

# **BGE 148 I 210**

Bundesgericht (BGE), 2021-12-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_148 I 210](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_148_I_210)

FR: ATF 148 I 210

IT: DTF 148 I 210

## **Regeste**

Regeste Art. 8 Abs. 1, Art. 49, Art. 108 Abs. 1, Art. 127 Abs. 1 BV; Art. 14 Abs. 1 StHG; Art. 56 Abs. 1 lit. d und Art. 182 Abs. 1 StG/BE bzw. Art. 2 Abs. 4 AND/BE, je in der Fassung vom 9. März 2020; verfassungsrechtliche Unhaltbarkeit eines Medians im Bereich von 70 Prozent des Verkehrswerts unbeweglichen Vermögens. Das Harmonisierungsrecht eröffnet den Kantonen und Gemeinden im Bereich der Bemessung des unbeweglichen Vermögens zwar einen weiten Gestaltungsspielraum. Auch unter Berücksichtigung desselben ist ein Ziel-Medianwert von 70 Prozent mit Art. 14 StHG nicht vereinbar; der Grundsatz des Vorrangs des Bundesrechts ist verletzt (E. 4.1-4.5). Die fakultative kommunale Liegenschaftssteuer des Kantons Bern, bei welcher es sich um eine Objektsteuer handelt, darf bei der Bemessung des unbeweglichen Vermögens nicht berücksichtigt werden, da das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten ist (E. 4.6). Aufhebung von Art. 2 Abs. 4 AND/BE, wonach für die Festsetzung der amtlichen Werte ein Ziel-Medianwert im Bereich von 70 Prozent der Verkehrswerte anzustreben ist (E. 4.7).

## **Erwägungen**

### **E. 4.1**

In einer zweiten Rüge bringt der Beschwerdeführer vor, die streitbetroffene Norm verstosse dadurch gegen Bundesrecht, dass sie einen Ziel-Medianwert von 70 Prozent des Verkehrswerts vorsieht. Nach der bundesgerichtlichen Praxis widerspreche es dem Bundesrecht, wenn eine Bewertung angestrebt werde, die "generell deutlich unter dem realen Marktwert" liege. Selbst wenn Schätzungen naturgemäss ungenau ausfielen, bedinge dies keine Festlegung eines Zielwerts von 70 Prozent. Der Median von 70 Prozent des Verkehrswerts sei in erster Linie eigentumspolitisch motiviert und in diesem Ausmass unzulässig. Aufgrund dieser Vorgehensweise kollidiere Art. 2 Abs. 4 AND/BE 2017 mit Art. 14 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten BGE 148 I 210 S. 213 Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14), Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV, weshalb die angefochtene Norm aufzuheben sei.

### **E. 4.2**

Der Grundsatz des Vorrangs des Bundesrechts ( Art. 49 Abs. 1 BV ) schliesst in Sachgebieten, welche die Bundesgesetzgebung abschliessend regelt, eine Rechtssetzung durch die Kantone und/oder Gemeinden aus. In Sachgebieten, die das Bundesrecht nicht abschliessend ordnet, dürfen die Kantone und/oder Gemeinden nur Vorschriften erlassen, die nicht gegen Sinn und Geist des Bundesrechts verstossen und dessen Zweck nicht beeinträchtigen oder vereiteln ( BGE 146 I 20 E. 4.1; BGE 145 I 26 E. 3.1; BGE 144 I 113 E. 6.2; BGE 142 II 425 E. 4.1).

### **E. 4.3**

Der amtliche Wert wird im Kanton Bern für Grundstücke, Wasserkräfte und andere Konzessionen festgesetzt (Art. 52 Abs. 1 und 2 sowie Art. 179 StG /BE 2000). Davon bestehen gewisse Ausnahmen ( Art. 53 StG /BE). Der amtliche Wert nach dem Recht des Kantons Bern hat in erster Linie Bedeutung für die bundesrechtlich harmonisierte Vermögenssteuer, indem er als Steuerwert für das unbewegliche Vermögen gilt, sowohl für das Geschäftsvermögen als auch das Privatvermögen ( Art. 51 Abs. 4 und Art. 52 Abs. 3 StG /BE). Er ist zudem Grundlage für die Liegenschaftssteuer, welche die bernischen Gemeinden erheben können ( Art. 258 StG /BE). Für "andere Gemeindeabgaben als Liegenschaftssteuern und Schwellentellen" darf der amtliche Wert hingegen nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden (so Art. 257 Abs. 2 StG /BE). Die Festsetzung des amtlichen Wertes ist in eine selbständig anfechtbare Verfügung gekleidet ( Art. 184 Abs. 2 Satz 1 StG /BE). Im Rahmen der Veranlagung der Vermögenssteuer können rechtskräftig festgesetzte amtliche Werte nicht angefochten werden ( Art. 191 Abs. 4 StG /BE). Der rechtskräftig festgelegte amtliche Wert bestimmt damit die Bemessungsgrundlage für die Vermögenssteuer. Das streitbetreffende Dekret und damit auch der hier streitbetreffende Art. 2 Abs. 4 AND/BE 2017 hat unbewegliches Vermögen zum Inhalt, nämlich nichtlandwirtschaftliche Grundstücke und Wasserkräfte .

#### **E. 4.4.1**

Der harmonisierten Vermögenssteuer von Kantonen und Gemeinden unterliegt das gesamte Reinvermögen ( Art. 13 Abs. 1 StHG ). Die Bewertung des beweglichen und unbeweglichen Vermögens ist Gegenstand von Art. 14 StHG . Das Vermögen wird zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt BGE 148 I 210 S. 214 werden kann ( Art. 14 Abs. 1 StHG ; dazu BGE 138 II 311 E. 7.1; BGE 131 I 291 E. 2.5.2; BGE 128 I 240 E. 3.1.1; Urteile 2C\_68/2021 vom 22. Februar 2021 E. 3.3.3; 2C\_866/2019 vom 27. August 2020 E. 4.1). Von der Massgeblichkeit des Verkehrswertes bestehen Ausnahmen, die das Gesetz abschliessend nennt ( BGE 134 II 207 E. 3.5). Eine erste Ausnahme besteht im Bereich der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke; diese unterliegen einer rein ertragswertgestützten Bewertung ( Art. 14 Abs. 2 StHG ; Urteil 2C\_858/2019 vom 20. August 2020 E. 2.1). Eine zweite Ausnahme sieht das Gesetz hinsichtlich des beweglichen Vermögens (inklusive immaterieller Güter) vor, das dem Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person angehört. Solches unterliegt dem für die Einkommenssteuer massgeblichen Wert ( Art. 14 Abs. 3 StHG ). Hingegen ist für unbewegliches nichtlandwirtschaftliches Vermögen sowohl für das Privat- als auch für das Geschäftsvermögen der Verkehrswert, gegebenenfalls unter Berücksichtigung des Ertragswerts ( Art. 14 Abs. 1 StHG ) massgebend ( BGE 134 II 207 E. 3.5).

#### **E. 4.4.2**

Aus der Entstehungsgeschichte von Art. 14 StHG geht hervor, dass der Bundesgesetzgeber den Rechtsbegriff des Verkehrswerts voraussetzt, ohne ihn zu definieren (Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1, insb. 104 zu Art. 17 E-StHG). Auch die Methodik der Bewertung und Bemessung des Verkehrswerts ist nicht bundesrechtlich geregelt (Urteile 2C\_194/2018 vom 1. Oktober 2018 E. 5.1; 2C\_442/2012 vom 14. Dezember 2012 E. 4.1). Gleich wie im Fall des Eigenmietwerts ( Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG ) hat der Bundesgesetzgeber die Norm ( Art. 14 Abs. 1 StHG ) als Rahmenvorschrift ausgestaltet. Dies eröffnet den Kantonen und Gemeinden bei

Überführung des Harmonisierungsrechts in ihr eigenes Steuerrecht einen weiten Gestaltungsspielraum bzw. eine *marge de manoeuvre importante* ( BGE 138 II 311 E. 7.1; BGE 134 II 207 E. 3.6; Urteile 2C\_954/2020 vom 26. Juli 2021 E. 5.1; 2C\_500/2018 vom 8. April 2020 E. 3.4; 2C\_93/2020 vom 9. März 2020 E. 4; 2C\_511/2017 vom 16. September 2019 E. 6.2; zur analogen Rechtslage im Bereich des Eigenmietwerts: Urteile 2C\_25/2021 vom 7. Mai 2021 E. 4.2; 2C\_38/2021 vom 3. März 2021 E. 1.2; 2C\_843/2016 / 2C\_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.2.2).

#### **E. 4.4.3**

Was unter dem unbestimmten Rechtsbegriff des Verkehrswerts zu verstehen sei, stellt eine Rechtsfrage dar, während der Preis, der BGE 148 I 210 S. 215 tatsächlich erzielt werden kann, eine Tatfrage ist ( BGE 122 I 168 E. 2c; Urteile 2C\_68/2021 vom 22. Februar 2021 E. 3.3.2; 2C\_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2). Der abgaberechtliche Verkehrswert entspricht praxisgemäss dem Marktwert und damit dem Preis, der bei einer Veräusserung des Vermögensobjektes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unabhängiger Dritter unter normalen Umständen zu bezahlen bereit wäre. Er beruht mithin auf einer doppelten Fiktion, indem angenommen wird, dass eine Veräusserung überhaupt möglich wäre und dass diese zu Drittkonditionen vorgenommen würde. In jedem Fall bildet der abgaberechtliche Verkehrswert keine mathematisch punktgenau bestimmbare Grösse; vielmehr ist er in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert ( BGE 131 I 291 E. 3.2.2; BGE 128 I 240 E. 3.2.1; BGE 124 I 193 E. 4A; Urteil 2C\_68/2021 vom 22. Februar 2021 E. 3.3.2). Hinzu kommt, dass die auf dem Markt tatsächlich erzielten Preise nicht nur erheblichen Schwankungen unterliegen, sondern mitunter auch ausgesprochen spekulative oder subjektive Preiskomponenten enthalten (Urteil 2C\_181/2018 vom 12. März 2018 E. 2.2.3).

#### **E. 4.4.4**

Mit jeder Schätzung ist, unabhängig von der angewendeten Methode, zwangsläufig eine Streuung und Ungenauigkeit verbunden (Urteile 2C\_181/2018 vom 12. März 2018 E. 2.2.3; 2C\_834/2015 vom 15. Februar 2016 E. 2.5; 2C\_458/2011 vom 2. April 2012 E. 5.2). Der Regierungsrat des Kantons Bern geht von einer "realistischen Schätzungsungenauigkeit von plus/minus zehn Prozent " aus (Vortrag vom 7. Dezember 2016 zum Dekret über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte [nachfolgend: Vortrag AND/BE vom 7. Dezember 2016], S. 5). Das Bundesgericht spricht in einem älteren Entscheid gar von einer "minimalen Streubreite von 20 Prozent" ( BGE 128 I 240 E. 2.6). Entsprechend dürfen die Veranlagungsbehörden auch bei der Bewertung des unbeweglichen Vermögens zu Schematisierungen und Pauschalisierungen greifen ( BGE 124 I 193 E. 3e und 4a). Solche sind im Abgaberecht, das als Massenverwaltungsrecht ausgestaltet ist, aus praktischen und veranlagungsökonomischen Gründen unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig, auch wenn dabei die rechtsgleiche Behandlung nicht durchwegs gewährleistet ist ( BGE 140 II 167 E. 5.5.2; BGE 131 I 291 E. 3.2.2; siehe auch BGE 142 V 577 E. 5.4). Massenfallrecht liegt namentlich auch vor, wenn es um die kantonsweite Bewertung des unbeweglichen Vermögens geht (Urteil 2C\_38/2021 vom 3. März 2021 E. 3.5.2). BGE 148 I 210 S. 216 Vor diesem Hintergrund sind Bewertungsnormen im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle nicht schon dann aufzuheben, wenn einzelne Elemente der vorgesehenen Bewertungsmethode bei isolierter Beurteilung allenfalls kritisierbar wären, sondern nur, wenn ihre Anwendung insgesamt zu klar gesetzwidrigen oder unhaltbaren Ergebnissen führen würde ( BGE 124 I 159 E. 2f;

BGE 131 I 291 E. 3.2.2). Ein Verstoß gegen Art. 14 StHG liegt vor, wenn die Bewertungsnormen zu systematischen und erheblichen Über- oder Unterbewertungen führen ( BGE 131 I 291 E. 3.2.2; DZAMKO-LOCHER/TEUSCHER, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, N. 39 zu Art. 14 StHG ).

#### **E. 4.4.5**

Mit Blick auf die praktischen Schwierigkeiten der Bewertung unbeweglichen Vermögens sind in der Bewertungspraxis Ansätze geläufig, die eine Spanne zulassen. Was den mit dem Vermögenssteuerwert verwandten Bereich des Eigenmietwerts betrifft, entspricht der Eigenmietwert auf Ebene der direkten Bundessteuer ( Art. 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG [SR 642.11]) dem "objektiven Marktwert", wobei unbestritten ist, dass dieser sich in einer gewissen Bandbreite bewegt ( BGE 132 I 157 E. 3.3). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat entsprechend eine Interventionslimite von 70 Prozent entwickelt. Die ESTV wendet gegen die vom betreffenden Kanton festgelegten Eigenmietwerte nichts ein, soweit die kantonalen Ansätze die Interventionslimite von 70 Prozent im Durchschnitt nicht unterschreiten ( BGE 123 II 9 E. 4b; Urteil 2C\_843/ 2016 / 2C\_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.1; ausführlich dazu Kommission Eigenmietwert/Systemwechsel [Hrsg.], Bericht zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartements, März 2000, S. 11).

#### **E. 4.4.6**

Auch der harmonisierte Eigenmietwert von Kantonen und Gemeinden ( Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG ) bewegt sich in einer Schwankungsbreite, wobei im konkreten Einzelfall die Untergrenze von 60 Prozent zu wahren ist ( BGE 143 I 137 E. 3.3). Grund für die tiefere Bewertung des Eigenmietwerts sind namentlich die geringe Verfügbarkeit des Grundeigentums, was zu spekulativen Rechtsgeschäften führen kann, allem voran aber das aus Art. 108 Abs. 1 BV hergeleitete Ziel, die Selbstvorsorge durch Bildung von Wohneigentum steuerlich zu fördern ( BGE 133 I 206 E. 11.2; BGE 125 I 65 E. 3c; Urteil 2C\_843/2016 / 2C\_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.2.1; BASILE CARDINAUX, in: Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2015, N. 34 zu Art. 108 BV ). BGE 148 I 210 S. 217

#### **E. 4.4.7**

Im Rahmen der Vermögenssteuer hat das Bundesgericht erwogen, dass die Kantone über einen erheblichen Spielraum verfügen, der im Ergebnis dazu führen kann, dass die Steuerwerte allgemein mehr oder weniger deutlich unter dem eigentlichen Verkehrswert liegen ( BGE 124 I 145 E. 6b [Kanton Zürich]). Würde die generelle Bewertungsregelung so festgelegt, dass der Steuerwert im Durchschnitt 100 Prozent des Verkehrswerts beträgt, käme der Steuerwert in einer gewissen Zahl von Fällen höher zu liegen als der Verkehrswert. Damit würde ein Vermögenswert besteuert, der so gar nicht besteht ( BGE 124 I 193 E. 4b [Kanton Zürich]), was verfassungswidrig wäre ( BGE 128 I 240 E. 3.3.1 und 3.4.1 [Kanton Zürich]). Es ist deshalb zulässig, den Steuerwert aufgrund schematischer, vorsichtiger Schätzungen zu bemessen, die der notwendigen Schematisierung und der zwangsläufigen Unsicherheit der Bewertung Rechnung tragen. Wenn daraus Steuerwerte resultieren, die im Durchschnitt unterhalb des effektiv realisierbaren Verkehrswerts liegen, so ist dies in einem gewissen Rahmen verfassungsrechtlich haltbar ( BGE 131 I 291 E. 3.2.2 [Kanton Schwyz]; BGE 128 I 240 E. 3.1.1 und 3.2.2 S. 249; BGE 124 I 145 E. 6c, BGE 124

I 159 E. 2h S. 168 [Kanton Tessin], 193 E. 4a). Dies gilt jedenfalls, soweit der niedrigere Ansatz sich durch die Ungenauigkeit der Schätzung sachlich rechtfertigen lässt ( BGE 124 I 193 E. 4b S. 200). Insgesamt ist bei der Bewertung des unbeweglichen Vermögens "vorsichtig" ( BGE 124 I 145 E. 6c) bzw. "massvoll" vorzugehen, wie das im Kanton Bern in Art. 56 Abs. 1 lit. d StG /BE 2000 vorgesehen ist, dies auch, um Überbewertungen abzuwenden ( BGE 124 I 193 E. 4b; BGE 128 I 240 E. 3.3.1 und 3.4.1). Die bernische Gesetzgebung entspricht insoweit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

#### **E. 4.4.8**

Art. 14 Abs. 1 StHG lässt ausdrücklich zu, den Ertragswert "angemessen" ("de façon appropriée", "adeguatamente") zu berücksichtigen. Das Bundesgericht hat auch eine kantonale Regelung geschützt, die bei Mietliegenschaften nur auf den kapitalisierten Ertragswert abstellt ( BGE 134 II 207 E. 3.7-3.9 [Kanton Genf]). Hingegen ist es sowohl nach Art. 14 StHG als auch nach dem allgemeinen Gebot der Rechtsgleichheit ( Art. 8 Abs. 1 BV ) unzulässig, unabhängig vom jeweiligen Ertragswert eine generell deutlich unter dem realen Marktwert liegende Bewertung anzustreben ( BGE 124 I 145 E. 6b, BGE 124 I 159 E. 2h S. 168, 193 E. 4b S. 200; BGE 131 I 291 E. 2.5.1). Ebenso unzulässig wäre es, die Vermögensbesteuerung von unbeweglichem BGE 148 I 210 S. 218 Vermögen auf einen bestimmten Prozentsatz des (geschätzten) Steuerwerts zu beschränken oder einen generellen, z.B. rein eigentumspolitisch begründeten Abschlag (Ecart) auf dem Verkehrswert zu gewähren oder mit einer kantonalen Steuernorm von vornherein eine allgemein deutlich unter dem realen Wert liegende Bewertung zu verwirklichen ( BGE 128 I 240 E. 3.2.4 und 3.4.2; BGE 131 I 291 E. 3.2.2; BGE 134 II 207 E. 3.6).

#### **E. 4.4.9**

Dementsprechend hat das Bundesgericht Regelungen als bundesrechtswidrig erachtet, die den Steuerwert auf "in der Regel 60 Prozent des Marktwerts" ( BGE 124 I 145 E. 6) oder "70 Prozent des Schätzwerts" ( BGE 124 I 159 E. 2h) festlegen oder die im Ergebnis dazu führen, dass die effektiven durchschnittlichen Bewertungen rund 61 bzw. 59 Prozent des Marktwerts betragen ( BGE 124 I 193 E. 4c). Als zulässig erachtet wurde hingegen eine Regelung, die zur Folge hat, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen, selbst wenn dies dazu führt, dass die zu ermittelnden Vermögenssteuerwerte im Normalfall zwischen 70 und 100 Prozent des Verkehrswerts zu liegen kommen ( BGE 128 I 240 E. 3.3.2). Mit Art. 14 StHG vereinbar ist weiter, einen Zielwert von 90 Prozent anzustreben, wenn die formelhafte Bewertung im Einzelfall sonst zu einem übersetzten Marktwert führen würde ( BGE 128 I 240 E. 3.4.2).

#### **E. 4.4.10**

Nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis ist darüber hinaus die Berücksichtigung eigentumspolitischer Ziele zulässig, weswegen der Steuerwert mehr oder weniger deutlich unter dem Verkehrswert liegen kann ( BGE 124 I 145 E. 6b; BGE 128 I 240 E. 3.1.1), freilich nur für Wohnbauten ( BGE 124 I 159 E. 2h). Im Kanton Bern bestimmt Art. 104 Abs. 2 der Verfassung vom 6. Juni 1993 (KV/BE; SR 131.212), dass die Steuern der natürlichen Personen so zu bemessen sind, "dass die wirtschaftlich Schwachen geschont werden, der Leistungswille der Einzelnen erhalten bleibt und die Selbstvorsorge gefördert wird" (Auszeichnung durch das Bundesgericht). Diese verfassungsrechtliche, von der Bundesversammlung gewährleistete Vorgabe (Bundesbeschluss vom 22. September 1994 über die Gewährleistung der Verfassung des Kantons Bern, BB1 1994 III 1883; vgl. zur

Tragweite der Gewährleistung insb. BGE 145 I 259 E. 5.1; BGE 142 I 99 E. 4.3.3) ist für den kantonalen Gesetzgeber verbindlich ( BGE 143 I 272 E. 2.2.1). Entsprechend hat dieser in Art. 56 Abs. 1 lit. d Halbsatz 2 StG/BE 2000 (in der ursprünglichen Fassung vom 21. Mai 2000) angeordnet, dass der Vermögenssteuerwert BGE 148 I 210 S. 219 "massvoll unter Berücksichtigung der Förderung der Vorsorge und der Eigentumsbildung" festzulegen sei, was bundesrechtlich jedenfalls insoweit zulässig ist, als für Wohneigentum eine vorsichtige Schätzung anzustreben ist, die tendenziell eher tiefer ausfällt als der effektive Verkehrswert.

#### **E. 4.5.1**

Im Unterschied zu den bisher als unzulässig beurteilten Fällen (vorne E. 4.9) enthält die streitbetroffene Dekretsbestimmung keinen bestimmten Abschlag auf dem Verkehrswert. Sie strebt einen Ziel-Medianwert im Bereich von 70 Prozent der Verkehrswerte an (Sachverhalt, Bst. A.b).

#### **E. 4.5.2**

Begriffsgemäss handelt es sich beim Median oder Zentralwert um jenen Wert, der genau in der Mitte einer Datenverteilung liegt. Die eine Hälfte aller Individualdaten ist kleiner, die andere grösser als der Zentralwert. Über den arithmetischen oder geometrischen Durchschnitt, über die Standardabweichung, über die jeweiligen Extrema und generell über die Verteilung kann der Median nichts aussagen. Bei einem Bewertungsmedian von 70 Prozent ist einzig sicher, dass die eine Hälfte der bewerteten Objekte unter 70 und die andere über 70 Prozent liegt. Mit diesem Verständnis ist die angefochtene Formel ("anzustreben ist ein Ziel-Medianwert im Bereich von 70 Prozent der Verkehrswerte") im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle auf ihre Vereinbarkeit mit dem übergeordneten Recht zu prüfen.

#### **E. 4.5.3**

Ein Median von 100 Prozent würde in der Hälfte der Fälle dazu führen, dass mehr als der Verkehrswert besteuert würde, was verfassungswidrig wäre (vorne E. 4.4.7). Ein verfassungskonformer Median muss sich daher jedenfalls unter dem Ansatz von 100 Prozent bewegen. Um wie viel er darunter zu liegen hat, hängt davon ab, wie gross die Schätzungsungenauigkeit ist. Geht man von einer "realistischen Schätzungsungenauigkeit von plus/minus zehn Prozent" aus, wie der Regierungsrat des Kantons Bern dies tut (Vortrag AND/ BE vom 7. Dezember 2016; vorne E. 4.4.4), müsste der Median bei 90 Prozent angesiedelt sein, damit keinerlei Überbesteuerungen resultieren. In der Annahme, dass die Streubreite mindestens 20 Prozent beträgt ( BGE 128 I 240 E. 2.6), darf der Median höchstens bei 90 Prozent liegen.

#### **E. 4.5.4**

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers besagt ein Median von 70 Prozent nicht, dass sich sämtliche Werte im BGE 148 I 210 S. 220 Bereich von 70 Prozent des Verkehrswerts bewegen müssen. Er lässt theoretisch auch zu, dass in der einen Hälfte der Fälle ein Wert von 69 Prozent, in der anderen Hälfte ein Wert von 100 Prozent resultiert. Das zöge einen Durchschnitt von 84,5 Prozent nach sich, was im Lichte der Rechtsprechung (vorne E. 4.4.9) als zulässig zu erachten wäre. Ebenso ist aber möglich, dass in der Hälfte der Fälle ein Wert von 71 Prozent resultiert und in der Hälfte ein Wert von z.B. 30 Prozent. Dies würde zu einem bundesrechtswidrig tiefen Durchschnitt führen. Eine bundesrechtskonforme Bewertung ist mit einem Median von 70 Prozent weder ausgeschlossen noch sichergestellt. Im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle ist aber

entscheidend, ob sich der Norm ein bundesrechtskonformer Sinn beimessen lässt und wie wahrscheinlich dies ist. Das Bundesgericht hebt einen kantonalen oder kommunalen Erlass nur auf, falls die Norm sich jeder mit dem übergeordneten Recht vereinbaren Auslegung entzieht ( BGE 147 I 136 E. 1.4; BGE 146 I 62 E. 4; BGE 145 I 26 E. 1.4; nicht publ. E. 1.5). Dabei ist zu berücksichtigen, dass das Bundesrecht den Kantonen und Gemeinden in diesem Bereich einen weiten Gestaltungsspielraum eröffnet (vorne E. 4.4.2).

#### **E. 4.5.5**

Auch unter Berücksichtigung dieses Spielraums ist aber ein Ziel-Medianwert von 70 Prozent als bundesrechtswidrig zu bezeichnen: Auch wenn er an sich über das arithmetische Mittel nichts aussagt und eine bundesrechtskonforme Umsetzung nicht völlig ausgeschlossen erscheint, ist doch auch die Wahrscheinlichkeit der Bundesrechtswidrigkeit zu berücksichtigen (nicht publ. E. 1.5). Bei einem Median von 70 Prozent ist anzunehmen, dass das wahrscheinlich resultierende Ergebnis zu einem Durchschnitt führen würde, der sich nicht allzu weit von diesem Wert entfernt, so dass eine erhebliche Zahl der Werte tatsächlich tiefer als 70 Prozent läge. Beim Eigenmietwert wird zwar ein Durchschnittswert von 70 Prozent als zulässig erachtet (vorne E. 4.4.5). Beim Vermögenssteuerwert, bei dem das Gesetz ausdrücklich den Verkehrswert als massgebend bezeichnet, ist jedoch eine derartige Abweichung selbst unter Berücksichtigung einer eigentumspolitischen Zielsetzung (vorne E. 4.4.10) mit Art. 14 StHG nicht mehr vereinbar.

#### **E. 4.6.1**

Der Kanton macht jedoch geltend, dass sich unter Berücksichtigung der Belastung durch die Liegenschaftssteuer ein bundesrechtskonformer Wert ergebe. Der Kanton Bern kennt wie einige andere BGE 148 I 210 S. 221 Kantone (dazu MARTIN KOCHER, in: Immobiliensteuern, Zweifel/ Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], 2021, § 28 Rz. 105 ff.) eine besondere Liegenschaftssteuer. Die Gemeinden des Kantons Bern können auf den amtlichen Werten eine Liegenschaftssteuer erheben ( Art. 258 Abs. 1 StG /BE 2000), deren Steuersatz höchstens 1,5 Promille des amtlichen Werts betragen darf ( Art. 261 Abs. 2 StG /BE 2000). Von den rund 340 Einwohnergemeinden des Kantons Bern kennen lediglich acht Gemeinden eine Liegenschaftssteuer, deren Satz unter 1,0 Promille liegt. Rund 90 Einwohnergemeinden wenden den höchstzulässigen Steuersatz von 1,5 Promille an, darunter viele grosse Gemeinden. Von den fünf grössten Gemeinden erheben deren drei den Maximalsatz (Bern, Biel, Ostermundigen); in zwei Gemeinden gilt ein Satz von 1,2 Promillen (Thun, Köniz).

##### **E. 4.6.2.1**

Gemäss Art. 56 Abs. 1 lit. d StG /BE 2000 in der Fassung vom 9. März 2020 (vgl. Sachverhalt Bst. A.a) soll die Bewertung des unbeweglichen Vermögens auch unter Berücksichtigung der Belastung durch die Liegenschaftssteuer erfolgen. In Befolgung dieser Bestimmung hat der Grosse Rat einen Ziel-Medianwert von 70 Prozent festgelegt.

##### **E. 4.6.2.2**

Der Kanton führt in seiner Vernehmlassung aus, dass unter Berücksichtigung der Liegenschaftssteuer bei einem Median von 77 Prozent die Eigentümer von unbeweglichem Vermögen durchwegs stärker belastet würden als die Eigentümer von beweglichem Vermögen. Unter der Annahme, dass bewegliches Vermögen zum effektiven Verkehrswert ( Art. 14 StHG ) bewertet wird, wäre damit die Belastung des unbeweglichen Vermögens höher als dieser Wert. Der Kanton beruft sich dazu auf die Berechnungen, die der

Regierungsrat in seinem Vortrag vom 13. November 2019 an den Grossen Rat angestellt hat. Der Beschwerdeführer stellt diese Berechnungen als solche nicht in Frage.

#### **E. 4.6.3**

Dass die Belastung durch die Liegenschaftssteuer bei der Festlegung der amtlichen Werte zu berücksichtigen ist, folgt kantonalrechtlich zwingend aus Art. 56 Abs. 1 lit. d StG /BE 2000 (in der Fassung vom 9. März 2020). Der Beschwerdeführer hat diese Gesetzesbestimmung als solche nicht angefochten, sondern sich auf die Anfechtung jener Dekretsbestimmung beschränkt, die das Gesetz umsetzt. Im Rahmen der Beurteilung des Dekrets kann jedoch auch die Bundesrechtskonformität des Gesetzes überprüft werden. BGE 148 I 210 S. 222

#### **E. 4.6.4**

Die Urteile, in denen das Bundesgericht sich zur Bewertung des unbeweglichen Vermögens für die Vermögenssteuer geäussert hat (vorne E. 4.4.8-4.4.10), betrafen zumeist Kantone, die keine Liegenschaftssteuer kennen. Einzig im Urteil BGE 124 I 159 zum Kanton Tessin hat das Bundesgericht sich mit der Frage befasst, ob der Umstand, dass das Grundeigentum mit besonderen Abgaben belastet wird, die auf beweglichem Vermögen nicht erhoben werden, einen Einschlag bei der Vermögenssteuerbewertung zulasse. Es hat dies unter dem Titel der Rechtsgleichheit ( Art. 4 aBV ) verneint (E. 2i S. 169), und zwar mit drei Argumenten: 1. Die besondere steuerliche Belastung von Grundeigentümern sei nicht zu beanstanden, solange diese Besteuerungen ausschliesslich dazu bestimmt seien, die durch das Grundeigentum verursachten Kosten des Gemeinwesens zu decken (so die Grundeigentümerbeiträge). 2. Auch das bewegliche Vermögen sei mit besonderen Steuern belastet, wie etwa die eidgenössische Stempelsteuer oder analoge kantonale Abgaben. 3. Es sei ohnehin problematisch, eine Ungleichbehandlung mit einer anderen zu kompensieren. Im konkreten Fall sei nicht nachgewiesen, dass die genannten kantonalen Abgaben eine korrekte Kompensation der Unterbewertung von unbeweglichem Vermögen darstellten. Inwieweit diese Aussagen auch heute noch Geltung beanspruchen, braucht hier nicht weiter untersucht zu werden.

#### **E. 4.6.5.1**

Zu berücksichtigen ist, dass die Prüfung in BGE 124 I 159 einzig unter verfassungsrechtlichem Aspekt erfolgte und noch nicht unter dem Gesichtspunkt des Steuerharmonisierungsgesetzes, das nunmehr die Bemessungsgrundlage für die Vermögenssteuer bundesrechtlich harmonisiert. Diese bemisst sich zwingend und ausschliesslich nach den Vorgaben von Art. 14 StHG . Faktoren, die in dieser Bestimmung nicht genannt sind, dürfen nicht als Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Ein kantonaler Spielraum besteht diesbezüglich nur im dargelegten Rahmen (vorne E. 4.4).

#### **E. 4.6.5.2**

Die Bemessung der Liegenschaftssteuer beruht jedenfalls im Kanton Bern auf derselben Grundlage wie die Vermögenssteuer. Massgebend ist in beiden Fällen der "amtliche Wert" (vorne E. 4.3 BGE 148 I 210 S. 223 und 4.6.1). Es handelt sich bei der Liegenschaftssteuer damit um eine Objektsteuer (Urteil 2C\_1001/2020 vom 9. März 2021 E. 2.3.3 [ETH Zürich]), die nicht um die Schulden bereinigt ist (KOCHER, a.a.O., § 28 Rz. 311 ff.). Die jüngere Rechtsprechung hat sie auch schon als besondere oder partielle Vermögenssteuer bezeichnet (auch dazu Urteil 2C\_1001/2020 vom 9. März 2021 E. 2.3.3; ferner Urteil 2C\_463/2017 / 2C\_466/2017 vom 9. August 2019 E. 1.4.2 [Einwohnergemeinde Bern]);

KOCHER, a.a.O., § 28 Rz. 295 ff.). Als rein kantonale oder kommunale Steuer ist sie von der bundesrechtlich harmonisierten Vermögenssteuer abzugrenzen. Daher ist es zumindest zweifelhaft, ob die Liegenschaftssteuer in die Überlegungen zur Gesamtsteuerbelastung des unbeweglichen Vermögens einbezogen werden kann. Ein solcher Ansatz dürfte mit Art. 8 Abs. 1 BV in Widerspruch stehen, was hier aber nicht zu vertiefen ist. Zu entscheiden ist einzig, ob die Liegenschaftssteuer bei Festsetzung der Bemessungsgrundlage, die für die Vermögenssteuer auf unbeweglichem Vermögen massgebend ist, berücksichtigt werden darf. Dies ist zu verneinen: Es ist unzulässig, die kantonale oder kommunale Liegenschaftssteuer in die harmonisierte Bemessungsgrundlage des unbeweglichen Vermögens einzubeziehen, nachdem das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten ist ( Art. 14 Abs. 1 StHG ; vorne E. 4.4.1).

#### **E. 4.7**

Die Beschwerde erweist sich damit als begründet. Die angefochtene Bestimmung ist aufzuheben.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.