

**100.2016.196U**  
HAT/RED/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 24. April 2017**

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident i.V.  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Keller,  
Verwaltungsrichter Müller, Verwaltungsrichter Rolli  
Gerichtsschreiber Rechsteiner

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

Beschwerdeführerin

gegen

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

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend amtliche Bewertung ab 2010 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Juni 2016; 100 11 875)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ sind Eigentümer des Grundstücks C.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1\_\_\_, auf welchem sich ein Wohnhaus und eine Scheune befinden. Aufgrund verschiedener baulicher Veränderungen nahm die Steuerverwaltung des Kantons Bern mit Wirkung ab Steuerjahr 2010 eine ausserordentliche Neubewertung dieser Liegenschaft vor. Im Einspracheverfahren setzte sie den amtlichen Wert auf Fr. 518'590.-- fest. Dabei berücksichtigte sie die auf der Scheune errichtete Photovoltaikanlage mit Fr. 50'340.-- (Einspracheentscheid vom 28.9.2011; Objektprotokoll vom 27.1.2011).

### **B.**

Dagegen gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 24. Oktober 2011 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche – nach Durchführung eines Augenscheins – die Voraussetzungen für die Vornahme einer ausserordentlichen Neubewertung verneinte, den Rekurs guthiess und den amtlichen Wert des Grundstücks auf der bisherigen Höhe von Fr. 350'890.-- festsetzte (Entscheid vom 7.6.2016).

### **C.**

Mit Eingabe vom 5. Juli 2016 führt die Steuerverwaltung Beschwerde beim Verwaltungsgericht und beantragt sinngemäss, der Entscheid der StRK sei aufzuheben und der amtliche Wert des Grundstücks C.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1\_\_\_ unter Berücksichtigung der Photovoltaikanlage festzusetzen.

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ sowie die StRK schliessen je auf Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 8. September 2016 hat die Steuerverwaltung auf Bemerkungen zur Beschwerdeantwort und zur Beschwerdevernehmlassung verzichtet.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.2** Da eine Streitigkeit von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, urteilt das Verwaltungsgericht in Fünferbesetzung (Art. 56 Abs. 2 Bst. a des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**1.3** Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

### **2.**

**2.1** Strittig ist allein, ob die Photovoltaikanlange, welche die Beschwerdegegnerschaft auf der Scheune erstellt hat, im Rahmen der amtlichen Bewertung zu berücksichtigen ist. Es handelt sich dabei nicht um eine gebäudeintegrierte Anlage, welche Teile der Gebäudehülle ersetzt, sondern um eine sog. Aufdachanlage, welche auf das Dach der Scheune montiert wurde. Die Photovoltaikanlage hat eine Anlageleistung von 7'100 kWp. Im Jahr 2010 hat sie Elektrizität im Umfang von 6'859 KWh erzeugt (Amtliche Bewertung, Zusatzprotokoll, Allgemeine Angaben [Photovoltaik] vom 27.1.2011; act. 3B pag. 7). Dafür bezieht die Beschwerdegegnerschaft Fördermittel gemäss den Bestimmungen über die kostendeckende Einspeisevergütung (KEV; vgl. Art. 7a des Energiegesetzes vom 26. Juni 1998

[EnG; SR 730.0] und Art. 3 ff. der Energieverordnung [EnV; SR 730.01]; angefochtener Entscheid E. 7.2).

**2.2** Amtlich bewertet wird im Kanton Bern das unbewegliche Vermögen (Art. 52 Abs. 2 StG), das vorab die Grundstücke im Sinn von Art. 655 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) umfasst, einschliesslich ihrer Bestandteile und der mit ihnen verbundenen Nutzungsrechte (vgl. Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG). Der Grundstücksbegriff der amtlichen Bewertung entspricht mithin jenem des Zivilrechts, sodass aufgrund der einschlägigen zivilrechtlichen Regelung zu prüfen ist, ob ein amtlich zu bewertendes Grundstück vorliegt (vgl. BVR 2006 S. 551 E. 2.2; VGE 20904 vom 1.2.2001, in NStP 2001 S. 5 E. 3). Für die Beantwortung der vorliegenden Streitfrage ist demnach entscheidend, ob die Photovoltaikanlage gemäss Art. 642 Abs. 2 ZGB Bestandteil der betroffenen Liegenschaften bildet. Nach der in dieser Bestimmung enthaltenen Legaldefinition ist Bestandteil einer Sache, was nach der am Ort üblichen Auffassung zu ihrem Bestand gehört und ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann. Mithin setzt die Bestandteilseigenschaft voraus, dass ein körperlicher Sachteil vorliegt, der einerseits zur Hauptsache eine äusserliche, körperliche Verbindung aufweist und ihr andererseits aufgrund einer dauernden inneren Verbindung zugehört; in Zweifelsfällen ist auf den Ortsgebrauch zurückzugreifen, um zu entscheiden, ob ein Bestandteil vorliegt (VGE 2012/240 vom 7.7.2014 E. 2.2; Arthur Meier-Hayoz, Berner Kommentar, 5. Aufl. 1981, Art. 642 ZGB N. 15 ff.; Wolfgang Wiegand, in Basler Kommentar, 5. Aufl. 2015, Art. 642 ZGB N. 9 ff.).

**2.3** Die StRK hat das Bestehen einer äusseren Verbindung zwischen der Scheune der Beschwerdegegnerschaft und der Photovoltaikanlage zwar grundsätzlich bejaht, deren Bestandteilseigenschaft insgesamt aber verneint. Dabei hat sie festgestellt, dass eine Entfernung der Photovoltaikanlage keine Beschädigung oder Zerstörung der Scheune zur Folge hätte. Weiter sei die ökonomische Zweckbestimmung der Scheune nicht die Stromproduktion, weswegen die Photovoltaikanlage nicht deren Herstellung oder Vollendung diene. Somit sei die innere Verbindung zu verneinen. – Die Steuerverwaltung bejaht nicht nur die äussere, sondern auch die innere Verbindung. Bezüglich letzterer bringt sie im Wesentlichen vor, die

Photovoltaikanlage würde durch die Erträge aus der Einspeisevergütung von Fr. 5'144.-- pro Jahr die wirtschaftliche Bedeutung der Scheune erweitern. Dadurch sei eine (dauernde) innere Verbindung gegeben.

**2.4** Das Verwaltungsgericht hat die Bestandteilseigenschaft einer Aufdachanlage in VGE 2012/240 vom 7. Juli 2014 verneint. Anders als die vorliegende Streitigkeit betraf das fragliche Präjudiz indes eine juristische Person, weswegen die Frage der amtlichen Bewertung der Photovoltaikanlage lediglich für die (nicht harmonisierte kommunale) Liegenschaftsteuer, nicht aber für die Einkommens- und Vermögenssteuer von Bedeutung war. Das Bundesgericht ist deshalb auf eine Beschwerde der Steuerverwaltung gegen das verwaltungsgerichtliche Urteil mangels Legitimation nicht eingetreten (BGer 2C\_827/2014 vom 1.9.2015). Die Steuerverwaltung nimmt auf das erwähnte Präjudiz des Verwaltungsgerichts Bezug und trägt einige neue Argumente für ihre rechtliche Betrachtungsweise des Steuerwerts von Photovoltaikanlagen vor. Bei diesen Gegebenheiten ist die Rechtslage hier erneut umfassend zu erörtern.

### **3.**

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Photovoltaikanlage im Sinn von Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG i.V.m. Art. 642 Abs. 2 ZGB Bestandteil der Scheune auf dem streitbetroffenen Grundstück ist.

**3.1** Die äussere Verbindung, die Voraussetzung für die Bestandteilseigenschaft bildet, besteht in der physischen Verbundenheit von Hauptsache und Bestandteil, also in deren körperlichem Zusammenhang. Insofern kann bereits eine Verbindung durch blosse Schwerkraft genügen (BGE 106 II 333 E. 3; Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., Art. 642 ZGB N. 19). – Die Photovoltaikanlage der Beschwerdegegnerschaft ist 54 m<sup>2</sup> gross und wurde auf das Dach der Scheune aufgebaut (vgl. Amtliche Bewertung, Zusatzprotokoll, Allgemeine Angaben [Photovoltaik] vom 27.1.2011 [act. 3B pag. 7]; angefochtener Entscheid E. 7.2; Augenschein-Protokoll vom 10.9.2012 [act. 3A pag. 73]). Obschon die Anlage nicht eingemauert oder ins Dach eingelassen, sondern bloss auf mechanische Art mit diesem ver-

bunden wurde (vgl. hierzu Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., Art. 642 ZGB N. 24), sorgt die Befestigung angesichts des beträchtlichen Gewichts der Anlage gemeinsam mit der Schwerkraft für eine körperliche Verbindung im Sinn von Art. 642 Abs. 2 ZGB (vgl. BGE 106 II 333 E. 3). Damit ist eine äussere Verbindung zwischen der Scheune und der Photovoltaikanlage zu bejahen.

**3.2** Fraglich ist indes, ob die Verbindung dauerhafter Natur ist: Angesichts der eher geringen Intensität der äusseren Verbindung käme einem entsprechenden subjektiven Willen der Eigentümerschaft, keine bleibende Verbindung herzustellen, wohl massgebliche Bedeutung zu (vgl. BVR 2006 S. 551 E. 3.1 mit zahlreichen Hinweisen auf die Praxis des Bundesgerichts; Wolfgang Wiegand, a.a.O., Art. 642 ZGB N. 18 ff.; Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., Art. 642 ZGB N. 31 ff.; Heinz Rey, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, Band I, Grundriss des schweizerischen Sachenrechts, 3. Aufl. 2007, N. 442 ff.). Wie es sich damit verhält, kann indes mit Blick auf die folgenden Erwägungen offenbleiben.

**3.3** Das innere Verhältnis, das neben der mechanischen Verbindung zwischen Hauptsache und Bestandteil bestehen muss, wird dadurch charakterisiert, dass eine Sache, um Bestandteil einer anderen zu sein, zu deren Herstellung und Vollendung dient, sodass unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten und in körperlich-stofflicher Hinsicht ein Ganzes entsteht. Die Hauptsache würde ohne den betreffenden Teil unfertig und unvollständig erscheinen. Entscheidend ist die ökonomische Zweckbestimmung der Hauptsache, insbesondere dann, wenn diese für einen ganz bestimmten Zweck hergestellt worden ist (Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., Art. 642 ZGB N. 26 und 29; BGE 106 II 333 E. 4). – Es ist unbestritten, dass die Scheune bereits seit Jahrzehnten besteht (angefochtener Entscheid E. 7.2), die Photovoltaikanlage jedoch erst in den Jahren 2008/09 auf ihrem Dach installiert wurde (Stellungnahme der Steuerverwaltung vom 21.12.2011; act. 3A pag. 25). Die Anlage hat mithin weder eine Dachfunktion, noch bildet sie eine konstruktive Einheit mit dem Dach; vielmehr handelt es sich um eine zusätzliche, von diesem unabhängige Vorrichtung (vgl. hierzu auch BGE 138 III 650 E. 6.6). Nach dem Gesagten war die Photovoltaikanlage zur Vervollständigung der Scheune nicht erforderlich und ist von deren Bestimmung unabhängig. Letztlich handelt es sich bei der Anlage dank der

bezogenen KEV um eine von der Zweckbestimmung der Scheune losgelöste, separate Einkommensquelle der Beschwerdegegnerschaft; eine solche bloss mittelbare wirtschaftliche Auswirkung auf die Scheune genügt aber nicht, um eine innere Verbindung mit der Liegenschaft im Sinn eines Verhältnisses von Hauptsache und Bestandteil zu begründen.

**3.4** Im Übrigen würde eine Entfernung der Anlage weder eine Zerstörung oder eine Beschädigung noch eine Veränderung im Sinn von Art. 642 Abs. 2 ZGB bewirken.

**3.4.1** Gemäss den unbestrittenen Darstellungen der Vorinstanz kann die Photovoltaikanlage ohne namhafte Beschädigung vom Dach der Scheune entfernt werden (angefochtener Entscheid E. 7.2).

**3.4.2** Die Entfernung der Anlage führt ferner zu keiner Veränderung im Sinn von Art. 642 Abs. 2 ZGB. Zwar braucht eine solche nicht von wesentlicher Bedeutung zu sein, reicht doch nach höchstrichterlicher Rechtsprechung bereits der Verlust oder die Verringerung der bisherigen wirtschaftlichen Bedeutung bzw. die Minderung des aktuellen Gebrauchs- und Tauscherts aus (BGE 106 II 333 E. 5; Arthur Meyer-Hayoz, a.a.O., Art. 642 ZGB N. 28). In einer Beeinträchtigung der Wirtschaftlichkeit des Gebäudes, wie sie wohl mit der Entfernung der Anlage verbunden wäre, liegt keine entsprechende Wertverminderung. Entscheidend ist insoweit, dass vorliegend die Hauptsache – also die Scheune – in ihrer Funktion als Scheune nicht beeinträchtigt würde, falls die Photovoltaikanlage entfernt würde. Von einer solchen Veränderung wäre nicht das Gebäude, sondern allein das Einkommen der Beschwerdegegnerschaft betroffen, indem die Zusatzeinnahmen aus der KEV wegfallen würden. Es verhält sich mithin anders als beim Sachverhalt, der dem bereits mehrfach zitierten BGE 106 II 333 zugrunde lag: Dort hätte die Entfernung einer Tankanlage zur Lagerung von Rohfetten und Rohölen für die Betreiberin einer Mühle zur Fabrikation von pflanzlichen und tierischen Ölen und Fetten eine *unmittelbare* Erschwerung und Verteuerung der bisherigen Nutzung des Grundstücks zur Folge gehabt. Hier würde demgegenüber bloss die Stromproduktion direkt betroffen, die als eigener Erwerbszweig der Beschwerdegegnerschaft unabhängig von der Scheune erfolgt. Ferner kann auf die sachenrechtliche Behandlung von Maschinen verwiesen werden,

die grundsätzlich selbst dann nicht zu den Bestandteilen eines Grundstücks zählen, wenn sie mit dem Gebäude oder dem Grundstück fest und dauerhaft verbunden sind, weil ihre Entfernung die Identität der Hauptsache nicht beeinträchtigt (vgl. Wolfgang Wiegand, a.a.O., Art. 642 ZGB N. 16 mit weiteren Hinweisen).

**3.5** Nach dem Gesagten steht fest, dass es sich bei der streitbetroffenen Photovoltaikanlage nicht um einen Bestandteil des Grundstücks der Beschwerdegegnerschaft handelt, weshalb offenbleiben kann, wie ein allfälliger Ortsgebrauch aussehen würde (vgl. vorne E. 2.2). Ebenso wenig braucht an dieser Stelle erörtert zu werden, ob der Umstand, dass die Photovoltaikanlage nicht als bewegliches Privatvermögen deklariert wurde (Beschwerde S. 5), Rückschlüsse auf die ursprüngliche Rechtsauffassung der Beschwerdegegnerschaft zulässt.

#### **4.**

Die übrigen Einwände der Steuerverwaltung vermögen die Einschätzung nicht in Frage zu stellen, dass die streitbetroffene Photovoltaikanlage im Rahmen der amtlichen Bewertung des Grundstücks unberücksichtigt bleibt:

**4.1** Die Steuerverwaltung macht geltend, zum Zeitpunkt des einschlägigen verwaltungsgerichtlichen Präjudizes (vgl. vorne E. 2.4) sei die zivilrechtliche Qualifikation von Photovoltaikanlagen noch unklar gewesen. Mittlerweile sei jedoch ein sachenrechtlicher Aufsatz erschienen, gemäss welchem sowohl gebäudeintegrierte als auch additive Photovoltaikanlagen als Bestandteile zu qualifizieren seien. Letztere würden den Zweck der Hauptsache erweitern und diese ökonomisch wertvoller machen. Dadurch sei nicht nur die vom Verwaltungsgericht bereits bejahte äussere, sondern auch die bisher verneinte innere Verbindung bei allen Aufdachanlagen gegeben (Beschwerde S. 3 ff. mit Verweis auf: Stephanie Hrubesch-Millauer, Die sachenrechtliche Einordnung von [gebäudeintegrierten und additiven] Solarenergieanlagen, AJP 2015, S. 351 ff.). – Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden: Nach der herrschenden Lehre setzt das Bestehen einer inneren Verbindung bei einer Hauptsache, die wie eine Scheune eine

klare Zweckbestimmung aufweist, voraus, dass der betroffene Teil für eine Hauptsache dieser Zweckbestimmung erforderlich erscheint; es reicht nicht aus, wenn er den Zweck der Hauptsache nachträglich erweitert (vgl. Arthur Meier-Hayoz, a.a.O., Art. 642 ZGB N. 29 mit Hinweisen; Wolfgang Wiegand, a.a.O., Art. 642 ZGB N. 13). Zwei weitere juristische Aufsätze, die sich unter anderem mit der Frage der Bestandteilsqualität von Photovoltaikanlagen befassen, bestätigen diese Sichtweise. Demnach besteht jedenfalls bei einer Anlage, welche auf ein Gebäude aufgeschraubt wurde und nicht dessen Energieversorgung dient, jeweils kein wirtschaftlich-funktionaler Zusammenhang mit dem Gebäude, weswegen es sich nicht um dessen Bestandteil handelt (vgl. Hürlimann-Kaup/Oswald, Die Fotovoltaikdienstbarkeit – ausgewählte sachenrechtliche Fragen, ZBJV 2014 S. 702 ff.; Natalie Siegenthaler, Dingliche Sicherung von Photovoltaikanlagen durch selbständige und dauernde Baurechte, Erste Erfahrungen aus der Praxis, Jusletter vom 30. November 2015, N. 7).

**4.2** Weiter argumentiert die Steuerverwaltung mit dem Umstand, dass die Kosten für die Erstellung der Photovoltaikanlage als energiesparende Investitionen in die betroffene Liegenschaft von der Einkommenssteuer abgezogen werden können, weswegen im Sinn einer «kohärenten Beurteilung» in allen Steuerbereichen Photovoltaikanlagen als Bestandteile zu qualifizieren und bei der amtlichen Bewertung des Gebäudes zu berücksichtigen seien. Dies entspreche auch dem Willen des Gesetzgebers, Investitionen in erneuerbare Energien steuerlich zu privilegieren. Würde man der Argumentation der Vorinstanz folgen, so wären Photovoltaikanlagen als Aufdachanlagen kaum je Bestandteil des Gebäudes und somit auch nicht als Investitionen in erneuerbare Energien von der Steuer abziehbar (Beschwerde S. 5 ff.). – Gemäss Art. 36 StG können bei Grundstücken im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien, die Liegenschaftssteuern der Gemeinde und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Abs. 1), wobei der Regierungsrat Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichstellen kann (Abs. 4). Gestützt hierauf hat er Investitionen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen, für abziehbar erklärt, sowohl solche für den Ersatz von veralteten als auch solche für die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen

oder Installationen in bestehenden Gebäuden (Art. 1 Bst. f der Verordnung vom 12. November 1980 über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken [VUBV; BSG 661.312.51]). Gleiches gilt im Bereich der Bundessteuern (Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 5 ff. der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116]). In den Steuerjahren 2008 und 2009 konnte die Beschwerdegegnerschaft gestützt auf diese Regelung für die streitbetroffene Photovoltaikanlage offenbar insgesamt Aufwendungen von über Fr. 80'000.-- zum Abzug bringen (vgl. Beschwerde S. 5). Ob dieser Abzug zu Recht gewährt wurde (vgl. BGer 2C\_727/2012 und 2C\_729/2012 vom 18.12.2012 E. 3), ist vorliegend nicht zu erörtern. So oder anders ist die Zielsetzung des Abzugs eine energiepolitische bzw. ausserfiskalische (vgl. BGer 2C\_63/2010 vom 6.7.2010 E. 2.3, sowie BGer vom 11.6.1999, in ASA 70 S. 155 E. 3g), weswegen dessen Anwendungsbereich restriktiv auszulegen ist (BGer 2C\_727/2012 und 2C\_729/2012 vom 18.12.2012 E. 2.2.4). Die systemfremde Abzugsfähigkeit von energiesparenden Investitionen von der Einkommenssteuer, die allenfalls auch Anlagen zur Gewinnung von Solarstrom ohne Bestandteileigenschaft erfasst, kann jedenfalls nicht zur Folge haben, dass die gesetzlich vorgeschriebene Anknüpfung der amtlichen Bewertung am sachrechtlichen Grundstücksbegriff in Frage gestellt bzw. ausgehebelt wird.

**4.3** Ferner nimmt die Steuerverwaltung Bezug auf die Ausführungen zu den «Netzverbundanlagen mit Aufdachlösung» in ihren schätzungstechnischen Weisungen (Beschwerde S. 3), was indes unbehelflich ist: Die schätzungstechnischen Weisungen richten sich als Verwaltungsverordnungen an die mit der Schätzung betrauten Personen und sind für die Gerichtsbehörden nicht verbindlich; vielmehr unterliegen darin vorgenommene Konkretisierungen der richterlichen Nachprüfung (BVR 2012 S. 545 E. 4.2, 2004 S. 250 E. 4.2.3, 1994 S. 219 E. 1b; BGE 142 II 182 E. 2.3.2 f. mit Hinweisen). Zwar nimmt das Verwaltungsgericht eine Gesetzwidrigkeit nicht leichthin an, weil die Weisungen gerade aufgrund ihrer schematischen Ausgestaltung einer praktikablen und durch Einbezug vergleichbarer Sachverhalte rechtsgleichen Lösung dienen. Sollten die Ziffern 4.02.09.2 und

4.03.15 der schätzungstechnischen Weisungen, die dem Verwaltungsgericht nicht vorliegen, eine amtliche Bewertung aller Photovoltaikanlagen mit Einspeisevergütung als Objekte oder Objektteile unabhängig davon vorsehen, ob die betroffene Anlage einen Bestandteil des zu bewertenden Grundstücks darstellt (vgl. vorne E. 2.2), so widersprächen sie offensichtlich der gesetzlichen Regelung von Art. 52 Abs. 1 Bst. a StG i.V.m. Art. 642 Abs. 2 ZGB bzw. den massgebenden sachenrechtlichen Kriterien und wären daher unbeachtlich.

**4.4** Die Steuerverwaltung verweist sodann auf die «Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen» (in der Fassung vom 3.2.2016) der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK; einsehbar unter: <<http://www.steuerkonferenz.ch>>, Rubrik «Dokumente», «Analysen»; nachfolgend: Analyse SSK). Diese diene der Schaffung von Rechtssicherheit und der interkantonalen Steuerharmonisierung. So habe auch die Steuerverwaltung bei ihrer Praxisfestlegung «Photovoltaikanlagen mit Einspeisevergütung» darauf Bezug genommen. Gemäss der Analyse der SSK handle es sich bei Photovoltaikanlagen, unabhängig von der Bauform, um Bestandteile des jeweiligen Gebäudes (Beschwerde S. 7 ff.). – Wie die Steuerverwaltung selber festhält, haben sowohl die Analyse der SSK als auch die Praxisfestlegung der Steuerverwaltung keine Rechtssetzungsqualität und sind für die Gerichte nicht verbindlich. Zudem geht die Analyse der SSK unter anderem davon aus, dass die Entfernung bzw. der Abbau einer auf einem Gebäude erstellten Photovoltaikanlage in der Regel zu einer Beschädigung des Daches führen würde (Analyse SSK S. 4). Damit weicht die ihren Überlegungen zugrunde gelegte Situation wesentlich vom vorliegenden, von der Steuerverwaltung unbestrittenen Sachverhalt (vgl. vorne E. 3.4.1) ab, weswegen von vornherein nicht auf die Analyse und die Praxisfeststellung abgestellt werden könnte.

**4.5** Schliesslich ist auch nicht deshalb von einer gesetzeskonformen Beurteilung der Photovoltaikanlage der Beschwerdegegnerin abzusehen, weil dadurch (mittelbar) die interkantonale Steuerauscheidung erschwert werden könnte (vgl. Beschwerde S. 9). – Zu erwähnen bleibt, dass Gegenstand des vorliegenden Verfahrens allein die Behandlung der Photovoltaik-

anlage bei der amtlichen Bewertung der Liegenschaft bildet und nicht etwa eine umfassende Beurteilung der Anlage unter vermögenssteuerrechtlichen Gesichtspunkten (vgl. Art. 46 ff. StG) vorzunehmen ist. Ebenso wenig sind hier Fragen zu erörtern, die sich bei der Grundstückgewinnsteuer für Investitionen in eine Photovoltaikanlage hinsichtlich der Berücksichtigung als Anlagekosten (vgl. Art. 137 Abs. 1 StG) ergeben können.

## 5.

Demnach erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 sowie Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 1 VRPG).

### **Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
3. Zu eröffnen:
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Beschwerdegegnerschaft
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Der Abteilungspräsident i.V.:

Der Gerichtsschreiber:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.