



100 16 547

Gemeinde: J. \_\_\_\_\_

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

Eröffnung: 24.9.2020 PKA/AWE/cbi

## **STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN**

**Sitzung vom 22. September 2020**

Es wirken mit: Der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Steiner sowie Werthmüller als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**

gegen

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

betreffend die amtliche Bewertung ab 2012

**hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:**

**A.** A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ (Rekurrenten) sind je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft J. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. \_\_\_\_\_. Diese wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung (Steuerverwaltung), mit Verfügung vom 26. Mai 2015 ab 2012 neu mit CHF 709'590.-- amtlich bewertet. Grund für die Neubewertung war die Beendigung von Sanierungsarbeiten und die bis dato noch nicht bewertete Solaranlage (Sonnenkollektoren und Photovoltaikanlage [PVA]).

**B.** Dagegen haben die Rekurrenten mit Brief vom 23. Juni 2015 Einsprache erhoben mit dem Antrag, die Sonnenkollektoren (0.2 Raumeinheiten [RE]) und die PVA (1.8 RE) seien nicht resp. mit Null RE zu bewerten und die amtliche Bewertung der Gesamtliegenschaft sei um insgesamt 2 RE zu reduzieren. Weiter sei der Eigenmietwert ohne die PVA und die Sonnenkollektoren festzulegen und die Berechnung des Eigenmietwerts detailliert offen zu legen. Zur Begründung führen sie sinngemäss an, dass die PVA und die Sonnenkollektoren gemäss dem Entscheid des Verwaltungsgerichts VGE 100 2012 240 vom 7. Juli 2014 aus sachenrechtlicher Sicht nicht als Bestandteil des Wohnhauses gelten könnten. Dabei sei es nicht von Belang, ob es sich um eine Aufdach- oder eine Indachanlage handle. Die Wasserdichtigkeit des Daches sei auch ohne Eindeckung gewährleistet und zudem könne wohl niemand ernsthaft behaupten, dass das Wohnhaus seinen Zweck nur mit PVA erfülle, wenn es zuvor schon 30 Jahre ohne eine solche funktioniert habe. Betreffend den Eigenmietwert wird vorgebracht, es gehe aus den Bewertungsunterlagen nicht hervor, ob dieser mit oder ohne die Objektteile PVA und Sonnenkollektoren berechnet worden sei.

**C.** Mit gleichlautenden je an beide Miteigentümer gerichteten Einspracheentscheiden vom 28. September 2016 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen. In der Begründung wird festgehalten, dass das Verwaltungsgericht in seinem Entscheid VGE 100 2012 240 vom 7. Juli 2014 zwar entschieden habe, dass Aufdach-PVA nicht amtlich zu bewerten seien. Für Indach-PVA, wie der vorliegenden, lasse sich daraus aber nichts ableiten. Indach-PVA seien unzweifelhaft als Bestandteil des Grundstücks zu qualifizieren und damit amtlich zu bewerten. Sie bringt weiter vor, dass sogar die Rekurrenten selbst davon sprächen, dass bei einer Entfernung der PVA Abbruch- und Wiedermontagekosten entstehen würden und dass eine Neueindeckung des Daches notwendig würde. Die Argumentation, dass die Wasserdichtigkeit des Daches auch ohne Eindeckung gewährleistet sei und deshalb die Dacheindeckung nicht Bestandteil eines Gebäudes sei, könne nicht nachvollzogen werden. Würde dieser Argumentation gefolgt, wären alle Dacheindeckungen letztlich obsolet und auch nicht Bestandteil eines Gebäudes.

Zum Eigenmietwert hält sie fest, dass dieser erst im Zusammenhang mit der ordentlichen Veranlagungsverfügung betreffend die Einkommenssteuer angefochten werden könne, dass er aber gemäss den schätzungstechnischen Weisungen ohne die PVA berechnet worden sei. Die Sonnenkollektoren dienen der Warmwasseraufbereitung resp. der Heizungsunterstützung und seien als Ergänzung der Heizung im Eigenmietwert zu berücksichtigen.

**D.** Gegen die Einspracheentscheide haben die Rekurrenten am 27. Oktober 2016 gemeinsam Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Wie bereits in der Einsprache verlangen sie bei gleichbleibender Begründung sinngemäss, dass die PVA und die Sonnenkollektoren aus der amtlichen Bewertung gestrichen werden. Weiter wird festgehalten, die Anträge betreffend den Eigenmietwert seien nicht mehr Gegenstand des Verfahrens, da diese gemäss Steuerverwaltung erst im Rahmen der Steueranlagungsverfügung angefochten werden könnten.

Zum von der Steuerverwaltung zitierten Verwaltungsgerichtsentscheid wird sinngemäss vorgebracht, dass die Steuerverwaltung zu Unrecht geltend mache, dass sich dieser nur auf Aufdach-PVA beziehe. Vielmehr gehe aus der Formulierung unzweifelhaft hervor, dass alle Arten von PVA nicht amtlich zu bewerten seien. Auch sei nicht nachvollziehbar, weshalb es von Bedeutung sein sollte, ob die Anlage im Eigentum einer juristischen oder einer natürlichen Person stehe. Die von der Steuerverwaltung geltend gemachten Abbruch- oder Demontagekosten seien nicht ausschlaggebend. Die Dachkonstruktion sei vorliegend so konzipiert, dass die PVA mit geringem Aufwand, marginalen Kosten und ohne Beschädigung der Dachkonstruktion demontiert und andernorts wieder aufgebaut werden könne. Die Photovoltaikmodule seien je nur mit zwei Haken auf der Dachlattung befestigt und zur Dacheindeckung könnten an Stelle der Photovoltaikmodule auch Eternitplatten verwendet werden. Nach der Demontage der PVA könne das Dach für nicht einmal 10 % der Anlagekosten mit Eternitschiefern wieder eingedeckt werden. Entgegen der Steuerverwaltung hätten sie zudem nie behauptet, die PVA und die Sonnenkollektoren seien nicht Bestandteil der Dacheindeckung oder dass eine solche nicht zwingend notwendig sei. Dies spiele aber gemäss den Erwägungen 2.2, 2.3 und 3 des Verwaltungsgerichtsurteils VGE 100 2012 240 vom 7. Juli 2014 keine Rolle. Vielmehr sei klar, dass Anlagen für die Erzeugung erneuerbarer Energien (noch) nicht zum Bestand eines Wohnhauses gehörten und auch sonst die Bestandteilseigenschaft gemäss den Bestimmungen des Sachenrechts klar nicht erfüllt sei.

Jeder Sachlichkeit entbehre die Behauptung der Steuerverwaltung, mit dem Abzug der Investitionskosten für die PVA und die Sonnenkollektoren beim Gebäudeunterhalt hätten die Rekurrenten die PVA selbst als Grundstückbestandteil betrachtet. Denn solche Investitionen seien

gemäss dem erwähnten Verwaltungsgerichtsurteil auch dann als Gebäudeunterhalt abziehbar, wenn die betroffene Anlage die Bestandteileigenschaften nicht erfülle.

**E.** Am 28. Oktober 2016 hat die Steuerrekurskommission das Verfahren sistiert, weil vergleichbare Fälle vor oberen Instanzen hängig waren. Nach Vorliegen der interessierenden Bundesgerichtsentscheide (BGE 2C\_510/2017 und BGE 2C\_511/2017 beide vom 16.9.2019), hat die Steuerrekurskommission die Sistierung vom 31. Oktober 2019 aufgehoben und das Verfahren fortgeführt.

**F.** In ihrer Vernehmlassung vom 30. Januar 2020 zur Rekurseingabe schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Begehren. In Ergänzung zum bereits im Einspracheentscheid vorgebrachten, weist sie u.a. darauf hin, dass das Verwaltungsgericht in zwei neueren Entscheiden auch betreffend Aufdach-PVA, die im Eigentum natürlicher Personen stehen, entschieden habe, dass diese nicht amtlich zu bewerten seien. Es habe sich dabei aber weder zu thermischen Solaranlagen noch zur Bewertung von Indach-PVA geäussert. Weshalb sich für diese nichts ableiten lasse. Betreffend thermischer Solaranlagen lägen bereits zwei Entscheide der Steuerrekurskommission vor, nach denen diese amtlich zu bewerten seien. Die thermische Indach-Solaranlage bilde wie die Indach-PVA eine konstruktive Einheit mit dem Dach und erfülle eine Dachfunktion. Zudem diene sie der Gewinnung von Warmwasser und sei Bestandteil der Heizanlage, die notwendig sei, damit das Haus zu Wohnzwecken beheizt werden könne. Bei einer Entfernung der thermischen Solaranlage müssten die Zuleitungen im Gebäude und der Warmwasserspeicher ausgebaut und das Dach teilweise neu gedeckt werden. Sie sei somit als Bestandteil des Hauses zu betrachten. Auch die Indach-PVA stelle keine vom Dach unabhängige Vorrichtung dar und sei als Teil des Daches Bestandteil des Gebäudes und somit amtlich zu bewerten.

**G.** In ihrer Stellungnahme vom 30. März 2020 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung halten die Rekurrenten an ihren bisherigen Anträgen fest und verlangen neu in einem Eventualantrag, dass der amtliche Wert der Photovoltaikanlage und der Sonnenkollektoren gemäss dem Verkehrswert festzulegen und zu besteuern sei. Sie verweisen dabei insbesondere auf die seit der Erstinstallation massgeblich gesunkenen Investitionskosten für PVA. Weiter wird behauptet, dass gemäss dem offensichtlichen Willen des Gesetzgebers des Kantons Bern sowohl Indach- wie auch Aufdach-PVA auf Gebäuden nicht als unbewegliches Vermögen einzustufen und somit nicht amtlich zu bewerten seien. Die Steuerverwaltung habe sich nach dem erklärten Willen des Gesetzgebers zu richten. Auch das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht hätten in ihren letzten beiden Entscheiden zur Bewertung von PVA bestätigt, dass diese kein unbewegliches Vermögen darstellten und nicht amtlich zu bewerten seien.

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

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

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da eine Sache mit unbestimmtem Streitwert vorliegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Streitig ist, ob die Indach-Photovoltaikanlage und die thermische Sonnenkollektoranlage gemäss Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG als Bestandteile des im Eigentum der Rekurrenten stehenden Grundstücks J. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. \_\_\_\_\_ zu qualifizieren und als unbewegliches Vermögen gemäss Art. 52 Abs. 2 StG amtlich zu bewerten sind.

3. Die Rekurrenten machen u.a. in Ziff. 3 des Rekursschreibens geltend, dass das Verwaltungsgericht in seinem Entscheid VGE 100 2012 240 vom 7. Juli 2014 nicht nur für Aufdach-PVA sondern für alle Arten von PVA unabhängig von deren Bauart und Verbindung zum Gebäude entschieden habe, dass diese als bewegliche Sache zu qualifizieren und nicht amtlich zu bewerten seien. Dasselbe wird sinngemäss in Ziff. 3 der Stellungnahme vom 30. März 2020 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung betreffend die beiden weiteren Verwaltungsgerichtsentscheide (VGE 100 2016 195 und 100 2016 196 beide vom 24.4.2017) zum Ausdruck gebracht.

Dazu ist festzuhalten, dass es in allen drei Verwaltungsgerichtsentscheiden ausschliesslich um die Beurteilung der Bestandteilseigenschaft von Aufdach-PVA resp. darum gegangen ist, ob diese gemäss der gesetzlichen Vorschrift von Art. 52 Abs. 2 StG zwingend amtlich zu bewerten sind. Dies wird in den beiden letztgenannten Entscheiden denn auch ausdrücklich festgehalten (VGE 100 2016 195 und 100 2016 196 beide vom 24.4.2017, je in E. 2.4). Auch in der Begründung der Verwaltungsgerichtsentscheide wird verschiedentlich direkt und indirekt auf den (möglichen) sachenrechtlichen Unterschied zwischen Aufdach-PVA und ins Dach eingelassenen, mit diesem eine Einheit bildenden Indach-PVA hingewiesen. Die Beurteilung von Indach-PVA wurde dabei aber stets offengelassen (VGE 100 2012 240 vom 7.7.2014, E. 3.2, VGE 100 2016 195 und VGE 100 2016 196 beide vom 24.4.2017, je E. 2.4 und 4.1). Das Bun-

desgericht hat sich nur zu den vom Verwaltungsgericht beurteilten Aufdach-PVA geäußert und deren sachenrechtliche Qualifikation als bewegliche Sache, ohne detaillierte Erörterung, nur auf Willkür hin geprüft, weshalb sich diesen Bundesgerichtsentscheiden nichts für den vorliegenden Fall entnehmen lässt (vgl. BGE 2C\_510/2017 und BGE 2C\_511/2017 beide vom 16.9.2019, je E. 3.2 und E. 9). Über die sachenrechtliche Qualifikation von Indach-PVA ist somit noch nicht entschieden worden, weshalb diese nachfolgend zu beurteilen ist.

**4.** Amtlich zu bewerten ist gemäss der Vorschrift von Art. 52 Abs. 2 StG das unbewegliche Vermögen. Dazu gehören gemäss dem Verweis in Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG vorab die Grundstücke im Sinne von Art. 655 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) einschliesslich der mit ihnen verbundenen Bestandteile und Nutzungsrechte. Vorliegend ist demnach zu prüfen, ob die streitige Indach-PVA nach Art. 642 Abs. 2 ZGB als Bestandteil der Liegenschaft der Rekurrenten in J. \_\_\_\_\_ zu qualifizieren ist.

Bestandteil einer Sache ist gemäss Art. 642 Abs. 2 ZGB alles, was nach der am Ort üblichen Auffassung zu ihrem Bestand gehört und ohne Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann. Gemäss der Lehre ist die Bestandteilseigenschaft gegeben, wenn ein körperlicher Sachteil vorliegt, der zur Hauptsache eine äussere, körperliche Verbindung und eine dauernde innere Verbindung aufweist. Auf den Ortsgebrauch ist nur in Zweifelsfällen zurückzugreifen (zum Ganzen: Arthur Meier-Hayoz, Berner Kommentar, Bd. IV Sachenrecht, 5. Aufl., 1981, N. 14 ff. zu Art. 642 ZGB; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 14. Aufl., 2015, N. 4 ff. zu § 98; Wolf/Wiegand in: Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl., 2019, N. 9 ff. zu Art. 642 ZGB).

**5.** Grundlage für die Annahme einer Bestandteilseigenschaft ist das Vorhandensein einer äusseren, körperlichen Verbindung zwischen dem Bestandteil und der Hauptsache. Eine körperliche Verbindung entsteht u.a. dadurch, dass ein Bestandteil eingemauert, eingelassen oder sonst wie mit der Hauptsache verbunden wird. Die Intensität der körperlichen Verbindung ist aber nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Auch eine Verbindung, die auf blosser Schwerkraft beruht, kann je nach Bestandteil genügen. Dies ist beispielsweise der Fall bei Ziegeln, die nur auf die Dachlattung aufgelegt sind.

**5.1** Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine Indach-PVA. Die Photovoltaikpaneele (Solarpaneele) sind dabei in das Dach resp. die Dachfläche eingelassen und mit Hilfe von auf der Dachlattung verschraubten Haken mit dem Unterdach verbunden. Zusammen mit dem Eigengewicht der Paneele entsteht so eine körperliche Verbindung der PVA zur Dachkonstruktion, die für eine Qualifikation als Bestandteil ohne weiteres genügt.

**5.2** Da bereits die blossе Schwerkraft als genügende Verbindung der Nebensache zur Hauptsache genügt, kommt es, entgegen der Auffassung der Rekurrenten bei der Beurteilung der Bestandteilsqualität der PVA nicht darauf an, dass die Paneele ohne grossen Aufwand oder Kosten entfernt und wieder angebracht, oder durch eine andere Dacheindeckung wie Kunststoffplatten oder Faserzementplatten ersetzt werden könnten. Auch die Tatsache, dass es sich um vorgefertigte standardisierte Einzelbauteile handelt, die nicht speziell auf das konkrete Hausdach angepasst werden müssen, ist im vorliegenden Zusammenhang einer Dacheindeckung bedeutungslos. Trifft dies doch alles auch für herkömmliche Dacheindeckungen wie Ziegel, Schindeln oder Faserzementplatten zu. Auch diese bestehen ausnahmslos aus vorgefertigten Einzelteilen, die ohne Beschädigung der Tragkonstruktion des Daches entfernt, anderswo wieder montiert oder durch andere Ziegel oder Deckmaterialien einfach und mit (relativ) geringem zeitlichen und finanziellen Aufwand ersetzt werden können. Trotzdem stellen Ziegel ein Schulbeispiel für nur durch Schwerkraft mit der Hauptsache verbundene Bestandteile eines Hauses dar (vgl. Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., N. 19 zu Art. 642 ZGB; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., N. 9 zu § 98; Wolf/Wiegand, a.a.O., N. 14 zu Art. 642 ZGB). Die umfangreichen Ausführungen der Rekurrenten zum Dachaufbau und zur Befestigung der Photovoltaikpaneele sind nach dem Gesagten für die Beurteilung der Bestandteilseigenschaft der PVA unbehelflich, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

**5.3** Da die körperliche Verbindung vorliegend nur von sehr geringer Intensität ist, stellt sich das Kriterium der rein stofflich-körperlichen Beschädigung der Hauptsache bei Abtrennung des Bestandteils in diesem Zusammenhang nicht. Darauf wird aber nachfolgend im Zusammenhang mit der inneren Verbindung eingegangen.

**6.** Neben der rein äusseren mechanischen Verbindung zur Hauptsache setzt die Bestandteilseigenschaft auch eine innere Verbindung der Nebensache zur Hauptsache voraus. Diese äussert sich darin, dass die Hauptsache durch den Bestandteil vollendet wird und dadurch in körperlich-stofflicher wie auch in wirtschaftlich-funktioneller Hinsicht ein Ganzes entsteht, das seine wirtschaftliche Zweckbestimmung erfüllen kann und das ohne den Bestandteil unfertig und unvollständig erscheinen würde (vgl. Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., N. 26 ff. zu Art. 642 ZGB; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., N. 4 ff. zu § 98; Wolf/Wiegand, a.a.O., N. 12 ff. zu Art. 642 ZGB).

**6.1** Die Indach-PVA besteht aus einzelnen Solarpaneelen die in die Dachfläche eingefügt sind und zusammen mit GFK-Profilen mittels aufgeschraubter Haken auf der Dachlattung resp. dem Unterdach befestigt sind. Die Solarpaneele dienen zwar als Trägermedium für die photoelektrische Schicht der PVA, haben aber bezogen auf das Haus physisch die Funktion von Ziegeln. Sie sind somit Teil des Daches. Sie dichten das Dach ab und schützen die gesamte Dachkon-

struktion vor Witterungseinflüssen und garantieren die Haltbarkeit des gesamten Daches inklusive dem Unterdach. Das Dach und mit ihm die Eindeckung bildet mit den übrigen Bestandteilen des Hauses ein körperliches Ganzes. Ohne Dach resp. ohne Dacheindeckung ist das Haus nicht fertig, nicht vollständig und kann seinen Zweck, auch dann, wenn das Unterdach bereits eine dampfdurchlässige Dichtungsbahn aufweist, mangels eines adäquaten Witterungsschutzes langfristig nicht erfüllen. Eine Indach-PVA bildet somit sowohl eine körperlich konstruktive wie auch eine wirtschaftlich funktionelle Einheit mit dem Dach. Damit liegt auch die im Zusammenhang mit Art. 642 Abs. 2 ZGB geforderte innere Verbindung mit dem Haus als Ganzes ohne jeden Zweifel vor.

7. Neben der äusseren körperlichen und der inneren wirtschaftlich funktionellen Verbindung zur Hauptsache ist der Bestandteil gemäss Art. 642 Abs. 2 ZGB dadurch definiert, dass die Hauptsache durch die Abtrennung des Bestandteils zerstört, beschädigt oder in ihrem Wesen, ihrem Bestand oder ihrer Funktionstüchtigkeit verändert wird. Die beiden erstgenannten Tatbestandsmerkmale hängen vorab eng mit der körperlichen Verbindung zur Hauptsache zusammen. Je stärker diese ist umso grösser wird i.d.R. die Beschädigung der Hauptsache durch die Abtrennung der Nebensache sein. Die Beschädigung braucht indessen keine wesentliche zu sein, es genügt, wenn die Hauptsache durch die Entfernung in ihrer körperlichen Ganzheit beeinträchtigt wird und sie unfertig oder unvollständig erscheinen lässt, was eher die innere Verbindung des Teils zur Hauptsache beschlägt (vgl. Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., N. 21, N. 22 und N. 26 zu Art. 642 ZGB; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., N. 9 zu § 98; Wolf/Wiegand, a.a.O., N. 14 zu Art. 642). Da mit einer Demontage der PVA zwingend auch die Dacheindeckung entfernt werden muss, würde die Abtrennung resp. Entfernung der PVA, wie das Beispiel von Sturmschäden an der Dacheindeckung ohne weiteres aufzuzeigen vermag, ganz offensichtlich zu einer körperlichen Beschädigung der Gebäudehülle und damit des Hauses führen.

Zusätzlich zur Beschädigung im zuvor genannten Sinn ist bei Bestandteilen mit einer nur losen Verbindung zur Hauptsache wohl vor allem das in Art. 642 Abs. 2 ZGB drittgenannte Tatbestandsmerkmal der Veränderung der Hauptsache bei Entfernung des Bestandteils von Bedeutung. Dieses Kriterium ist erfüllt, wenn die Hauptsache durch Abtrennung des Teils eine Veränderung erfährt, die sie nicht nur körperlich-stofflich unvollständig erscheinen lässt, sondern sie vor allem in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung und Funktionstüchtigkeit beeinträchtigt. Das (teilweise) Abtrennen resp. Entfernen der Dacheindeckung würde vorliegend zu einer massgeblichen Veränderung des Hauses im Sinne dieses dritten Kriteriums von Art. 642 Abs. 2 ZGB führen. Dies weil das Gebäude mit Entfernung der Dacheindeckung ohne jeden Zweifel als körperlich unvollständig zu betrachten wäre und es zudem in seiner wirtschaftlichen Funktionstüch-

tigkeit als wetterfeste Behausung beeinträchtigt und damit qualitativ in seiner Zweckbestimmung verändert würde (vgl. Wolf/Wiegand, a.a.O., N. 15 f. zu Art. 642 ZGB).

Dass die Ziegel resp. die Solarpaneele einer Indach-PVA nach deren Entfernung auf einfache Weise durch eine andere neue Dacheindeckung ersetzt werden können, spielt bei der Prüfung der gesetzlichen Bestandteilkriterien entgegen der Meinung der Rekurrenten keine Rolle und vermag eine allfällige Bestandteilsqualität weder zu verhindern noch zu beseitigen (vgl. Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., N. 20 zu Art. 642 ZGB und Wolf/Wiegand, a.a.O., N. 15 zu Art. 642 ZGB). Wäre dies anders, könnten Sachen, die nur eine lose oder leicht zu trennende Verbindung zur Hauptsache aufweisen, nie Bestandteilseigenschaft aufweisen.

**7.1** Eine weitere Voraussetzung der Bestandteilseigenschaft ist die Dauerhaftigkeit der Verbindung zur Hauptsache. Eine bloss vorübergehenden Zwecken und Bedürfnissen dienende Verbindung genügt nicht, um eine Bestandteilseigenschaft zu begründen. Massgeblich bei der Ermittlung des Charakters der Verbindung ist dabei u.a. der Wille der Person, die die Verbindung zwischen der Neben- und der Hauptsache hergestellt hat. Zwar wird damit auf ein subjektives Kriterium abgestellt, massgeblich ist aber gemäss herrschender Lehre nicht der subjektive, sondern der erkennbare Wille, der sich letztlich auch aus den Umständen und der Art der Verbindung ableitet (vgl. Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., N. 32 f. zu Art. 642 ZGB; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., N. 11 zu § 98; im Ergebnis gleich auch Wolf/Wiegand, a.a.O., N. 18 f. zu Art. 642 ZGB). Vorliegend handelt es sich um eine Indach-PVA. Da diese auch die Funktion der Dacheindeckung erfüllt, ist wie bei anderen Dacheindeckungen grundsätzlich davon auszugehen, dass der Einbau auf Dauer ausgelegt ist. Für eine dauerhafte Einrichtung spricht auch, dass die kostendeckende Einspeisevergütung (KEV) während 25 Jahren garantiert wird. Weiter weisen monokristalline Solarpaneele wie vorliegend eine garantierte Lebensdauer von 25 Jahren auf. In Fachkreisen wird aber von einer tatsächlichen maximalen Lebensdauer von bis zu 40 Jahren ausgegangen (abrufbar z.B. unter: <<https://www.swissolar.ch>> Rubrik "Über Solarenergie > Häufig gestellte Fragen > Welche Lebensdauer hat eine Solaranlage" [abgerufen am 16.7.2020]). Zudem bleibt die Funktion als blosser Dacheindeckung über die Lebensdauer der PVA als Energiegewinnungsanlage hinaus weiter erhalten. Die Lebensdauer als Dacheindeckung liegt damit von der Grössenordnung her im Bereich anderer herkömmlicher Materialien zur Dacheindeckung wie z.B. Ziegeln, Faserzementplatten oder Schindeln. Grundsätzlich besteht zwar die Möglichkeit der einfachen Demontage, eines Verkaufs und des Wiederaufbaus an anderer Stelle. Die Rekurrenten haben aber keinen dementsprechenden Willen geäussert. Überdies ist zumindest bei PVA auf privaten Wohnbauten eine solche Verkaufsabsicht als unwahrscheinlich und im vorliegenden Zusammenhang eher als Schutzbehauptung zu werten. Dies weil nach 25 Jahren Gebrauchsdauer und mit Blick auf den dannzumal überhaupt noch

erzielbaren niederen Verkaufspreis (alte Solarpaneele mit reduzierter Leistungsfähigkeit, für die kaum eine Nachfrage oder ein Markt besteht) die Demontage- und Wiedermontagekosten sowie der Ersatz der Dacheindeckung durchaus ins Gewicht fallen würde. Die Tatsache, dass die PVA aber wohl über die garantierten 25 Jahre hinaus noch stets Strom produziert, der auch ohne KEV verkauft oder selbstgenutzt werden kann, lässt die Möglichkeit einer Demontage zum Wiederaufbau einmal mehr als unwahrscheinlich und rein hypothetisch erscheinen. Im Übrigen wäre auch bei einem Ersatz der Indach-PVA nach 25 bis 35 Jahren die Verbindung zum Dach ohne weiteres noch als auf Dauer ausgelegt zu qualifizieren.

**8.** Der Ortsgebrauch als letztes Kriterium der Bestandteilseigenschaft nach Art. 642 Abs. 2 ZGB ist gemäss Rechtsprechung und herrschender Lehre nur in Zweifelsfällen heranzuziehen (vgl. Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., N. 36 ff. zu Art. 642 ZGB; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., N. 7 zu § 98; Wolf/Wiegand, a.a.O., N. 21 ff. zu Art. 642, je mit Hinweisen). Da vorliegend betreffend die Bestandteilsqualität von Ziegeln resp. Dacheindeckungen keine Zweifel bestehen ist darauf nicht weiter einzugehen.

**9.** Eine Indach-PVA erfüllt zwei Funktionen, zum einen jene der Dacheindeckung zum andern jene der Energieproduktion. In ihrer Eigenschaft als Anlage zur Herstellung elektrischer Energie ist eine PVA für sich genommen, zumindest solange die Energie nicht im Gebäude selbst z.B. zum Betrieb der Wärmepumpe resp. der Heizung verbraucht wird, nicht zwingend Bestandteil eines Hauses (auch wenn sich dies in Zukunft ändern könnte). Gleichzeitig folgt aber aus den bisherigen Erwägungen, dass die Solarpaneele in ihrer Funktion als Ziegel resp. Dacheindeckung gemäss herrschender Lehre ohne jeden Zweifel als Bestandteil des Hauses zu qualifizieren sind (vgl. Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., N. 19 zu Art. 642 ZGB; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., N. 9 zu § 98; Wolf/Wiegand, a.a.O., N. 14 zu Art. 642 ZGB; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., N. 5 und N. 9 zu § 98).

Da bei Indach-PVA die photovoltaische Energiegewinnungsanlage physisch untrennbar mit den als Dacheindeckung dienenden Solarpaneelen verbunden ist, stellt sie zusammen mit letzteren, Teil des Daches dar und teilt infolge des Akzessionsprinzips, auch deren sachenrechtliche Qualifikation.

Die Indach-PVA ist somit Bestandteil des Gebäudes resp. des Grundstücks und somit gemäss der zwingenden Vorschrift von Art. 52 Abs. 2 (StG) amtlich zu bewerten.

**10.** Auch betreffend die ebenfalls im Dach eingebaute thermische Sonnenkollektoranlage verlangen die Rekurrenten, dass diese nicht amtlich zu bewerten sei.

Für die Beantwortung der Frage der Bestandteileigenschaft der im Dach verbauten thermischen Sonnenkollektoranlage kann vollumfänglich auf die vorstehenden Erwägungen zur Indach-PVA verwiesen werden. Die Sonnenkollektoren erfüllen wie die Paneele der Indach-PVA die Funktion der Dacheindeckung. Sie sind somit Teil des Daches und der Gebäudehülle resp. Bestandteil des Hauses und des Grundstücks. Hinzu kommt, dass die Sonnenkollektoranlage als Zusatzsystem die vorbestehende Warmwasseraufbereitungs- und Heizungsanlage (Wärmepumpe mit Wärmespeicher) ergänzt. Als Teil der Warmwasseraufbereitungs- und je nach Warmwasserverbrauch auch der Heizungsanlage sind die Sonnenkollektoren aber ohnehin als Bestandteil des Hauses zu qualifizieren (vgl. auch RKE 100 13 394 vom 15.12.2015, E. 10, nicht publiziert). Damit ist die Sonnenkollektoranlage als zusätzliches, ergänzendes System der Warmwasseraufbereitung und Heizung amtlich zu bewerten.

**11.** Die Rekurrenten machen weiter geltend, dass der Kanton Bern im Rahmen der Steuergesetzrevision 2017 (recte 2019) beabsichtigt habe die PVA generell zu unbeweglichem Vermögen zu erklären und der amtlichen Bewertung zu unterstellen. Gestützt auf die Ergebnisse der Vernehmlassung habe der Gesetzgeber dann bewusst darauf verzichtet dieses Vorhaben weiter zu verfolgen und die Revision ohne diese Bestimmung zur Abstimmung gebracht. Damit sei der Wille des Gesetzgebers offensichtlich, dass sowohl Aufdach- wie auch Indach-PVA auf Gebäuden nicht als unbewegliches Vermögen einzustufen und nicht amtlich zu bewerten seien.

Tatsächlich sah die Steuergesetzrevision 2019 in der ursprünglichen Fassung vom 29. März 2017 eine neue Bestimmung vor (Art. 52 Abs. 1 Bst. g rev. StG), die PVA grundsätzlich der amtlichen Bewertung unterstellen sollte. Anders als von den Rekurrenten geltend gemacht, sollte damit aber das Vermögen aus PVA gerade unabhängig von deren zivilrechtlichen Beurteilung und im Einklang mit dem diesbezüglichen Abzug für Liegenschaftsunterhalt generell amtlich bewertet werden. Dies u.a. um die Bewertung der PVA zu vereinheitlichen und zu vereinfachen.

Aufgrund der Vernehmlassungsergebnisse wurde diese neue Bestimmung ersatzlos gestrichen und in der Folge auch nie zur Abstimmung gebracht. Der Gesetzgeber hat sich somit zu dieser neuen Bestimmung gar nie geäußert. Aus einem Vernehmlassungsergebnis und den daraus folgenden Änderungen der Vorlage kann nicht auf den Willen des Gesetzgebers geschlossen werden, denn es sind viele Gründe auch rein rechtspolitische und insbesondere abstimmungstaktische denkbar, die zu einer Anpassung geführt haben können. Bei der Steuergesetzrevision 2019 ging es in erster Linie um die Senkung der Gewinnsteuerbelastung nach Ablehnung der Vorlage zur Unternehmenssteuerreform III. Da liegt es recht nahe, dass man die Steuervorlage 2019 nicht wegen massiver Opposition gewichtiger Interessengruppen gegen blosse Nebensätze, wie die Unterstellung der PVA unter die amtliche Bewertung, gefährden wollte.

Mit der Streichung der neuen Bestimmung von Art. 52 Abs. 1 Bst. g rev. StG aus der Steuergesetzrevision 2019, ist es bezüglich der Bewertung von PVA schlicht bei der bestehenden Regelung geblieben, gemäss der sich die Frage der amtlichen Bewertung von PVA nach der zivilrechtlichen Qualifikation der PVA richtet. Ein "offensichtlicher Wille des Gesetzgebers" PVA generell nicht amtlich zu bewerten, lässt sich daraus nicht konstruieren. Entsprechend der unveränderten gesetzlichen Regelung von Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG unterliegen damit PVA unterschiedlicher Bauart, je nachdem, ob sie zivilrechtlich als Bestandteil des Grundstücks resp. unbewegliches Vermögen qualifizieren oder nicht, auch einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung. Wie das Bundesgericht dazu festgehalten hat, liegt in einer solchen sachlich begründeten, unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von PVA verschiedener Bauart auch keine rechtswidrige Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen (vgl. BGer 2C\_510/2017 und 2C\_511/2017 vom 16.9.2019, E. 6.4).

Aus den Vorbringen der Rekurrenten zur Vernehmlassungsvorlage vom 29. März 2017 resp. der Steuergesetzrevision 2019 lässt sich nach dem Gesagten nichts zu ihren Gunsten ableiten.

**12.** Die Rekurrenten verlangen in ihrem Eventualantrag, dass der amtliche Wert der PVA und die Sonnenkollektoranlage, für den Fall, dass sie wider Erwarten als unbewegliches Vermögen erachtet würden, nach dem Verkehrswert festzulegen und zu besteuern seien.

Dazu ist vorab in den Grundzügen festzuhalten, wie der amtliche Wert von Grundstücken allgemein resp. jener von Indach-PVA im Speziellen durch die Steuerverwaltung ermittelt wird.

**12.1** Das Vermögen wird gemäss Art. 48 StG grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Wie dieser zu ermitteln ist, wird in Art. 49 bis 53 StG definiert. Das unbewegliche Vermögen wird gemäss Art. 52 Abs. 2 und 3 StG amtlich bewertet und unterliegt mit diesem amtlichen Wert der Vermögenssteuer. Für nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften erfolgt die Bewertung aufgrund des Verkehrswerts unter Berücksichtigung von Ertrags- und Realwert (Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG). Diese drei Werte werden in Art. 54 StG definiert. Konkretisiert werden sie im Dekret vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte (ABD; BSG 661.543). Laut Art. 20 Abs. 1 ABD ist bei Wohn- und Geschäftshäusern für die Berechnung des amtlichen Werts vom Ertragswert auszugehen. Der Realwert solcher Grundstücke wird nicht besonders ermittelt. Ihm wird durch einen Zuschlag oder Abzug Rechnung getragen (Art. 20 Abs. 2 ABD). Als Ertragswert für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke gilt gemäss Art. 17 Abs. 1 ABD der kapitalisierte, in der betreffenden Gegend während einer vierjährigen Bemessungsperiode im Mittel erzielte und weiterhin erzielbare Rohertrag. Berücksichtigt werden dabei das wirtschaftliche Alter, die Lage, der Zustand und die Ausstattung, ferner die dem Eigenbedarf der Eigentümer oder Nutzniesser dienenden Nutzungen des Grundstücks zum

ortsüblichen Marktwert sowie ein Kapitalisierungssatz zwischen 5 % und 10 %. Unterhalts-, Sachversicherungs- und Verwaltungskosten sowie Schuldzinsen, Abschreibungen und Steuern werden nicht berücksichtigt (Art. 17 Abs. 2 und 3 ABD).

Zur Konkretisierung der Bewertungspraxis hat die kantonale Schatzungskommission dazu die Bewertungsnormen für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke erstellt (vgl. Art. 3 Abs. 1 ABD). Diese sogenannten nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen vom 11. August 1997 (einsehbar unter: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Menu "Steuersituationen > Wohneigentum / Liegenschaften > Amtlicher Wert > Normen zur nichtlandwirtschaftlichen Bewertung AN 99"; nachfolgend: Bewertungsnormen, abgerufen am 20.7.2020) berücksichtigen die oben erwähnten Faktoren in verschiedener Hinsicht. Zunächst erfolgt die Raumaufnahme mittels Aufnahmeprotokoll entweder nach Raumeinheiten oder nach effektiver Raumfläche in m<sup>2</sup> (Tabelle 3.1 der Bewertungsnormen). Danach werden die Objekte nach Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- oder Geschäftslage sowie Verkehrslage benotet. Anschliessend wird das wirtschaftliche Alter bestimmt. Anhand dessen und eines sogenannten Mietwertcodes, welcher von der Art des Objekts (beispielsweise Wohnung, Pferdestall, Parkplatz usw.) abhängt, sowie einer sogenannten Mietwertkategorie, welche auf dem Mietwertniveau der Standortgemeinde basiert, wird ein Wert errechnet (Tabelle 3.2 der Bewertungsnormen). Dieser wird mit dem Total der Benotung und den Raumeinheiten (resp. den m<sup>2</sup>) multipliziert, was den Mietwert des Objekts ergibt. Für die anschliessende Berechnung des Ertragswerts gelangt der Kapitalisierungssatz zur Anwendung. Dieser ist abhängig von der Gebäudeart und vom wirtschaftlichen Alter. Nach diesen beiden Kriterien richtet sich auch der Realwertzuschlag, welcher schliesslich noch dazugezählt wird (Tabelle 3.3 der Bewertungsnormen).

Die amtliche Bewertung der Grundstücke erfolgt nach dem Gesagten zwar anhand des Ertragswerts unter Hinzurechnung eines Realwertzuschlags, das gesamte Bewertungssystem und die für die Bewertung massgeblichen Tabellenwerte beruhen aber auf umfangreichen statistischen Markterhebungen zu Verkaufspreisen und Mieten. Aus diesem Grund ist der Verkehrswert bereits integrierender Bestandteil des gesamten Bewertungssystems und entsprechend der Vorgabe von Art. 14 Abs. 1 StHG somit letztlich Grundlage der amtlichen Bewertung.

**12.2** Die Bewertung von zum unbeweglichen Vermögen zählenden Indach-PVA mit kostendeckender Einspeisevergütung erfolgt vom Grundsatz her in Übereinstimmung mit diesem System der amtlichen Bewertung. Da aber die Benotung von Gebäudeart, Bauqualität und Komfortstufe im Zusammenhang der Bewertung von PVA keine aussagekräftigen Kriterien darstellen, werden diesbezüglich für alle amtlich zu bewertenden Indach-PVA stets die gleichen Werte herangezogen. Die Noten der Wohn- und Verkehrslage müssen zwar systembedingt grundstückbezogen belassen werden, diese Benotungen sowie der Einfluss der unterschiedlichen

Mietwertkategorien werden aber bei der Bestimmung des Ertragswerts resp. im Rahmen der Umrechnung desselben auf RE rechnerisch eliminiert, so dass alle Indach-PVA grundsätzlich nach gleichen Massstäben bewertet werden. Das wirtschaftliche Alter beträgt, bezogen auf das Jahr der Erstellung, stets 1 Jahr. Da die Investitionskosten je nach Art und nach Erstellungszeitpunkt der Anlage recht stark differieren, wird der amtliche Wert von PVA basierend auf dem Ertragswert und stets als separater Objektteil ermittelt und in die Bewertung aufgenommen. Ausgangspunkt ist die Anlageleistung, die maximale jährliche Energieleistung der Anlage gemäss Angaben des Herstellers, kombiniert mit der für diese Anlage anzuwendenden Einspeisevergütung. Um der Abnahme der Leistung im Laufe der Zeit, der z.T. langen Wartezeit bis zur Auszahlung der KEV und der degressiven Ausgestaltung der KEV pauschal Rechnung zu tragen, wird der aufgrund der Maximalleistung errechnete Energieertrag um 50 % reduziert. Der auf diese Weise korrigierte Ertragswert wird, wie erwähnt, unter Eliminierung des Einflusses der individuellen Faktoren auf Raumeinheiten umgerechnet und in das Objektprotokoll E übertragen, wo unter Anwendung eines Kapitalisierungssatzes von 7.5 % der Ertragswert der PVA ermittelt wird. Nach Hinzurechnung eines Realwertzuschlags von 9 % resultiert daraus der amtliche Wert der PVA.

**12.3** Im Einzelnen bemängeln die Rekurrenten im Eventualantrag, dass die vorliegend im Streit stehende Bewertung der PVA allein basierend auf dem Ertragswert und damit nicht gemäss Art. 14 Abs. 1 StHG erfolgt sei.

**12.3.1** Allgemein ist dazu festzuhalten, dass die Kantone gemäss herrschender Lehre und der Praxis des Bundesgerichts bei der Bestimmung und Umsetzung der Bewertungsregeln resp. hinsichtlich der Wahl der Bewertungsmethode über einen grossen Spielraum verfügen (vgl. BGer 2C\_511/2017 vom 16.9.2019, E. 6.2; Dzamko-Locher/Teuscher in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., 2017, N. 1 f. zu Art. 14 StHG). Solange die Bewertungsmethode anerkannten Schätzungsgrundsätzen folgt, sachlich begründet ist und nicht zu einer systematischen Unter- oder Überbewertung führt, ist sie deshalb grundsätzlich als harmonisierungskonform zu betrachten (vgl. Dzamko-Locher/Teuscher, a.a.O., N. 27 ff. zu Art. 14 StHG).

**12.3.2** Weiter ist, wie sich bereits aus dem Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 StHG ergibt, der Ertragswert ein massgeblicher Bestandteil des Vermögenswerts. In der vorliegend streitigen Bewertung wurde, wie dem Zusatzprotokoll Z 1 Allgemeine Angaben (Photovoltaik) (vgl. pag. 51) zu entnehmen ist, entgegen der Darstellung seitens der Rekurrenten nicht nur der Ertragswert sondern auch der Realwert mit einem Zuschlag von 9 % berücksichtigt. Zur monierten Nichtberücksichtigung des Verkehrswerts ist, wie bereits in E. 7.1 dargelegt, festzuhalten, dass die

Demontage und der Verkauf einer auf privaten Wohnbauten installierten PVA vor Ablauf ihrer tatsächlichen Lebensdauer als unwahrscheinlich einzustufen ist. Werden doch solche Anlagen installiert, um auf dem eigenen Dach Strom zu produzieren und nicht um sie möglichst bald wieder zu demontieren und allenfalls mit Verlust zu verkaufen. Aufgrund des geringen Verkaufspreises nach Ablauf der garantierten Lebensdauer ist auch zu jenem Zeitpunkt ein Verkauf höchst unwahrscheinlich, denn ist die Anlage einmal amortisiert, erhöht sich deren Rentabilität mit jedem zusätzlichen Betriebsjahr. Auch weil die Entwicklung ständig voranschreitet und die Preise der Anlagen stets stark in Bewegung waren und sind, besteht deshalb kaum ein massgeblicher Markt für gebrauchte PVA. Aus diesem Grund lässt sich auch kein verlässlicher, aussagekräftiger, marktpreisbasierter Verkehrswert ermitteln, der als Basis für den steuerlichen Vermögenswert von PVA geeignet wäre. Ist die PVA einmal auf dem Dach verbaut, ist sie in diesem Sinne auch nicht mehr als Teil des PVA-Marktes (noch nicht verbauter Anlagen), sondern als zur Liegenschaft gehörender Wert einzustufen, dessen Vermögenswert als Teil des Gebäudes sich primär aus dem Zusammenhang mit der Liegenschaft und dem für den Eigentümer der Liegenschaft generierten Nutzen, resp. dem Energieertrag ergibt. Es ist deshalb nicht zu beanstanden und entspricht auch allgemein anerkannten Schätzungsgrundsätzen, wenn der amtliche Wert einer Indach-PVA mit Blick auf diese Sachlage in erster Linie aufgrund des Ertragswerts und unter Hinzurechnung einer geringen Realwertpauschale ermittelt wird. Auch wenn die Bewertung von PVA als untergeordneter Bestandteil des Grundstücks nach dem Ertragswert unter Hinzurechnung eines Realwertzuschlags erfolgt, führt dies nicht dazu, dass das Gesamtgrundstück als nicht nach dem Verkehrswert bewertet zu gelten hätte. Die Gesamtliegenschaft wird sehr wohl gemäss der zwingenden Vorschrift von Art. 14 Abs. 1 StHG zum Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts bewertet (vgl. Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG sowie die Ausführungen in E. 12.1 hiervor). Daran ändert die Bewertung eines untergeordneten Bestandteils, der aus sachlichen Gründen separat vom Gebäude nach dem Ertragswert bewertet wird nichts. Die Bewertung der PVA als Bestandteil der Liegenschaft ist somit im Gesamtzusammenhang als harmonisierungskonform zu erachten.

**12.4** Die Rekurrenten bringen weiter vor, dass die Anschaffungs- resp. Investitionskosten für PVA sich im Laufe weniger Jahre stark verändert hätten, womit der amtliche Wert älterer Anlagen wie der vorliegenden im Vergleich zum aktuellen Anschaffungspreis einer vergleichbaren Anlage viel zu hoch sei.

Vorab ist dazu zu bemerken, dass im System der amtlichen Bewertung grundsätzlich kein direkter Zusammenhang zwischen der Investition und dem amtlichen Wert besteht (vgl. RKE 100 13 394 vom 15.12.2015, E.9, nicht publiziert) massgeblich ist nicht die Höhe der Investition, sondern der Marktwert des durch diese generierten Nutzens. Wie bereits hiervor in

E. 13.3. ff. erörtert, ergibt sich der massgebliche Vermögenswert einer Indach-PVA letztlich aus dem kapitalisierten durch die KEV langfristig gesicherten Ertrag. Der Vermögenswert einer zum Gebäude gehörenden Indach-PVA mit KEV ist deshalb anhand des kapitalisierten Ertragswerts zu bestimmen. Die Investitionskosten spielen dabei keine Rolle. Damit lässt sich aus dem Hinweis auf die gefallenen Investitionskosten nichts zugunsten der Rekurrenten ableiten. Im Übrigen bleibt zu erwähnen, dass sich bei einem Verkauf der Liegenschaft, entgegen der Auffassung der Rekurrenten, der verbleibende (gesicherte) Ertrag aus der KEV zusammen mit dem Ertrag aus dem Strommarkt für den Rest der Lebensdauer der PVA durchaus auf den Verkaufspreis auswirken würde. Wären doch die Rekurrenten wohl kaum bereit, diesen kalkulierbaren kumulierten Ertrag bei einem Verkauf des Hauses ohne Berücksichtigung im Kaufpreis einfach mit dem Gebäude zu verschenken. Daran ändert entgegen den Vorbringen der Rekurrenten auch die bundesgerichtliche Qualifikation des Ertrags aus PVA als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit oder als übriges unter die Generalklausel fallendes Einkommen nichts (vgl. BGer 2C\_510/2017 vom 16.9.2019, E. 7 ff. [7.2.2 und 7.2.3]).

**13.** Die Rekurrenten machen unabhängig von der übrigen Argumentation, ohne Angabe der Fundstelle weiter geltend, dass eine PVA gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts gar nicht zu einem Mehrwert der Liegenschaft führe. Da das Verwaltungsgericht sich bis zum Zeitpunkt des vorliegenden Entscheids einzig zu Aufdach-PVA geäussert hat, die, ebenfalls gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, nicht Bestandteil der Liegenschaft sind, lässt sich daraus nichts für die vorliegend zu beurteilende Indach-Anlage ableiten. Der fehlende Mehrwert ergibt sich allein daraus, dass Aufdach-PVA als Fahrnis zu qualifizieren sind, weshalb deren Vermögenswerte eigenständiger Natur und zivilrechtlich nicht der Liegenschaft zuzurechnen sind. Indach-PVA, wie die vorliegend zu beurteilende, sind dagegen Bestandteil der Liegenschaft, weshalb mit ihrer Erstellung in Anwendung des Akzessionsprinzips deren Vermögenswert dem Grundstück zuzurechnen ist (vgl. Dzamko-Locher/Teuscher, a.a.O., N. 33 zu Art. 14 StHG), was zwingend einen entsprechenden Mehrwert der Liegenschaft zur Folge hat.

**14.** Die Rekurrenten machen zudem sinngemäss geltend, dass die PVA die Funktion der Dacheindeckung übernehme. Wenn der Wert der PVA dem amtlichen Wert zugerechnet werde, müsste somit folgerichtig ein Abzug für die fehlende Dacheindeckung vorgenommen werden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Wert der PVA auf ihrer Funktion als Energieproduktionsanlage resp. auf dem Ertragswert basiert. Dieser lässt die Funktion der PVA als Dacheindeckung unberücksichtigt. Damit ist die PVA als Dacheindeckung nicht zusätzlich in den Liegenschaftswert eingerechnet worden. Die Solarpaneele sind ohne Auswirkung auf den amtlichen Wert schlicht an die Stelle der Ziegel oder der Faserzementplatten getreten. Der Wert der PVA als Dacheindeckung ist somit auch nicht vom amtlichen Wert in Abzug zu bringen.

**15.** Auch betreffend die Bewertung der Sonnenkollektoranlage verlangen die Rekurrenten, dass diese nach dem Verkehrswert zu bewerten sei. Insbesondere machen sie geltend, dass die für die Sonnenkollektoren im amtlichen Wert berücksichtigten 0.2 RE zu einem amtlichen Wert der Anlage von rund CHF 10'290.-- führten. Dieser Wert liege über den tatsächlichen Baukosten von rund CHF 7'036.--, was nicht den Grundsätzen der amtlichen Bewertung entspreche.

Zusätzliche Ausbauten in Küchen und Sanitärräumen oder Cheminées und Schwedenöfen zur Heizungsunterstützung sowie andere zusätzliche Ausbauten, die den Mietwert beeinflussen, werden zusammen mit dem Gebäude, basierend auf den Baukosten in RE umgerechnet und in der Bewertung des Gebäudes berücksichtigt. Die Sonnenkollektoranlage zur Unterstützung der Warmwasseraufbereitung stellt eine solche zusätzliche Ausbaute dar. Sie hat eine nachhaltige langjährige Senkung der Energiekosten zur Folge, was in der Bewertung des Hauses als Mehrwert zu berücksichtigen ist. Wenn die der Vereinfachung im Massenverfahren dienende, formelhafte Pauschallösung der Bewertung zusätzlicher Ausbauten im Einzelfall und in einem untergeordneten Teilbereich der Liegenschaft einen Wert ergibt, der über dem Beschaffungspreis liegt, kann dies mit Blick auf andere Ermessensbereiche in der Bewertung hingenommen werden, solange die Bewertungsmethode nicht generell zu einer Überbewertung von zusätzlichen Ausbauten führt und solange der amtliche Wert der Gesamtliegenschaft den Verkehrswert nicht übersteigt. Beides trifft im vorliegenden Fall nicht zu.

**16.** Aus den Erwägungen folgt, dass die Indach-PVA und die Sonnenkollektoranlage als Bestandteil der Liegenschaft zu qualifizieren und dem unbeweglichen Vermögen zuzurechnen sind. Für dieses schreibt das Gesetz in Art. 52 Abs. 2 StG die amtliche Bewertung vor. Die dabei angewandte Bewertungsmethode erscheint insgesamt sachgerecht. Ob es neben der Methode der amtlichen Bewertung allenfalls noch andere auch besser geeignete Varianten der Berechnung des Vermögenswerts einer PVA gibt, ist vorliegend nicht zu entscheiden. Die amtliche Bewertung ist eine Schätzung. Eine solche enthält stets auch erhebliche Ermessensanteile, die im Einzelfall und in Teilbereichen der Bewertung allenfalls zu hoch oder zu niedrig ausfallen können. Solange dadurch aber keine systematische Über- oder Unterbewertung der Liegenschaft erfolgt und der amtliche Wert des Grundstücks insgesamt noch im Bereich des Verkehrswerts zu liegen kommt, ist die Bewertung nicht als falsch einzustufen. Allfällige generelle, nachweisliche und anhaltende Veränderungen des Verkehrswerts der PVA können, soweit sie zu einer Veränderung des amtlichen Werts von über 10 % führen, grundsätzlich im Verfahren der ausserordentlichen Neubewertung gemäss Art. 183 Abs. 2 StG korrigiert werden.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass weder dem Hauptantrag auf Aufhebung der amtlichen Bewertung der PVA und der Sonnenkollektoranlage noch dem Eventualantrag auf Bewertung nach dem Verkehrswert stattgegeben werden kann. Der Rekurs ist abzuweisen.

**17.** Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Verfahrenskosten belaufen sich auf CHF 1'500.-- und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

**18.** Sind die Rekurrenten vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

**Aus diesen Gründen wird erkannt:**

1. Der Rekurs betreffend den ab dem Steuerjahr 2012 verfükten amtlichen Wert der Liegenschaft J. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. \_\_\_\_\_ wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'500.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

5. Zu eröffnen an:

- A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Gemeinde J. \_\_\_\_\_

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION  
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller