



100 16 75

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 16.3.2017 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 14. März 2017

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Rom und Studer sowie Leumann und Werthmüller
als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A._____, **D.**_____

sowie als zum Verfahren beigeordnete juristische Person:

B._____ **GmbH**, **D.**_____

beide vertreten durch

C._____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnerstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die amtliche Bewertung ab 2010

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Das Grundstück D. _____ Gbbl. Nr. 1. _____, mit einer Fläche von 12'041 m², befand sich seit dem 6. Januar 1984 (Grundbucheintrag) im Alleineigentum von A. _____ (Rekurrent). Im Jahr 2010 ist auf dem Gelände ein Campingplatz eröffnet worden. Mit Sachübernahmevertrag vom 26. Oktober 2015 (Grundbucheintrag 30.10.2015) ging das Grundstück ins Eigentum der B. _____ GmbH (Beigeladene) über, deren Stammanteile von der Familie des Rekurrenten gehalten werden.

B. Aufgrund der vorgenommenen baulichen Veränderungen wurde das Grundstück durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung (Steuerverwaltung), neu geschätzt. Nach einem am 17. Dezember 2014 vorgenommenen Augenschein wurde mit Verfügung vom 31. August 2015 ein amtlicher Wert von CHF 877'670.-- eröffnet, gültig ab dem Steuerjahr 2010 (Akten Vorinstanz, pag. 133). Zuvor hatte der amtliche Wert seit dem Steuerjahr 2009 CHF 5'370.-- betragen (pag. 151). Nebst dem Betriebsgebäude des Campingplatzes mit einem amtlichen Wert von CHF 169'200.-- und einer als "Campingplatz" bezeichneten und mit CHF 56'670.-- bewerteten Fläche von 2'460 m² war der massiv erhöhte neue amtliche Wert namentlich darauf zurückzuführen, dass zehn als "Ferienhäuser" (auch im Folgenden wird dieser Begriff verwendet) bezeichnete Objekte mit einem Gesamtwert von CHF 611'600.-- in die Bewertung einfließen.

C. Gegen die Verfügung vom 31. August 2015 erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 24. September 2015 Einsprache (pag. 8). Er brachte vor, dass es sich bei den "Ferienhäusern" um Fahrnisbauten im Eigentum der jeweiligen Mieter handle, die nicht amtlich bewertet werden dürften. Ohne einen weiteren Augenschein vorzunehmen, hiess die Steuerverwaltung die Einsprache mit Entscheid vom 27. Januar 2016 teilweise gut (pag. 1 ff.) und legte den amtlichen Wert neu auf CHF 671'470.-- fest (pag. 88). Die Reduktion um CHF 206'600.-- im Vergleich zur vorherigen Schätzung war lediglich darauf zurückzuführen, dass drei "Ferienhäuser" erst nach dem 31. Dezember 2010 aufgestellt wurden und demnach im amtlichen Wert für das Steuerjahr 2010 nicht zu berücksichtigen waren. In der Sache stellte sich die Steuerverwaltung auf den Standpunkt, die Voraussetzungen für eine amtliche Bewertung der strittigen Objekte seien gegeben.

D. Gegen den Einspracheentscheid haben der Rekurrent und die Beigeladene mit Eingabe vom 23. Februar 2016 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragen, den amtlichen Wert neu festzusetzen, namentlich unter Verzicht auf eine Bewertung der "Ferienhäuser". Zur Begründung wird vorgebracht, dass diese Bauten weder über einen Verkehrs- noch einen Ertragswert verfügten. Sie befänden sich

auf sogenannten "Residenzplätzen", die den Nutzern gegen Entrichtung eines jährlichen Entgelts zur Miete überlassen würden. Die entsprechenden Verträge könnten ohne weiteres unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist auf das Ende einer Mietperiode gekündigt werden. Weiter handle es sich bei den "Ferienhäusern" um mobile Objekte und nicht um Bestandteile des Grundstücks. Auch sei die als Campingplatz ausgeschiedene Fläche tiefer zu bewerten.

E. Die Steuerverwaltung hat sich am 12. April 2016 vernehmen lassen und die Abweisung des Rekurses beantragt. Sie führt namentlich aus, dass es sich bei den strittigen Objekten um "an Ort und Stelle aufgebaute Ferienhäuser" handle, die nur mit Beschädigung der Bauten und Installationen entfernt werden könnten. Zudem sei davon auszugehen, dass die Ferienhäuser mit der Absicht einer bleibenden Verbindung mit dem Boden erstellt worden sind. Sie seien daher sachenrechtlich als Bestandteile des Grundstücks einzustufen und demzufolge in die amtliche Bewertung einzubeziehen.

F. Im Auftrag des Rekurrenten und der Beigeladenen hat Fürsprecher C. _____ (Vertreter) mit Eingabe vom 12. Juli 2016 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an den Anträgen seiner Klientschaft festgehalten.

G. Zur Abklärung der Verhältnisse ist am 22. September 2016 ein Augenschein durchgeführt worden. Die Delegation der Steuerrekurskommission (Delegation), bestehend aus deren Präsidenten, einem Sachverständigen und einem Gerichtsschreiber, hat in Anwesenheit des Rekurrenten, des Vertreters, weiterer Personen aus dem Umfeld des Rekurrenten sowie eines Vertreters der Steuerverwaltung das zur Diskussion stehende Grundstück besichtigt. Die Delegation hat aufgrund des Augenscheins sowie anhand der vorhandenen Unterlagen den Sachverhalt überprüft. Das Protokoll des Augenscheins ist dem Vertreter und der Steuerverwaltung mit Postaufgabe vom 18. Oktober 2016 eröffnet worden. Bereits zuvor, am 3. Oktober 2016, hat die Steuerverwaltung der Steuerrekurskommission Unterlagen über die amtliche Bewertung in zwei vergleichbaren Fällen zukommen lassen.

H. Am 17. November 2016 hat der Vertreter zum Augenschein-Protokoll Stellung genommen. Die Steuerverwaltung hat sich nicht dazu geäußert.

I. Auf die weiteren Vorbringen der Parteien in den genannten Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

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. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist 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.

1.1 Die Steuerrekurskommission beurteilt die vorliegende Streitsache in Dreierbesetzung, da der Streitwert nicht bestimmt werden kann (vgl. Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und die Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1] und VGE 100.2010.191 vom 9.5.2011, nicht publiziert).

1.2 Im Augenschein-Protokoll ist die B. _____ GmbH nicht als Rekurrentin sondern als Beigeladene bezeichnet worden, was der Vertreter in seiner Stellungnahme in Frage stellt. Mit dem angefochtenen Einspracheentscheid vom 27. Januar 2016 ist der amtliche Wert "ab Steuerjahr 2010" festgesetzt worden. Per 31. Dezember 2010 war der Rekurrent alleiniger Eigentümer des Grundstücks und damit zu Recht alleiniger Adressat des Einspracheentscheids. Gemäss Art. 195 Abs. 2 StG ist nur die steuerpflichtige Person zum Rekurs befugt (nebst der Steuerverwaltung und den Gemeinden). Die B. _____ GmbH, seit dem 26. Oktober 2015 Eigentümerin des Grundstücks, hätte den Einspracheentscheid nicht selbstständig anfechten können. Sie ist demnach nicht als Rekurrentin zu betrachten. Hingegen ist sie durch den vorliegenden Rechtsstreit in ihren schutzwürdigen Interessen betroffen, denn ein rechtskräftig festgesetzter amtlicher Wert gilt bis zu einer nächsten allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (Art. 181 Abs. 3 StG). Weil eine Handänderung keinen Grund für eine ausserordentliche Neubewertung darstellt, wäre es der B. _____ GmbH nicht möglich, den amtlichen Wert ab dem Steuerjahr 2015 anzufechten. Sie wird somit nach Art. 14 Abs. 1 VRPG zum Verfahren beigeladen, wodurch der vorliegende Entscheid auch für sie verbindlich wird. Sie hat im Verfahren vor der Steuerrekurskommission Parteistellung (Art. 14 Abs. 2 VRPG) und insbesondere auch das Recht, selbstständig Rechtsmittel einzulegen (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, N. 5 zu Art. 14 VRPG).

2. Strittig ist vorliegend der amtliche Wert des Grundstücks D. _____ Gbbl. Nr. 1. _____, gültig ab dem Steuerjahr 2010.

Das Vermögen wird gemäss Art. 48 StG grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Das unbewegliche Vermögen wird in der Regel amtlich bewertet und unterliegt mit diesem amtlichen Wert der Vermögenssteuer (Art. 52 Abs. 2 und 3 StG). 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 im Dekret vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte (ABD; BSG 661.543) konkretisiert. Eigentliche Grundlage für die amtliche Bewertung sind die von der kantonalen Schatzungskommission erstellten Bewertungsnormen vom 11. August 1997 für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke (Bewertungsnormen, abrufbar unter: <http://www.fin.be.ch>) Rubriken "Steuern / Steuererklärung / Amtlicher Wert"; vgl. Art. 3 Abs. 1 ABD).

3. Der einmal festgesetzte amtliche Wert gilt grundsätzlich bis zu einer nächsten allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (Art. 181 Abs. 3 StG) bzw. bis zu einer Korrektur desselben (Art. 181 Abs. 4 StG).

3.1 Eine allgemeine Neubewertung wird vom Grossen Rat angeordnet, wenn sich die Verkehrs- oder Ertragswerte seit der letzten Neubewertung zumindest in einem Grossteil des Kantons Bern erheblich verändert haben (Art. 182 Abs. 1 StG). Die letzte allgemeine Neubewertung erfolgte im Jahr 1998 per Stichtag 1. Januar 1999 (Annik Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 6 zu Art. 182 StG).

3.2 Eine ausserordentliche Neubewertung ist durchzuführen, wenn einer der in Art. 183 StG vorgesehenen Gründe gegeben ist. Als Neubewertungsgründe gelten unter anderem bauliche Veränderungen wie Neubau, Sanierungen und grössere Renovationen (Bst. a) oder Änderungen in der Benützungsart oder im Bestand von Grundstücken und Gebäuden (Bst. b). Vorliegend ist zu Recht nicht bestritten, dass mit der Einrichtung eines Campingplatzes die Voraussetzungen für eine ausserordentliche Neubewertung gegeben sind.

4. Die Delegation ist in ihrem Protokoll über den Augenschein vom 22. September 2016 zu folgenden Feststellungen gelangt (Auszug):

D. Feststellungen

1.

Die Delegation hat das Areal des Campingplatzes und die sich darauf befindenden Objekte von aussen besichtigt. Zusätzlich hat sie das auf der Parzelle Nr. 1 platzierte Ferienhaus, das der Beigeladenen gehört und an Feriengäste vermietet wird, von innen angeschaut. Gemäss Auskunft des Rekurrenten und soweit feststellbar, liegt das Ferienhaus ohne feste Verbindung auf einem geebneten sowie mit Kieskoffer und Zementplatten befestigten Platz. Es handelt sich um einen Blockbau, dessen vorgefabrizierte Elemente und Bauteile an Ort zusammengebaut und

-gesteckt worden sind. Die Aussenwände aus gezinkten Holzbohlen verfügen über eine gute Winddichtigkeit. Boden, Decke, Innenwände und Türen bestehen ebenfalls aus Holz. Die holzgerahmten Fenster sind mit Isolierglas versehen. Das aufgesetzte Satteldach ist mit Blechpaneelen in der Optik von Ziegeln gedeckt. Das anlässlich des Augenscheins begangene Objekt ist in folgende Räume unterteilt: Aufenthaltsraum mit Cheminéeofen, Kochecke, zwei Schlafzimmer und eine Toilette mit Lavabo. Die Kochecke ist mit Spültisch, Elektroboiler, zwei Kochplatten und einem Kühlschrank ausgestattet. Zusätzlich zum Cheminéeofen lässt sich das Ferienhaus mit elektrischen Heizgeräten in den Schlafräumen beheizen. Zudem ist in der Kochecke und der Toilette je ein kleines elektrisches Heizgerät, ein sogenannter Frostwächter, installiert. Das Ferienhaus verfügt über Zu- bzw. Ableitungen für Wasser, Abwasser und Elektrizität. Auch eine Satellitenantenne für den TV-Empfang ist vorhanden. Vor dem Ferienhaus befindet sich ein Sitzplatz, der mit einer manuell betriebenen Sonnenstore beschattet werden kann. Anhand der vorhandenen Unterlagen und aufgrund der Angaben des Rekurrenten geht die Delegation davon aus, dass das besichtigte Ferienhaus bezüglich Konstruktion und Ausstattung typisch für die von den Dauermietern auf den übrigen Parzellen platzierten Objekten ist.

2.

Die von der Steuerverwaltung für die Ferienhäuser festgesetzten Noten für Gebäudeart, Bauqualität, Komfortstufe, Wohn- und Verkehrslage und die festgestellten Raumeinheiten sind weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren bestritten worden. Das von der Delegation begangene Objekt ist vom Schätzer der Steuerverwaltung mit einem Notentotal von 24 Punkten und 2.5 Raumeinheiten bewertet worden (pag. 93). Diese Beurteilungen sind nachvollziehbar und liegen innerhalb des zu jeder Schätzung gehörenden Ermessensspielraums. Der daraus resultierende Verkehrswert von CHF 53'400.-- liegt unterhalb des Verkehrswerts, d.h. des am Markt für ein vergleichbares Objekt (inkl. Grund und Boden) erzielbaren Verkaufspreises. Auch die Bewertung der weiteren Ferienhäuser gibt zu keinen Bemerkungen Anlass und bewegt sich innerhalb des der Steuerverwaltung zustehenden Ermessensbereichs. Damit gelangt die Delegation zum Schluss, dass die amtlichen Werte der Ferienhäuser von der Steuerverwaltung grundsätzlich korrekt festgesetzt worden sind. Wie unter Bst. A hiavor erwähnt, wird es indes Sache der Steuerrekurskommission sein, zu beurteilen, ob diese Objekte überhaupt als unbewegliche Vermögenswerte einzustufen sind, die der amtlichen Bewertung unterliegen.

3.

In Bezug auf die vom Rekurrenten kritisierte Bewertung der als "Campingplatz" bezeichneten Fläche von 2'460 m² östlich des Hauptgebäudes ist festzuhalten, dass ein amtlicher Wert von CHF 23.04 pro m² keineswegs überhöht ist. Der Zuschlag von 100 % auf dem Landrichtwert wird auf dem Zusatzprotokoll Z1 (pag. 52) nachvollziehbar begründet. Damit werden die Investitionen berücksichtigt, welche die Nutzung der genannten Fläche als Campingplatz erst möglich machen. Weiter erscheint die in Ziff. 2.3.1 der Nichtlandwirtschaftlichen Bewertungsnormen vom 11. August 1997 vorgesehene Beschränkung auf 10 % des Verkehrswerts im vorliegenden Fall eher grosszügig, handelt es sich doch bei einem Campingplatz nicht um die typische Nutzung einer Parzelle die sich in einer "Zone für Sport- und Freizeitanlagen" befindet. Darunter sind gemäss Art. 76 des Baugesetzes vom 1. Januar 1986 (BauG; BSG 721.0) "Gelände für Sport- und Spielfelder, Familiengärten und ähnliche Freizeitbetätigungen" zu verstehen, mithin Nutzungen, die tendenziell weniger Ertrag einbringen als ein kommerziell betriebener Campingplatz. Die Delegation erachtet daher die Schätzung des amtlichen Werts der als "Campingplatz"

bezeichneten Fläche als korrekt, jedenfalls als innerhalb des beträchtlichen Ermessensspielraums liegend.

5. In Bezug auf Ziff. 3 des Augenschein-Protokolls erklärt der Vertreter, dass es an einer rechtlichen Grundlage fehle für die bei der Bewertung des "Campingplatzes" erhobenen Zuschläge. Er verweist auf Ziff. 2.3.1 der Bewertungsnormen. Dort heisst es, dass für Land in der Zone für öffentliche Nutzungen der amtliche Wert auf 10 % des Verkehrswerts festgesetzt wird. Dies hat die Steuerverwaltung auch so gemacht, wie aus dem Objektprotokoll L (pag. 38) hervorgeht. Der vom Vertreter kritisierte Zuschlag von 100 % ist auf dem Landrichtwert erfolgt (d.h. auf einer früheren Stufe der Berechnung) und bezweckt, die im Hinblick auf die Nutzung als Campingplatz notwendigen Investitionen angemessen zu berücksichtigen (vgl. Zusatzprotokoll Z1, pag. 52). Das Ergebnis dieses Zuschlags ist der sogenannte "bereinigte Landwert", aus dem mittels Multiplikation mit dem verdoppelten Noten-Endtotal (als Prozentwert) der angenommene Verkehrswert für Land in der Bauzone ermittelt wird (vgl. Ziff. 2.3.6 der Bewertungsnormen). Vorliegend macht dieser Verkehrswert CHF 230.40/m² aus $([CHF\ 144.-- + 100\ \%] \cdot 80\ \%)$. Der Tatsache, dass die zu bewertende Fläche nicht in einer "normalen" Bauzone, sondern in einer Zone für öffentliche Nutzungen liegt, wird durch den in Ziff. 2.3.1 der Bewertungsnormen vorgesehenen Faktor von 10 % Rechnung getragen, womit der amtliche Wert vorliegend noch CHF 23.04/m² ausmacht. Die Steuerverwaltung hat die strittige Fläche damit in Übereinstimmung mit den rechtlichen Grundlagen bewertet. Die Steuerrekurskommission hat keine Veranlassung diesbezüglich von den Erkenntnissen ihrer Delegation abzuweichen.

6. Hinsichtlich der hauptsächlich umstrittenen "Ferienhäuser" bestätigt der Vertreter in seiner Stellungnahme zum Augenschein-Protokoll, dass die "technische Seite der Bewertung" nicht bestritten wird, hält jedoch an seinem Standpunkt fest, wonach es sich bei den fraglichen Objekten um Fahrnisbauten handle, die einer amtlichen Bewertung nicht zugänglich seien.

6.1 Wie in E. 2 hiavor erwähnt, wird (nur) das unbewegliche Vermögen amtlich bewertet. Laut Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG gehören zum unbeweglichen Vermögen namentlich "Grundstücke im Sinne von Artikel 655 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [SR 210] (ZGB) [...] einschliesslich der Bestandteile (Art. 642 ZGB) und der mit ihnen verbundenen Nutzungsrechte (Art. 730 ff. ZGB)". Das Steuergesetz verweist für die Definition der zu bewertenden Vermögensgegenstände somit explizit auf die zivilrechtliche Regelung. Soweit hier von Belang, umfasst der Grundstücksbegriff von Art. 655 ZGB insbesondere die Liegenschaften (Abs. 2 Ziff. 1), die auch als "Grundstücke im eigentlichen Sinn" bezeichnet werden (Heinz Rey, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, Band I, 3. Aufl., 2007, N. 1032). Nach allgemeinem Sachenrecht umfasst das Eigentum an einer Sache ihre gesamten Bestandteile, also alles, was nach der am Orte üblichen Auffassung zu ihrem Bestande gehört und ohne ihre Zerstörung, Beschä-

digung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann ("Akzessionsprinzip", Art. 642 ZGB). Für das Grundeigentum präzisiert Art. 667 Abs. 2 ZGB das Akzessionsprinzip dahingehend, dass unter Vorbehalt der gesetzlichen Schranken u.a. alle Bauten zum Eigentum an Grund und Boden gehören. Explizit ausgenommen von dieser Regelung sind die Fahrnisbauten: Gemäss Art. 677 Abs. 1 ZGB behalten Hütten, Buden, Baracken und dergleichen ihren besonderen Eigentümer, wenn sie ohne Absicht bleibender Verbindung auf fremdem Boden aufgerichtet sind. Die Bewertungsnormen verweisen in Ziff. 1.1.4 für die Unterscheidung von Dauer- und Fahrnisbauten explizit auf Art. 677 ZGB. Folgerichtig gehen beide Parteien zu Recht davon aus, dass die "Ferienhäuser" nur dann amtlich zu bewerten sind, wenn sie keine Fahrnisbauten im sachenrechtlichen Sinn darstellen.

6.2 Nach der dargestellten gesetzlichen Regelung müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein, damit ein Objekt eine Fahrnisbaute darstellt: Zum einen kommt es auf die Absicht der Beteiligten an, die Baute nicht auf Dauer am gewählten Standort zu belassen (subjektives Merkmal). Zum andern ist die Intensität der Verbindung zwischen Baute und Boden massgebend (objektives Merkmal). Diese darf nicht so stark sein, dass eine Abtrennung nur mit Zerstörung, Beschädigung oder unverhältnismässigem Aufwand erfolgen kann (Rey/Strebel in: Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, N. 4 ff. zu Art. 677 ZGB; Heinz Rey, a.a.O., N. 544 und 546; BGer 4C.345/2005 vom 9.1.2006, E. 1.2; VGE 22237 vom 16.8.2006, E. 3.1, in BVR 2006, S. 551).

6.3 Die Abgrenzung von Fahrnis- zu Dauerbauten ist nicht nur für das Steuerrecht von Belang, sondern beispielsweise auch für die Frage, ob für Arbeiten an einem Gebäude ein Bauhandwerkerpfandrecht zulasten des Grundeigentümers eingetragen werden kann oder ob dieser bei der Kündigung des Mietvertrags die besonderen Schutzbestimmungen für Wohn- und Geschäftsräume beachten muss. Dementsprechend hat sich das Bundesgericht des Öfteren mit der Thematik auseinandergesetzt. Für den vorliegenden Fall von besonderer Relevanz ist das Urteil Nr. 4C.293/2001 vom 11. Dezember 2001: In dieser mietrechtlichen Streitigkeit ging es um acht "cabanons" (einfache Wochenendhäuschen) aus Holz, alle zumindest ausgestattet mit WC, Dusche und Kochnische. Die Bauten befanden sich seit langer Zeit (teilweise "depuis un siècle") auf demselben Privatgrundstück. Die Grundeigentümer, teilweise bereits ihre Vorgänger, hatten mit den Benutzern der Bauten Verträge über die Überlassung eines Teils ihrer Parzelle abgeschlossen (Bst. A). Das Gericht kam zum Schluss, dass es sich bei den fraglichen Objekten um Fahrnisbauten handle, ungeachtet der Tatsache, dass sie an die Kanalisation sowie ans Strom- und Telefonnetz angeschlossen seien. Diese Anschlüsse vermöchten die fehlende fixe Verbindung zwischen den Bauten und dem Boden nicht aufzuwiegen (E. 4b). Zudem hätten sich die Mietverträge lediglich auf die Überlassung von Grund und Boden ("terrain nu")

bezogen. Die Vorinstanz habe zu Recht den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien entscheidendes Gewicht ("poids déterminant") beigemessen (E. 4b). Der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt ist in mancherlei Hinsicht mit dem vorliegenden vergleichbar: Es geht um einfache Holzkonstruktionen, die jedoch über einen gewissen Komfort, namentlich Wasser- und Stromanschlüsse verfügen. Die Objekte wurden basierend auf einem Mietvertrag betreffend die Überlassung von Grund und Boden auf einem fremden Grundstück errichtet. Selbst die Tatsache, dass die Bauten zum Teil seit Jahrzehnten existieren und in dieser Zeit auch ihren Eigentümer wechselten (vgl. Zusammenstellung unter Bst. A des erwähnten Urteils), führt gemäss Bundesgericht nicht dazu, dass die Wochenendhäuschen Bestandteile des Grundstücks darstellen.

6.4 Auch in anderen Fällen stellte das Bundesgericht auf die Vereinbarung zwischen den betroffenen Parteien ab, wenn es darum ging, das Eigentum an einer Baute zu bestimmen, die auf Basis eines Mietvertrags auf fremden Grund errichtet worden war: BGE 98 II 199 ("versetzbarer Stahlbau für gewerbliche Nutzung"); BGer 4C.280/2005 vom 10. November 2005 und 4C_61/2007 vom 17. April 2007 (jeweils Bürocontainer). Einzig, als es um ein Fabrikgebäude von beträchtlichen Ausmassen ging, wofür massive Strukturen am Boden errichtet worden waren, erkannte das Bundesgericht auf eine Dauerbaute. Es erklärte, dass die Absicht der Parteien immer dann von besonderer Bedeutung sei, wenn das fragliche Gebäude den in Art. 677 Abs. 1 ZGB aufgezählten Beispielen Hütten, Buden und Baracken gleiche. Dagegen liege von vornherein eine Dauerbaute vor, wenn die Verbindung mit dem Untergrund intensiverer Natur sei (BGE 92 II 227 E. 2b). Anders präsentiert sich die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wenn es um die Beurteilung von Bauten geht, die der Grundeigentümer auf seinem eigenen Grundstück errichtet hat. So ist ein Jahrhunderte alter, auf Steinplatten gestellter Speicher ebenso als Bestandteil des Grundstücks betrachtet worden wie vorfabrizierte Fertiggaragen (BGE 100 II 8 und 105 II 264).

6.5 Zu der dargestellten bundesgerichtlichen Praxis passt auch der vom Vertreter vorgebrachte VGE Nr. 22237 vom 16. August 2006 (in BVR 2006, S. 551). Zu beurteilen war die Frage, ob ein vom Pächter auf Pachtland errichteter Folientunnel für den Gemüseanbau, versehen mit Strom, Wasser, Licht und Lüftung, amtlich zu bewerten ist. Das Verwaltungsgericht stellte fest, dass die Baute trotz ihrer beträchtlichen Ausmasse (100 m Länge, 9 m Breite) innerhalb weniger Tage entfernt und an einem neuen Standort wieder aufgebaut werden kann. Zudem hatten die Parteien vereinbart, dass der Pächter Eigentümer des Folientunnels bleibe. Der Pachtvertrag war am 7. November 1991 zunächst auf eine Dauer von neun Jahren abgeschlossen worden und verlängerte sich anschliessend jeweils um sechs Jahre. Das Ende der Pachtdauer war zum Zeitpunkt des Urteils nicht absehbar. Die ungewisse Dauer des Pachtverhältnisses ändere

indes nichts am klaren Willen der Beteiligten, wonach eine dauernde Verbindung mit dem Erdreich unterbleiben soll. Das Verwaltungsgericht gelangte dementsprechend zum Schluss, dass der Folientunnel eine Fahrnisbaute im Eigentum des Pächters darstellt. Nebst den sachenrechtlichen Überlegungen verwies es darauf, dass auch wirtschaftliche Überlegungen diese Zusagecheidung rechtfertigten (E. 3.2).

6.6 Mit der Frage, ob von Dritten auf einem Campingplatz errichtete Ferienhäuschen amtlich zu bewerten sind, haben sich bis anhin weder das Bundes- noch das bernische Verwaltungsgericht auseinandergesetzt. Hingegen stand für das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden ausser Frage, dass es sich bei "Campingbaracken", die von den Mietern der Standplätze eines Campingplatzes errichtet wurden, um Fahrnisbauten handelt, die bei der amtlichen Schätzung nicht zu berücksichtigen sind (Urteil Nr. U 08 22 vom 9.5.2008, E. 3, abrufbar unter: <http://www.lawsearch.gr.ch/le/>>). Weil dies auch von der Vorinstanz, dem Amt für Schätzungswesen Graubünden, in keiner Weise bestritten wurde, kann dem Urteil zur Beschaffenheit und Ausstattung der "Campingbaracken" nichts Näheres entnommen werden. Es ist jedoch nicht anzunehmen, dass sich diese wesentlich von den vorliegend zu beurteilenden Objekten unterscheiden.

6.7 Die konsultierte Rechtsprechung zeigt ein klares Bild: Wenn die Verbindung zwischen Baute und Untergrund nur lose ist, vermögen selbst auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Miet- oder Pachtverträge für Grund und Boden bezüglich der darauf vom Mieter oder Pächter errichteten Bauten keine Absicht bleibender Verbindung im Sinn von Art. 677 Abs. 2 ZGB zu begründen.

7. Im vorliegenden Fall erachtet die Steuerverwaltung bereits das objektive Merkmal für das Bestehen einer Fahrnisbaute, sprich die lose Verbindung mit dem Boden, als nicht gegeben. Sie führt in ihrer Vernehmlassung aus, dass die fraglichen Bauten feste Installationsanschlüsse für Strom, Wasser und Abwasser aufwiesen und dass ein Ab- bzw. Rückbau nur mit Beschädigung der bestehenden Bauten und Installationen durchgeführt werden könnte. Der Rekurrent macht hingegen geltend, dass die Objekte innert wenigen Tagen von einer Person abgebaut und an anderer Stelle wieder aufgebaut werden könnten. Die Residenzplätze verfügten über Zu- und Ableitungen für Strom und Wasser, die es erlaubten, die "Ferienhäuser" mit geringem Aufwand daran anzuschliessen. Die Steuerrekurskommission geht, auch nach den anlässlich des Augenschein gewonnen Erkenntnissen, davon aus, dass die Darstellung des Rekurrenten zutrifft. Mit Blick auf die in E. 6.3 ff. hiavor dargestellte Rechtsprechung steht damit fest, dass die physische Verbindung zwischen den Ferienhäusern und dem Terrain nicht derart intensiv ist, dass sie der vertraglichen Absicht der Parteien vorgehen könnte. Demnach ist auf diese abzustellen.

8. Gemäss dem als Beispiel eingereichten Mietvertrag für den Platz Nr. 22 (Rekursbeilage 4) mietet der Mieter auf unbestimmte Dauer einen Residenzplatz und bezahlt dafür einen Mietzins von CHF 2'000.-- im Jahr. Das Mietverhältnis kann unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten jeweils auf das Ende der zwölfmonatigen Mietperiode (Mai-April) beendet werden. Bei Vertragsablauf ist der Residenzplatz im ursprünglichen Zustand an den Vermieter zu übergeben. Der Mieter wird darauf aufmerksam gemacht, dass er auf dem Residenzplatz nur eine Baute errichten darf, die dem Baureglement der Gemeinde D. _____ entspricht. Dieses erlaubt in Art. 5 für die "Campingzone B. _____" nur Zelte, Wohnwagen und Mobilheime. Werden die Unterkünfte länger als sechs Monate aufgestellt, ist eine Baubewilligung erforderlich (Rekursbeilage 5, auch abrufbar unter: <http://www.____>). Die Einholung der notwendigen Bewilligungen ist Sache des Mieters. Der Verkauf von Bauten in Verbindung mit einer "Platzübernahme" ist nur mit schriftlicher Zustimmung des Vermieters möglich. Auch wenn der Vertrag keine explizite Bestimmung zum Eigentum an den vom Mieter zu errichtenden Bauten enthält, geht doch klar daraus hervor, dass dieses nach dem Willen der Parteien beim Mieter verbleiben soll. Zwar ist übereinstimmend mit der Steuerverwaltung davon auszugehen, dass sowohl Mieter als auch Vermieter grundsätzlich von einer langfristigen Vertragsdauer ausgehen. Auch dürfte ein Mieter, wenn er den Campingplatz verlassen will, in aller Regel versuchen, seine Baute an einen Dritten zu verkaufen und diesem zugleich – mit dem Einverständnis des Vermieters – den Mietvertrag zu übertragen. Man kann durchaus – wie die Steuerverwaltung – die Meinung vertreten, dass hier eine Absicht "bleibender Verbindung" gegeben ist. In Anbetracht der in E. 6.3 ff. hiavor erläuterten bundes- und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung besteht dafür jedoch kein Raum. Wie in E. 6.1 hiavor erwähnt, sind für die Unterscheidung von Dauer- und Fahrnisbauten die zivilrechtlichen Bestimmungen massgebend. Dementsprechend sind die einschlägigen bundesgerichtlichen Urteile relevant, selbst wenn sie nicht das Steuerrecht betreffen. Zur Bedeutung des nicht absehbaren Endes der vertraglichen Beziehung zwischen Grundeigentümer und dem Besitzer der Baute äusserte sich zudem das bernische Verwaltungsgericht – und zwar in einem Fall, der die amtliche Bewertung betraf (siehe E. 6.5 hiavor). Nach dem Gesagten sind die von den Mietern der Residenzplätze auf dem Grundstück des Rekurrenten errichteten "Ferienhäuser" als Fahrnisbauten zu betrachten, die der amtlichen Bewertung nicht unterliegen. Dass gemäss den von der Steuerverwaltung am 3. Oktober 2016 eingereichten Unterlagen auch andere Campingplätze im Kanton Bern unter Einbezug von Dritten gehörenden Bauten amtlich bewertet worden sind, vermag daran nichts zu ändern. Es wird der Steuerverwaltung obliegen, bei der Neubewertung des Grundstücks die vom Grundeigentümer vorgenommenen Veränderungen im Gelände, welche die Residenzplätze erst nutzbar machten (Kofferung, Anschlüsse, Kanalisation usw.) angemessen zu berücksichtigen.

9. Anders präsentiert sich die Rechtslage bei den Ferienhäusern, die sich im Eigentum des Rekurrenten (bzw. inzwischen der Beigeladenen) befinden. Zwar unterscheiden sich diese Objekte in baulicher Hinsicht nicht von den übrigen Ferienhäusern, sie sind jedoch nicht auf fremdem Boden errichtet worden, weshalb Art. 677 Abs. 1 ZGB von vornherein nicht zur Anwendung kommt. Zwar kann bei Objekten, die den gleichen Eigentümer haben wie das Grundstück, auch Fahrnis vorliegen, wenn sie nur lose mit dem Boden verbunden sind. Allerdings muss auch in diesen Fällen die fehlende Absicht bleibender Verbindung gegeben sein. Praxisgemäss wird in solchen Konstellationen vermutet, dass die Bauten auf Dauer an Ort und Stelle verbleiben, sofern keine glaubhaften Anhaltspunkte für das Gegenteil vorliegen. So betrachtete die Steuerrekurskommission eine – grundsätzlich demontierbare – "Schirmbar", die von der Eigentümerschaft eines Restaurationsbetriebs auf eigenem Grund errichtet worden war, als Bestandteil des Grundstücks und schützte deren Berücksichtigung im Rahmen der amtlichen Bewertung (RKE 100.2006.8006 vom 18.8.2009, nicht publiziert). Auch werden Gartenhäuser, Geräteschuppen, Autounterstände usw. seit jeher bei der amtlichen Bewertung mitberücksichtigt. An dieser Praxis ist festzuhalten. Vorliegend wird vom Rekurrenten nichts vorgebracht, dass gegen eine auf Dauer angelegte Verbindung der ihm gehörenden "Ferienhäuser" mit dem Boden spräche. Dementsprechend sind diese Objekte im amtlichen Wert des Grundstücks zu berücksichtigen. Anhand der vorhandenen Unterlagen lässt sich nicht mit Bestimmtheit sagen, ob und wenn ja, wie viele "Ferienhäuser" am 31. Dezember 2010 im Eigentum des Rekurrenten standen (aktuell sind es zwei gemäss http://www._____). Dies wird durch die Steuerverwaltung abzuklären sein.

10. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von Dritten auf dem zu bewertenden Grundstück errichteten "Ferienhäuser" nicht in die amtliche Bewertung einzubeziehen sind. Die entsprechende Fläche ist unter Berücksichtigung der zu ihrer Nutzung notwendigen Terrainveränderungen neu zu bewerten. Demgegenüber sind die "Ferienhäuser", die per 31. Dezember 2010 dem Rekurrenten gehörten, bei der Bewertung zu berücksichtigen. Weil die "technische Korrektheit" der von der Steuerverwaltung vorgenommenen Schätzung unbestritten ist, kann auf die für diese Objekte ermittelten Werte abgestellt werden. Die als "Campingplatz" bezeichnete Fläche ist von der Steuerverwaltung korrekt bewertet worden. Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die Akten sind zur Vornahme der Neubewertung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

11. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten 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]). Der Rekurrent obsiegt in der Hauptsache. Wie der von der Steuerverwaltung neu zu bestimmende amtliche Wert genau ausfallen wird, lässt sich noch nicht berechnen, weil mehrere Faktoren unbekannt sind (namentlich die Anzahl "Ferienhäuser" im Eigentum des Rekurrenten und die Berücksichtigung der Einrichtung der Residenzplätze). Auch ist zu berücksichtigen, dass der vorliegende Entscheid faktisch nicht nur die Bewertung für das Jahr 2010 betrifft, sondern sich auch auf die in der Zwischenzeit zusätzlich errichteten "Ferienhäuser" auswirkt. Daher ist es sachgerecht, das Ausmass des Obsiegens nicht mathematisch zu ermitteln, sondern ermessensweise auf 80 % festzusetzen. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 1'940.60 (bestehend aus einer Gerichtsgebühr in der Höhe von CHF 1'000.-- und Gutachterkosten in der Höhe von CHF 940.60) werden dem Rekurrenten im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 388.-- zur Bezahlung auferlegt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

12. Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihm eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG). Diese wird entsprechend dem Anteil des Obsiegens gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung über die Bemessung des Parteikostenersatzes [PKV; BSG 168.811]), festgesetzt. Da die eingereichte Kostennote nicht detailliert ist (keine Time-sheet), konnten die aufgewendeten Stunden nicht nachvollzogen werden. Im Weiteren handelt es sich im vorliegenden Fall weder betreffend den Schwierigkeitsgrad noch betreffend die Bedeutung der Sache, um einen überdurchschnittlichen Fall, weshalb die Kostennote von CHF 19'165.68 auf CHF 8'000.-- nebst Auslagen von CHF 636.--, total ausmachend CHF 8'636.-- festzusetzen ist. Der Rekurrent ist mehrwertsteuerpflichtig (vgl. unter: <https://www.uid.admin.ch/Detail.aspx?uid_id=>), was ihn berechtigt, die von seinem Vertreter auf ihn überwälzte Mehrwertsteuer in seiner eigenen Mehrwertsteuerabrechnung als Vorsteuer abzuziehen. Die Mehrwertsteuer ist demzufolge bei der Bestimmung des Parteikostenersatzes nicht zu berücksichtigen.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und die Sache zur Vornahme der Neubewertung des Grundstücks D._____ Gbbl. Nr. 1._____ im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission von total CHF 1'940.60 (einschliesslich der Kosten für den beauftragten Experten von CHF 940.60 und der Pauschalgebühr von CHF 1'000.--) werden dem Rekurrenten anteilmässig im Betrag von CHF 388.-- zur Bezahlung auferlegt.

3. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 8'636.-- 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. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen. Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.
5. Zu eröffnen an:
- C._____, Fürsprecher, zuhanden von A._____, und der B._____, GmbH
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann