudem zwingend einer amtlichen Bewertung als Einzelobjekt, bei der das Miteigentum am Stammgrundstück nur noch mitberücksichtigt wird. Wie die Liegenschaft, in der sich die Wohnungen befinden, als Gesamtes zu benoten wäre, kann bei diesen Gegebenheiten keine Rolle spielen (vgl. auch VGE 23003 vom 14.5.2008 E. 3.4, 22232 vom 14.7.2005 E. 4.4). Hinzu kommt, dass sich die (strittige) Mindestvorgabe der Note 2 für die Gebäudeart von vornherein nur auf Eigentumswohnungen in einem Mehrfamilienhaus beziehen kann. Jede andere Form von Wohneigentum ist nämlich gemäss Ziff. 2.2.4 der Bewertungsnormen mit der Gebäudeartnote 3 oder höher zu bewerten. Die Abweichung von der Gebäudeartnote, wie sie sich ohne Stockwerkeigentum ergäbe, betrifft also stets Wohnhäuser «mit 4 und mehr Wohnungen» bzw. «mit Gewerbebetrieb ab der Grösse eines Vierfamilienhauses», da die Bewertungsnormen für solche Liegenschaften die Gebäudeartnote 1 vorsehen. Weiter geht es bei der höheren Benotung von Eigentumswohnungen nicht etwa um den «affektiven Wert», den die Eigentümerschaft mit ihrer Stockwerkeinheit verbindet: Die Realwertzuschläge in Tabelle 3.3 der Bewertungsnormen sind das Ergebnis umfangreicher Auswertungen von Preisen tatsächlicher Liegenschaftsverkäufe in der Bemessungsperiode. Diese Erhebungen zeigen, dass sich der Verkehrswert von Eigentumswohnungen hauptsächlich am Realwert orientiert. Bei einem System, das auch für die amtliche Bewertung von Wohneigentum vom Ertragswert ausgeht (vorne E. 2.5), ist es daher geboten, den Realwertzuschlag für Wohnungen im Stockwerkeigentum höher anzusetzen als für Objekte der mit der Note 1 zu bewertenden Gebäudearten. Die Bewertungsnormen sehen diese Gebäudeartnote für jene Typen von Liegenschaften vor, bei denen sich der Verkehrswert erfahrungsgemäss stärker am Ertragswert orientiert, weil die Ertragsfähigkeit der Liegenschaft – und nicht

eine Nutzung zum privaten Eigenkonsum – im Vordergrund steht (bestmöglicher Ertrag / höchste Eigenkapitalverzinsung; sog. Renditeobjekte). Um diesem Unterschied gerecht zu werden, hat der Realwertzuschlag bei solchen Objekten entsprechend tiefer auszufallen (zum Ganzen: Erläuterungen S. 7 f.; Schätzerhandbuch S. 93 Ziff. 3.1.4.1; ferner Beschwerde S. 5 f.). Wie das Verwaltungsgericht schon vor Jahren entschieden hat, sind mithin die Gründe, auf denen die Mindestvorgabe der Note 2 für die Gebäudeart von Eigentumswohnungen beruht, unabhängig von den konkreten Gegebenheiten in Bezug auf die zu bewertende Liegenschaft (VGE 23003 vom 14.5.2008 E. 3.3). Die Mindestvorgabe in Ziff. 2.2.4 N. 1 i.V.m. Ziff. 2.2.10 Abs. 1 und Tabelle 3.3 (Anm. 1 am jeweiligen Seitenende) der Bewertungsnormen schreibt mit anderen Worten zu Recht vor, dass Wohnungen im Stockwerkeigentum mit der Gebäudeartnote 2 zu bewerten sind, selbst wenn sie Teil eines Hauses mit vier oder mehr Wohnungen bilden.

4.3 Nichts anderes kann gelten, wenn Wohnungen im Stockwerkeigentum im Zeitpunkt ihrer Bewertung nicht von der Eigentümerschaft bewohnt, sondern vermietet werden: Bei der amtlichen Bewertung wird nicht zwischen selbstbewohnten und vermieteten Eigentumswohnungen unterschieden, da ein allfälliges Mietverhältnis relativ kurzfristig beendet werden kann (vgl. zu Zweitwohnungen: Steuerverwaltung, Allgemeine Neubewertung 2020, Häufige Fragen, S. 9, einsehbar auf: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Suchbegriff: «Allgemeine Neubewertung 2020 häufige Fragen»). Im Übrigen lassen sich vermietete Eigentumswohnungen zum Zweck der amtlichen Bewertung nicht mit «gewöhnlichen Mietwohnungen» vergleichen. Mietwohnungen können zwar als Objektteile eines Mehrfamilienhauses separat bewertet werden (insb. wenn innerhalb der Liegenschaft Unterschiede bestehen aufgrund von Sanierungen der einzelnen Wohnungen), weisen aber immer dieselbe Gebäudeartnote auf wie das Gebäude, in dem sie sich befinden (vgl. vorne E. 4.1, auch zum Folgenden). Dies leuchtet schon darum ein, weil nur das Gebäude als Ganzes gehandelt werden kann; deshalb liegen auch nur für dieses, nicht aber für die einzelnen Wohnungen Erfahrungswerte vor, aus welchen sich für die amtliche Bewertung (in Gestalt von Realwertzuschlägen) etwas ableiten lässt. Jedenfalls fehlt es insoweit von vornherein an mit Eigentumswohnungen vergleichbaren Verhältnissen, um mit der Vorinstanz zum Schluss zu kommen, eine Bewertung mit der Gebäudeartnote 2 lasse

sich im Licht des verfassungsmässigen Grundsatzes der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) nicht rechtfertigen (angefochtener Entscheid E. 6.4).

4.4 Die Vorgabe der Bewertungsnormen, die die Gebäudeartnote 1 bei Wohnungen im Stockwerkeigentum ausschliesst, erscheint schliesslich auch unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit bzw. des allgemeinen Gleichbehandlungsgebots (Art. 8 BV; Art. 10 KV) gerechtfertigt: Müssen die schematischen und objektivierten Elemente der amtlichen Bewertung jederzeit gleichermaßen auf irgendein zu bewertendes Grundstück angewandt werden können (BGer 2A.109/2007 vom 9.8.2007 E. 3.3; BVR 2012 S. 545 E. 4.4), haben die massgebenden Normen dem Umstand zwingend Rechnung zu tragen, dass sich der Verkehrswert von Wohnungen im Stockwerkeigentum im Fall einer Veräusserung statistisch gesehen stärker am Realwert orientiert als der Verkehrswert von Renditeobjekten, die zur Vermietung bestimmt sind. Dazu besteht auch mit Blick auf die bundesrechtlichen Vorgaben von Art. 14 StHG Anlass, die für die Verkehrswertermittlung an sich eine bloss (angemessene) Mitberücksichtigung des Ertragswerts und nicht eine ertragswertbasierte Berechnungsmethode vorsehen (vorne E. 2.1). Dem würde eine Bewertung der streitbetroffenen Eigentumswohnungen mit der Gebäudeartnote 1 nach dem Gesagten zuwiderlaufen, weshalb die Steuerverwaltung zu Recht auf einer Benotung entsprechend den Bewertungsnormen beharrt.

5.

Die StRK hat ihren Entscheid auch mit den konkreten Gegebenheiten begründet, die ihrer Ansicht nach eine Reduktion der Gebäudeartnote erfordern:

5.1 Erstens seien die Bewohner aufgrund der Gewerbebetriebe im (Nachbar-)Gebäude störenden Einflüssen ausgesetzt. Zweitens sei die Raumaufteilung für eine Wohnnutzung nicht ideal. Die Wohnungen verfügten drittens über keine eigenen Waschmaschinen und Wäschetrockner. Und

viertens bestehe der Umschwung hauptsächlich aus asphaltierten Flächen, sodass die Bewohner keinen Zugang zu einem Garten, einer Grünfläche oder einem Spielplatz hätten. Aus diesen Gründen entsprechen die streit betroffenen Eigentumswohnungen nach Auffassung der StRK «bei weitem nicht» dem üblichen Standard einer Eigentumswohnung bzw. den Vorstellungen, die sich ein durchschnittlicher Kaufinteressent von einer Eigentumswohnung in Lauenen machen würde. Der mit der Gebäudeartnote 2 einhergehende hohe Realwertzuschlag sei deshalb nicht gerechtfertigt (angefochtener Entscheid E. 6.1 a.E., 7.4).

5.2 Dagegen bringt die Steuerverwaltung vor, den von der StRK angeführten (zutreffenden) Umständen sei im Rahmen der übrigen Bewertungskriterien – namentlich der Benotung von Komfortstufe und Wohnlage – bereits hinreichend Rechnung getragen worden (vgl. Beschwerde S. 5). Dieser Einwand ist berechtigt: Die fraglichen Umstände dürften sich zwar durchaus wertmindernd auswirken, was aber entgegen der Vorinstanz keinen Anlass gibt, bei der Gebäudeartnote eine (nahezu reine) Ertragsoptik einzunehmen, wie sie für Renditeobjekte gilt (vgl. vorne E. 4.1 f.). Den wertmindernden Umständen ist unbestrittenermassen bereits anderweitig Rechnung getragen worden, was ausreicht, da sie entgegen der Vorinstanz nicht die Gebäudeart, sondern die übrigen Bewertungsnoten der Gebäude beschlagen. Die Bewertungsnormen sind so ausgestaltet, dass mittels Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- oder Geschäftslage sowie Verkehrslage (vorne E. 2.5) den wertrelevanten Vor- und Nachteilen von Wohn- und Geschäftshäusern möglichst umfassend Rechnung getragen werden. Entsprechend werden mit der Benotung der Gebäudeart andere Aspekte des Vermögenswerts der Liegenschaft berücksichtigt als mit den andern Bewertungskriterien.

5.3 Schliesslich hat die StRK im angefochtenen Entscheid die Berechnungen verworfen, mit denen die Steuerverwaltung die streitigen amtlichen Werte plausibilisieren wollte (angefochtener Entscheid E. 7). Zwar haben sich Steuerverwaltung und Beschwerdegegnerschaft im verwaltungsgerichtlichen Verfahren hierzu nicht (mehr) geäußert. Wenigstens kurz zu beleuchten ist aber Folgendes: Die StRK hat erwogen, die Protokollmietwerte, die in die Berechnung des amtlichen Wertes einfließen (vgl. Ziff. 2.2.8 der Bewertungsnormen), lägen «im Normalfall höchstens geringfügig über

den tatsächlich erzielten Mietzinsen». Hier führe die Gebäudeartnote 2 für die streitbetroffenen Eigentumswohnungen jedoch dazu, dass deren Protokollmietwerte wesentlich höher seien als die mit ihrer Vermietung erzielten Einnahmen. Dies wertete die StRK als Indiz dafür, dass die von der Steuerverwaltung bestimmten amtlichen Werte über dem Verkehrswert der Stockwerkeinheiten liegen. Zwar trifft zu, dass der Protokollmietwert grundsätzlich dem (schätzungsweise) erzielbaren Ertrag eines Grundstücks im Zeitraum der Bemessungsperiode entsprechen soll. Er wird als Basismietwert im Rahmen der amtlichen Bewertung aufgrund statistischer Erhebungen festgelegt und bildet namentlich Ausgangspunkt für die Ermittlung des Eigenmietwerts (BVR 2012 S. 545 E. 2.2; VGE 2019/50/51 vom 9.7.2020 E. 2.2, 2016/36 vom 29.8.2017 E. 5.3 mit weiteren Hinweisen; Erläuterungen S. 6 f.). Der effektive Mietertrag kann demgegenüber für die amtliche Bewertung schon darum nicht massgebend sein, weil unklar ist, ob die bezahlten Mietzinse marktkonform sind (vgl. dazu Kästli/Bärtschi, a.a.O., Art. 54 N. 14). Dies gilt hier umso mehr, als die Beschwerdegegnerschaft die (angeblich) mit den streitbetroffenen Eigentumswohnungen erzielten Mieterträge im Einspracheverfahren lediglich tabellarisch zusammengestellt (vgl. Vorakten StV [act. 3A1, 3B1, 3C1] pag. 15), nicht aber belegt hat. Es bleibt folglich bereits aus diesem Grund unklar, worauf sich die Differenz zwischen den Protokollmietwerten und den behaupteten Mieterträgen letztlich zurückführen lässt und inwieweit Mietzinsreserven bestanden, die eine Mietzinserhöhung zugelassen hätten. Bei dieser Sachlage kann entgegen der StRK nicht davon ausgegangen werden, der Miet- bzw. Ertragswert indiziere, dass die von der Steuerverwaltung beantragten amtlichen Werte über den Verkehrswerten zu liegen kämen.

6.

Zusammengefasst sind die streitbetroffenen Stockwerkeinheiten wie von der Steuerverwaltung beantragt mit der Gebäudeartnote 2 zu bewerten (vorne E. 3 f.). Die konkreten Gegebenheiten geben nicht Anlass dazu, abweichend von den Bewertungsnormen die Gebäudeartnote 1 zu erteilen (vorne E. 5). Die Beschwerde erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid ist insoweit aufzuheben, als die streitbetroffenen

Stockwerkeinheiten mit der Gebäudeartnote 1 bewertet worden sind. Die anderen von der StRK vornehmlich gestützt auf den durchgeführten Augenschein angepassten Bewertungsparameter (Raumeinheiten und – teilweise – Wohnlage, vgl. vorne E. 3.2) stellt die Steuerverwaltung ausdrücklich nicht in Frage (Beschwerde S. 6). Die Akten sind zur Neufestsetzung der amtlichen Werte im Sinn der Erwägungen der StRK zu übermitteln. Der StRK ist es unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits gegebenenfalls an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. etwa VGE 2024/55/56 vom 20.12.2024 E. 5; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16).

7.

7.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdegegnerschaft (als notwendige Partei) kostenpflichtig, auch wenn sie keinen expliziten Antrag gestellt hat (vgl. vorne Bst. C; Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 5 mit Hinweisen). Da sie die streitbetroffenen Stockwerkeinheiten im Gesamteigentum hält, haben der Beschwerdegegner 1 und die Beschwerdegegnerin 2 die ihnen gemeinsam aufzuerlegenden Kosten unter Solidarhaft zu tragen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 106 VRPG; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 106 N. 3 f.). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG).

7.2 Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unter Berücksichtigung der Anträge in den vorinstanzlichen Verfahren neu zu verlegen. Es ist deshalb von einem teilweisen Obsiegen der Beschwerdegegnerschaft im Umfang von einem Drittel auszugehen. Diese hat somit zwei Drittel der Kosten der vorinstanzlichen Verfahren zu tragen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG). Die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 VRPG). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 13. Dezember 2023 wird aufgehoben. Die Sache wird zur Neufestsetzung der amtlichen Werte im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.--, werden der Beschwerdegegnerschaft auferlegt.
3. Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 4'777.25, werden der Beschwerdegegnerschaft im Umfang von zwei Dritteln, ausmachend Fr. 3'184.85, auferlegt.
4. Es werden weder für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht noch für jene vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Beschwerdegegner
 - Beschwerdegegnerin
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. BGG geführt werden.