



100 20 30

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 18.3.2021 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 16. März 2021

Es wirken mit: der hauptamtliche Kästli, die Fachrichter Antenen und Maleta sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

und als zum Verfahren beigeladene Person

B. _____

gegen

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

betreffend die amtliche Bewertung ab 2019

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die Grundstücke C. _____ Gbbl. Nrn. 1 _____ und 2 _____ befanden sich seit dem Jahr 1981 im Alleineigentum von A. _____ (Rekurrent), der sie per 27. Februar 2020 (Grundbucheintrag) an seinen Sohn B. _____ verkaufte. Die Grundstücke gehören zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinn des bürgerlichen Bodenrechts (vgl. Ertragswertschätzung, Akten Vorinstanz, pag. 21). Sie wurden auf Antrag des Rekurrenten im Hinblick auf die geplante Hofübergabe durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Amtliche Bewertung (Steuerverwaltung), neu geschätzt (Anmeldung Augenschein vom 4.7.2019, pag. 52). Basierend auf einem Augenschein vom 5. Juli 2019 wurde dem Rekurrenten mit Verfügung vom 30. September 2019 für das Grundstück Nr. 1 _____ ein amtlicher Wert von CHF 706'990.--, gültig ab dem Steuerjahr 2019, eröffnet (Akten der Vorinstanz, pag. 72). Zuvor hatte dessen amtlicher Wert CHF 499'500.-- betragen (pag. 77). Die Wertsteigerung ist u.a. auf zwei Photovoltaikanlagen zurückzuführen, die mit insgesamt CHF 33'182.-- bewertet wurden (eine auf Gebäude Nr. 3 _____, CHF 7'727.--, pag. 24 Rückseite; die zweite auf Gebäude Nr. 4 _____, CHF 25'455.--, pag. 27). Der amtliche Wert des Grundstücks Nr. 2 _____, auf dem sich u.a. eine Obstbauanlage befindet, wurde ebenfalls mit Verfügung vom 30. September 2019 auf CHF 93'220.-- festgesetzt. (nicht paginierte Akten der Steuerverwaltung, am 18.1.2021 nachgereicht). Der vorherige Wert betrug CHF 63'000.--. Ein Grossteil der Wertsteigerung ist auf Hagelnetze und eine Bewässerungsanlage zurückzuführen.

B. Am 29. Oktober 2019 erhob der Rekurrent Einsprache gegen die Verfügungen vom 30. September 2019 (pag. 9). Mit Verweis auf einen entsprechenden Entscheid des Bundesgerichts beantragte er die Streichung der Photovoltaikanlagen aus der amtlichen Bewertung. Zusätzlich wurde beantragt, dass auch die Kühlzellen nicht bewertet würden und dass die Bewertung der dem Obstbau dienenden Anlagen, wie Bewässerung und Hagelnetze, zumindest zu überprüfen sei. Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 27. Dezember 2019 (pag. 1 ff.) insoweit gut, als sie die Photovoltaikanlagen betraf. An der Bewertung der übrigen vom Rekurrenten genannten Einrichtungen und Installationen hielt die Steuerverwaltung demgegenüber fest, mit Verweis auf die ihrer Ansicht nach einschlägigen Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen.

C. Gegen den Einspracheentscheid hat der Rekurrent mit Eingabe vom 26. Januar 2020 Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben und folgende Rechtsbegehren gestellt:

1. Die amtliche Bewertung der Kühlzellen sei aufzuheben und der amtliche Wert des Grundstücks Nr. 1 _____ in C. _____ um CHF 100'576.-- zu korrigieren.

2. Die für die Obstanlagen benötigten Konstruktionen, die Bewässerungsanlagen und die Hagelnetze seien ebenfalls nicht amtlich zu bewerten und der amtliche Wert der Grundstücke Nr. 1 _____ und 2 _____ in C. _____ sei zu korrigieren.

Der Rekurrent begründet seine Anträge in erster Linie damit, dass gemäss neuester bundesgerichtlicher Rechtsprechung Photovoltaikanlagen nicht in die amtliche Bewertung einbezogen werden dürften. Sie liessen sich ohne Beschädigung des Gebäudes wieder entfernen und seien daher nicht Bestandteil des zu bewertenden Grundstücks. Das Gleiche müsse nach Auffassung des Rekurrenten für seine Kühlzellen gelten. Diese seien weniger stark mit dem Gebäude verbunden als die Photovoltaikanlagen und dürften als bewegliche Einrichtungen nicht amtlich bewertet werden. Dies zeige sich auch daran, dass die Kühlzellen nicht durch die Police der obligatorischen Gebäudeversicherung gedeckt würden, sondern privat versichert seien. Angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei auch die Bewertung der Einrichtungen für den Obstbau fragwürdig. Namentlich die Bewässerung, die Hagelnetze und die "Konstruktion" liessen sich ohne weiteres wieder vom Terrain entfernen.

D. Am 9. März 2020 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt, den Rekurs unter Kostenfolge abzuweisen. Zwar treffe es zu, dass laut Bundesgericht Aufdach-Photovoltaikanlagen nicht amtlich zu bewerten seien. Dies gelte jedoch nicht für die übrigen vom Rekurrenten genannten Einrichtungen und Installationen. Diese gehörten laut den einschlägigen bundesrechtlichen Bestimmungen zum landwirtschaftlichen Ertragswert, der für die amtliche Bewertung der vom Rekurs betroffenen Grundstücke massgebend sei.

E. Mit Schreiben vom 25. März 2020 hat der Rekurrent zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an seinen Standpunkten festgehalten. Er ergänzt, dass die Kühlzellen und die Infrastruktur für den Obstbau auch zum landwirtschaftlichen Inventar zählten und dementsprechend doppelt im steuerbaren Vermögen berücksichtigt würden.

F. Die Steuerrekurskommission hat dem Rekurrenten mit Schreiben vom 26. November 2020 mitgeteilt, dass sie in Erwägung ziehe, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung zu seinen Ungunsten abzuändern und die Photovoltaikanlagen bei der Berechnung des amtlichen Werts zu berücksichtigen. Die dem Rekurrenten für eine Stellungnahme gesetzte Frist bis am 4. Januar 2021 ist ungenutzt verstrichen und auch danach ist keine Antwort eingegangen.

G. Mit Schreiben vom 12. Januar 2021 hat die Steuerrekurskommission den Sohn des Rekurrenten und aktuellen Eigentümer der vom Rekurs betroffenen Grundstücke, B. _____, zum Verfahren beigelegt. Er hat von der ihm gewährten Gelegenheit, zur Sache Stellung zu nehmen, nicht Gebrauch gemacht.

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.

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).

2. Per 31. Dezember 2019 war der Rekurrent Alleineigentümer der Grundstücke C._____ Gbbl. Nrn. 1_____ und 2_____ und damit der einzige Adressat des angefochtenen Einspracheentscheids. Durch den per 27. Februar 2020 erfolgten Verkauf der Grundstücke an seinen Sohn B._____ sind auch dessen schutzwürdige Interessen durch den vorliegenden Rechtsstreit 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 B._____ nicht möglich, den amtlichen Wert ab dem Steuerjahr 2020 anzufechten. Er ist daher nach Art. 14 Abs. 1 VRPG zum Verfahren beigegeben worden, wodurch der vorliegende Entscheid auch für ihn verbindlich wird. Er hat im Verfahren vor der Steuerrekurskommission Parteistellung (Art. 14 Abs. 2 VRPG) und insbesondere auch das Recht, selbstständig Rechtsmittel einzulegen (Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 12 zu Art. 14 VRPG).

3. Strittig ist vorliegend der amtliche Wert der Grundstücke C._____ Gbbl. Nrn. 1_____ und 2_____, gültig ab dem Steuerjahr 2019.

4. Das Vermögen wird gemäss Art. 48 StG zum Verkehrswert bewertet, sofern das Gesetz nichts Abweichendes vorschreibt. Das unbewegliche Vermögen wird in der Regel amtlich bewertet und unterliegt mit diesem amtlichen Wert der Vermögenssteuer (Art. 52 Abs. 2 und 3 StG). Zum unbeweglichen Vermögen gehören gemäss Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG namentlich Grundstücke im Sinn von Art. 655 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) ein-

schliesslich ihrer Bestandteile (Art. 642 ZGB) und der mit ihnen verbundenen Nutzungsrechte (Art. 730 ff. ZGB).

5. Der Rekurrent argumentiert mit Bezug auf die bundesgerichtlichen Urteile BGer 2C_510/2017 und 2C_511/2017, beide datiert vom 16. September 2019, dass nur amtlich bewertet werden dürfe, was als Bestandteil im sachenrechtlichen Sinn zum fraglichen Grundstück gehöre. Mit den erwähnten (betreffend rechtlichen Ausführungen identischen) Urteilen wies das Bundesgericht Beschwerden der Steuerverwaltung ab, die sich gegen zwei (ebenfalls übereinstimmende) Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 24. April 2017 gerichtet hatten (VGE 100 2016 195 und 100 2016 196). Das Verwaltungsgericht kam dabei zum Schluss, dass die zu beurteilenden Aufdach-Photovoltaikanlagen nicht Bestandteile der zu bewertenden Grundstücke im Sinn von Art. 642 ZGB darstellten und daher nicht amtlich bewertet werden dürften (E. 3.5 i.V.m. E. 2.2). Das Bundesgericht wies die Beschwerden der Steuerverwaltung ab, ohne sich zur Frage der Bestandteilqualität von Photovoltaikanlagen zu äussern. Es hielt fest, dass Photovoltaikanlagen aufgrund von Art. 13 f. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zwingend zum steuerbaren Vermögen gehörten, was jedoch nichts darüber aussage, ob solche Anlagen im Rahmen der amtlichen Bewertung oder im ordentlichen Steuererklärungsverfahren zu besteuern seien (BGer 2C_510/2017 vom 16.9.2019, E. 5.3). Die Kantone verfügten über einen grossen Spielraum bezüglich Ausarbeitung und Umsetzung von Bewertungsregeln und es sei nicht Aufgabe des Bundesgerichts, ihnen hinsichtlich Photovoltaikanlagen Vorgaben zu machen (E. 6.2). Weiter erläuterte das Bundesgericht, dass es sich bei Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG, ungeachtet des darin enthaltenen Verweises auf Bestimmungen des Zivilgesetzbuchs (siehe E. 4 hiavor), um kantonales Recht handle, dessen Auslegung vom Bundesgericht nur auf Willkür überprüft werden könne (E. 2.3). Im Ergebnis hat das Bundesgericht die Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichts geschützt, jedoch ohne damit auszuschliessen, dass auch der Einbezug von Aufdach-Photovoltaikanlagen in die amtliche Bewertung zulässig sein könnte.

Zu ergänzen ist, dass das Verwaltungsgericht bereits im Jahr 2014 eine Aufdach-Photovoltaikanlage nicht als Bestandteil des Gebäudes qualifizierte (VGE 100 2012 240 vom 7.7.2014). Jener Entscheid betraf allerdings eine juristische Person und war damit nur für die nichtharmonisierte kommunale Liegenschaftssteuer relevant, weshalb das Bundesgericht auf die dagegen erhobene Einsprache nicht eintrat (BGer 2C_827/2014 vom 1.9.2015).

6. Für die amtliche Bewertung wird unterschieden zwischen landwirtschaftlichen Grundstücken und übrigen Grundstücken (gemeinhin als "nichtlandwirtschaftlich" bezeichnet,

vgl. Art. 12 Abs. 3 des früheren Dekrets vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte [ABD; BSG 661.543, in Kraft bis 31.12.2019]).

6.1 Die dargestellte verwaltungs- und bundesgerichtliche Rechtsprechung bezieht sich auf nichtlandwirtschaftliche Grundstücke. Deren Bewertung erfolgt aufgrund des Verkehrswerts unter Berücksichtigung von Ertrags- und Realwert (Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG). Für die nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke existiert keine gesetzliche Bestimmung, die Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG hinsichtlich der Abgrenzung zwischen amtlich zu bewertenden Bestandteilen des Grundstücks und nicht zu bewertenden beweglichen Vermögensgegenständen konkretisiert. Dementsprechend obliegt es der Steuerverwaltung und gegebenenfalls den Steuerjustizbehörden, eine entsprechende Praxis zu entwickeln. Wie aus den zitierten Urteilen des Bundesgerichts hervorgeht, verfügen die kantonalen Behörden dabei über beträchtlichen Spielraum.

6.2 Anders präsentiert sich die Rechtslage in Bezug auf landwirtschaftliche Grundstücke und Gewerbe. Diese werden gemäss Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG "zum Ertragswert nach Massgabe des bäuerlichen Bodenrechts von Bund und Kanton bewertet" (im Folgenden als "landwirtschaftlicher Ertragswert" bezeichnet). Weil das kantonale Gesetz vom 21. Juni 1995 über das bäuerliche Boden- und Pachtrecht (BPG; BSG 215.124.1) keine materiellen Bestimmungen zum landwirtschaftlichen Ertragswert enthält, ist im vorliegenden Zusammenhang ausschliesslich der Verweis auf das Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) und dessen Nebenerlasse relevant. Art. 10 Abs. 1 BGBB umschreibt den landwirtschaftlichen Ertragswert wie folgt: "Der Ertragswert entspricht dem Kapital, das mit dem Ertrag eines landwirtschaftlichen Gewerbes oder Grundstücks bei landesüblicher Bewirtschaftung zum durchschnittlichen Zinssatz für erste Hypotheken verzinst werden kann." Der Bundesrat regelt die Art der Berechnung, die Bemessungsperiode und die Einzelheiten der Schätzung (Art. 10 Abs. 2 BGBB). Die entsprechende Verordnung vom 4. Oktober 1993 über das bäuerliche Bodenrecht (VBB; SR 211.412.110) verweist in Art. 2 Abs. 1 auf die "Anleitung zur Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswerts" (Schätzungsanleitung, vorliegend anwendbare Version vom 1.1.2018 abrufbar unter: <<https://blw.admin.ch>> Menü "Instrumente > Boden- und Pachtrecht > Bodenrecht > Rechtliche Grundlagen" [besucht am 26.1.2021]). Die Schätzungsanleitung regelt die Bewertung landwirtschaftlicher Gewerbe und Grundstücke auf 181 Seiten sehr detailliert. Der anhand dieser Anleitung erhobene landwirtschaftliche Ertragswert dient nicht in erster Linie steuerlichen Zwecken, sondern ist gemäss BGBB u.a. relevant für die Anrechnung an den Erbteil (Art. 17), bei der Auflösung von Mit- oder Gesamteigentum (Art. 37), bei der Ausübung des Vorkaufsrechts von Verwandten (Art. 44) sowie bei der Bestimmung der Belastungsgrenze mit Grundpfandrechten (Art. 73).

7. Dass die im vorliegenden Fall zu beurteilenden Grundstücke zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören, ist zwischen den Parteien nicht umstritten. Dementsprechend sind sie gemäss Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG zum landwirtschaftlichen Ertragswert und damit anhand der Schätzungsanleitung zu bewerten. Die gemäss Rechtsbegehren des Rekurrenten zu Unrecht bewerteten Einrichtungen sind in der Schätzungsanleitung ausnahmslos aufgeführt: die Kühlzellen in Ziff. 5.8, die Infrastrukturbestandteile für den Obstbau, darunter Bewässerungsanlagen und Hagelnetze in Ziff. 8.7. Der mit der Schätzung beauftragte Experte hat die Kühlzellen mit total CHF 100'575.-- (pag. 23, 25 Rückseite und 27), die Hagelnetze mit CHF 20'213.-- (pag. 28 und 28 Rückseite) und die Bewässerung mit CHF 7'073.-- (pag. 28 und 29) im Ertragswert berücksichtigt. Insgesamt sind diese Objekte mit CHF 127'962.-- bewertet worden, wovon CHF 104'211.-- auf Grundstück Nr. 1_____ und CHF 23'751.-- auf Grundstück Nr. 2_____ entfallen. Der Rekurrent macht nicht geltend, dass die strittigen Objekte bei der Schätzung unrichtig festgestellt oder die Bewertungsansätze der Schätzungsanleitung falsch angewendet worden seien. Daraus folgt, dass die Einrichtungen und Installationen, deren Bewertung der Rekurrent bemängelt, korrekt im landwirtschaftlichen Ertragswert berücksichtigt worden sind.

Der Rekurrent macht in erster Linie geltend, dass die Kühlzellen, Hagelnetze und Bewässerungsanlagen weniger stark mit einem Gebäude oder dem Gelände verbunden seien als Aufdach-Photovoltaikanlagen und daher ebenfalls keine Bestandteile im sachenrechtlichen Sinn darstellten. Dies mag durchaus zutreffen, muss vorliegend jedoch nicht entschieden werden. Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG erklärt den landwirtschaftlichen Ertragswert als massgebend für die amtliche Bewertung von landwirtschaftlichen Gewerben und Grundstücken. Soweit diese Bestimmung dazu führt, dass auch bewegliche Objekte im amtlichen Wert enthalten sind, steht sie in einem gewissen Widerspruch zur Grundnorm von Art. 52 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Abs. 2 StG, wonach nur Grundstücke, ihre Bestandteile und mit ihnen verbundene Nutzungsrechte amtlich zu bewerten sind. Wenn sich zwei gesetzliche Normen widersprechen, geht gemäss einer allgemein anerkannten Regel die spezielle Bestimmung der allgemeinen vor ("lex specialis derogat legi generali", vgl. Ernst A. Kramer, Juristische Methodenlehre, 6. Aufl., 2019, S. 125). Daraus folgt, dass bei der Bewertung von landwirtschaftlichen Grundstücken gemäss der Spezialnorm von Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG selbst dann auf den landwirtschaftlichen Ertragswert abzustellen ist, wenn dadurch Objekte im amtlichen Wert berücksichtigt werden, die keine Bestandteile des Grundstücks sind. Dementsprechend sind die Rechtsbegehren des Rekurrenten abzuweisen.

8. Die Steuerverwaltung hat mit dem angefochtenen Einspracheentscheid die beiden Photovoltaikanlagen auf Grundstück Nr. 1_____ aus der amtlichen Bewertung entfernt, mit der Begründung, dass es sich dabei laut den hiavor erwähnten Bundesgerichtsentscheiden nicht um

Bestandteile des Grundstücks handle. Es ist zu klären, ob dieses Vorgehen mit Blick auf das in vorheriger Erwägung Ausgeführte korrekt ist. Die Steuerrekurskommission hat im Rekursverfahren die gleichen Befugnisse wie die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren und ist nicht an die Anträge der Parteien gebunden. (Art. 198 Abs. 2 und Art. 199 Abs. 3 StG).

8.1 Laut Art. 10 Abs. 3 BGG werden nichtlandwirtschaftlich genutzte Flächen, Gebäude und Anlagen oder Teile davon mit dem Ertragswert, der sich aus ihrer nichtlandwirtschaftlichen Nutzung ergibt, in die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswerts einbezogen. Als Beispiele für nichtlandwirtschaftliche Objekte nennt die Schätzungsanleitung an Dritte vermietete Autogaragen, Carports oder Parkplätze sowie Photovoltaik-, Windenergie und Fernwärmeanlagen (Ziff. 1.3.4). Wie in E. 7 hiavor ausgeführt, ist der landwirtschaftliche Ertragswert selbst dann für die Bewertung landwirtschaftlicher Grundstücke massgebend, wenn darin Objekte enthalten sind, die sachenrechtlich nicht Bestandteil des Grundstücks sind. Dies betrifft mithin auch Photovoltaikanlagen. Weil sich die Bewertung landwirtschaftlicher Grundstücke mit Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG auf eine andere Grundlage stützt als die Bewertung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (Art. 56 Abs. 1 Bst. d StG) stehen die in E. 5 hiavor erwähnten Entscheide des Verwaltungs- und Bundesgerichts einer amtlichen Bewertung der Photovoltaikanlagen im vorliegenden Fall nicht entgegen. Zwar ist nicht zu verkennen, dass die Beibehaltung der bisherigen Praxis zu einer Ungleichbehandlung zwischen landwirtschaftlichen und nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken führt. Freilich werden die beiden Grundstückskategorien aufgrund der unterschiedlichen Gesetzesbestimmungen ohnehin nach verschiedenen Grundsätzen und Anleitungen bewertet. Zudem ist der Wert einer Photovoltaikanlage gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung in jedem Fall als Vermögen zu versteuern, ungeachtet dessen, ob es sich um bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt. Die praktischen Auswirkungen der unterschiedlichen Handhabung von Aufdach-Photovoltaikanlagen bei landwirtschaftlichen und nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken halten sich damit in Grenzen.

8.2 Wie in E. 6.2 hiavor dargelegt, dient der landwirtschaftliche Ertragswert primär nichtfiskalischen Zwecken. Es sind, ungeachtet der erwähnten Bundesgerichtsentscheide, keine Bestrebungen ersichtlich, Photovoltaikanlagen bei der Berechnung des landwirtschaftlichen Ertragswerts künftig ausser Acht zu lassen (siehe hierzu den Fachartikel von Goldenberger/Würsch, PV-Anlagen bleiben im Ertragswert, UFA-Revue 6/2000, S. 12 f., veröffentlicht vom Bundesamt für Landwirtschaft unter: <<https://www.blw.admin.ch>> Menü "Instrumente > Boden- und Pachtrecht > Bodenrecht > Bewertung von Solaranlagen" [besucht am 26.1.2021]). Der amtliche Wert landwirtschaftlicher Grundstücke wird seit der per 1. Januar 1989 umgesetzten Hauptrevision der amtlichen Werte dem (ohnehin erhobenen) landwirtschaftlichen Ertragswert gleichgesetzt, womit Doppelspurigkeiten vermieden werden sollten (vgl. Hans Gruber, Handkommentar zum

bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 5. Aufl., 1987, N. 10 zu Art. 54 aStG). Mit dem aktuellen Steuergesetz vom 21. Mai 2000 wurde der Verweis auf den landwirtschaftlichen Ertragswert im seither unverändert gebliebenen Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG verankert, ohne dass damit eine materielle Änderung der Bewertungsregeln verbunden war (vgl. Gemeinsamer Antrag des Regierungsrats und der Kommission betreffend das Steuergesetz 2001 vom 17./2. März 1999, S. 125). Würden nunmehr Aufdach-Photovoltaikanlagen für die Berechnung des amtlichen Werts aus dem landwirtschaftlichen Ertragswert entfernt, gäbe man die vom historischen Gesetzgeber gewollte und bis anhin nicht umstrittene Gleichsetzung des amtlichen Werts mit dem landwirtschaftlichen Ertragswert auf. Wie der vorliegende Sachverhalt zeigt, liesse sich zudem die Bewertung von weiteren Objekten, die zwar in der Schätzungsanleitung aufgeführt werden, jedoch (mutmasslich) nicht Bestandteile des Grundstücks sind, kaum mehr rechtfertigen. Auch aufgrund dieser Überlegungen rechtfertigt sich eine dem Wortlaut von Art. 56 Abs. 1 Bst. a StG widersprechende Praxisänderung nicht.

9. Der Rekurrent macht schliesslich geltend, dass die Kühlzellen und die Infrastruktur der Obstanlagen doppelt besteuert würden, weil sie sowohl im landwirtschaftlichen Ertragswert als auch im zusätzlich zu deklarierenden Inventar enthalten seien. Inwieweit dies zutrifft, muss vorliegend nicht geklärt werden, denn der angefochtene Einspracheentscheid betrifft nur den amtlichen Wert der beiden betroffenen Grundstücke und nicht eine konkrete Einkommens- und Vermögensveranlagung. In genereller Hinsicht lässt sich sagen, dass eine doppelte Berücksichtigung ein- und desselben Vermögensgegenstands im steuerbaren Vermögen nicht zulässig ist.

10. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund der besonderen gesetzlichen Grundlage für die Bewertung landwirtschaftlicher Grundstücke der amtliche Wert der beiden Grundstücke C. _____ Gbbl. Nrn. 1 _____ und 2 _____ dem landwirtschaftlichen Ertragswert von CHF 706'990.-- bzw. CHF 93'220.-- entspricht, in Übereinstimmung mit den ursprünglichen Verfügungen vom 30. September 2019. Damit weicht die Steuerrekurskommission zu Ungunsten des Rekurrenten vom Einspracheentscheid der Steuerverwaltung ab. Eine solche sogenannte "reformatio in peius" ist zulässig, sofern die steuerpflichtige Person dazu angehört wird (Art. 199 Abs. 2 StG). Der Rekurrent ist mit Schreiben vom 26. November 2020 über die Möglichkeit eines Entscheids zu seinen Ungunsten orientiert worden, wozu er sich nicht geäussert hat (siehe Bst. F hiervor).

11. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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]).

Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen und die amtlichen Werte der Grundstücke C._____ Gb-bl. Nrn. 1_____ und 2_____ werden auf CHF 706'990.-- bzw. CHF 93'220.-- festgesetzt, gültig ab Steuerjahr 2019.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, festgesetzt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'200.--, werden dem 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._____
 - B._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde C._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann