

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 511/2017

Urteil vom 16. September 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Businger.

Verfahrensbeteiligte
Steuerverwaltung des Kantons Bern, Geschäftsbereich Recht und Koordination,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. A.A._____,
2. B.A._____,
Beschwerdegegner,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Hans Martin Hadorn.

Gegenstand
Amtliche Bewertung ab 2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung,
vom 24. April 2017 (100.2016.195U).

Sachverhalt:

A.
A.A._____ und B.A._____ sind Eigentümer des Grundstücks U._____ Gbbl. Nr. xxx, auf dem sich unter anderem ein Wohnhaus und ein Pferdestall befinden. Mit Wirkung ab Steuerjahr 2011 nahm die Steuerverwaltung des Kantons Bern für die Liegenschaft eine ausserordentliche Neubewertung vor und setzte den amtlichen Wert mit Einspracheentscheid vom 17. September 2014 auf Fr. 898'830.– fest. Dabei berücksichtigte sie die auf dem Pferdestall errichtete Photovoltaik-Anlage mit Fr. 91'900.–.

B.
Nach Durchführung eines Augenscheins hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Bern mit Entscheid vom 7. Juni 2016 einen Rekurs gut und setzte den amtlichen Wert des Grundstücks auf der bisherigen Höhe von Fr. 806'930.– fest. Die dagegen erhobene Beschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Bern wies das Verwaltungsgericht des Kantons Bern mit Urteil vom 24. April 2017 ab.

C.
Die Steuerverwaltung des Kantons Bern führt beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen An-

gelegenheiten mit dem Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 24. April 2017 sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 17. September 2014 sei zu bestätigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde sei gutzuheissen. Die Beschwerdegegner und das Verwaltungsgericht beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig gegen kantonal letztinstanzliche Entscheide (Art. 82 lit. a und Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Sie ist zulässig gegen End- und Teilentscheide (Art. 90 und 91 BGG), gegen Zwischenentscheide nur unter den Voraussetzungen von Art. 92 oder 93 BGG. Die Festlegung des amtlichen Wertes eines Grundstücks ist eine selbständig anfechtbare Verfügung; Adressaten sind die steuerpflichtige Person, die den Vermögenswert zu versteuern hat, und die Gemeinde (Art. 184 Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kantons Bern] vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]). Die Festlegung des amtlichen Wertes gilt als Endentscheid, wenn sie in einem selbständigen Verfahren unabhängig von einem konkreten Steuerveranlagungsverfahren erfolgt (Urteile 2C 742/2010 vom 16. Februar 2011 E. 1.1; 2C 101/2010 vom 24. Juni 2010 E. 1.4; 2C 83/2009 vom 8. Mai 2009 E. 1.2 in: StR 64/2009 S. 760). Im Kanton Bern wird das unbewegliche Vermögen amtlich bewertet (Art. 52 Abs. 2 StG/BE). Der amtliche Wert wird in einem besonderen Verfahren festgesetzt (Art. 179 ff. StG/BE) und gilt für alle Steuerveranlagungen bis zu einer allgemeinen oder ausserordentlichen Neubewertung (Art. 181 Abs. 3 StG/BE). Der angefochtene Entscheid, mit dem im Zuge einer ausserordentlichen Neubewertung (Art. 183 StG/BE) der amtliche Wert festgesetzt wurde, ist somit ein Endentscheid (vgl. Urteile 2C 827/2014 vom 1. September 2015 E. 1; 2P.73/2001 vom 29. August 2001 E. 1a/bb).

1.2.

1.2.1. Nach Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) ist die nach kantonalem Recht zuständige Behörde legitimiert zur Beschwerde gegen kantonal letztinstanzliche Entscheide, die eine der in den Titeln 2-5 und 6 Kapitel 1 StHG geregelten Materien betreffen. Im nicht harmonisierten Bereich sind die kantonalen Steuerverwaltungen demgegenüber nicht beschwerdebefugt (Urteil 2C 827/2014 vom 1. September 2015 E. 2.3.1). Zu den harmonisierten Bereichen gehören namentlich die Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen (2. Titel 2. und 4. Kapitel StHG), die Grundstückgewinnsteuer (2. Titel 3. Kapitel StHG) sowie die Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen (3. Titel StHG). Für die Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung genügt der formale Bezug zum Steuerharmonisierungsrecht (BGE 134 I 303 E. 1.2 S. 305 f.). Betrifft der angefochtene Entscheid einen Bereich des harmonisierten kantonalen Rechts, ist die Beschwerde zulässig unabhängig vom kantonalen Gestaltungsspielraum und von den erhobenen Rügen (vgl. BGE 134 II 124 E. 2.6 f. S. 129 ff.; 134 II 186 E. 1.4 S. 189 f.; Urteil 2C 971/2012 vom 28. Juni 2013 E. 2.2.1 in: ASA 82 S. 143).

1.2.2. Die Beschwerdegegner sind natürliche Personen, die den Einkommens- und Vermögenssteuern unterliegen. Bei der Vermögensbesteuerung (Art. 13 StHG) stützt sich die Steuerbehörde auf die amtliche Schätzung. Das kantonale Schätzungsverfahren ist somit Teil des harmonisierten Steuerrechts im Sinne von Art. 73 Abs. 1 StHG (Urteile 2C 827/2014 vom 1. September 2015 E. 2.3.2; 2C 1236/2012 vom 20. Juni 2013 E. 1.4 in ASA 82 S. 72). Die Steuerverwaltung des Kantons Bern ist daher als kantonale Schätzungsbehörde gestützt auf Art. 73 Abs. 2 StHG i.V.m. Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG zur Beschwerde betreffend die amtliche Bewertung von Grundstücken legitimiert.

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht - einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens - gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG).

Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht (mit Ausnahme der Grundrechte; dazu Art. 106 Abs. 2 BGG sowie BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254 mit Hinweisen) von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher nicht an die Begründung der Parteien gebunden, sondern kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den Entscheid mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254 mit Hinweisen).

2.2. Die Anwendung des kantonalen Rechts prüft das Bundesgericht nur insofern, als diese eine Verletzung von Bundesrecht im Sinne von Art. 95 lit. a BGG oder von Völkerrecht im Sinne von Art. 95 lit. b BGG darstellt (BGE 140 I 320 E. 3.1 S. 321; 133 II 249 E. 1.2.1 S. 251 f.; vgl. auch BGE 136 I 241 E. 2.4 S. 249). Zu untersuchen ist allem voran ein Verstoss gegen das Willkürverbot nach Art. 9 BV (BGE 137 V 143 E. 1.2 S. 145; 134 II 349 E. 3 S. 351; Urteil 2C 1040/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3.2). Eine willkürliche Anwendung kantonalen Rechts liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch dessen Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar als zutreffender erscheinen mag, genügt nicht (BGE 141 I 70 E. 2.2 S. 72; 140 III 167 E. 2.1 S. 168).

2.3. Zum kantonalen Recht zählt auch das gestützt auf das massgebende kantonale Recht subsidiär anwendbare Bundesrecht (vgl. BGE 140 I 320 E. 3.3 S. 322 mit weiteren Hinweisen; Urteil 8C 769/2017 vom 7. Mai 2018 E. 6.3.2). Wenn zum Beispiel die bernische Praxis für die Bewertung des Vermögens von Aktiengesellschaften für die kantonale Liegenschaftssteuer an die Bewertungsnorm von Art. 14 StHG (Bewertung zum Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts, Abs. 1) anknüpft, kommt diese Bestimmung nicht als Bundesrecht, sondern als subsidiäres kantonales Recht zur Anwendung (Urteile 2C 162/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 3.1, in: StR 67/2012 S. 133; 2C 742/2010 vom 16. Februar 2011 E. 2.1). Dasselbe gilt, wenn das Steuerrecht des Kantons Bern bezüglich der Frage, was der amtlichen Bewertung unterliegt, in Art. 52 Abs. 1 lit. a StG/BE auf Bestimmungen des Bundeszivilrechts verweist. Die Auslegung dieser Bestimmungen durch das Verwaltungsgericht kann vom Bundesgericht nur auf Willkür hin überprüft werden (Urteil 2C 1040/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3.1).

3.

3.1. Rechtsgrundlage der Bewertung von Grundstücken für die Vermögensbesteuerung ist das kantonale Steuergesetz. Im Kanton Bern unterliegt das unbewegliche Privatvermögen mit dem amtlichen Wert der Vermögenssteuer (Art. 52 Abs. 3 StG/BE). Grundstücke und ihnen gleichgestellte Rechte werden in der Berner Gemeinde, in der sie liegen, bewertet (Art. 179 Abs. 1 StG/BE). Zum unbeweglichen Vermögen gehören gemäss Art. 52 Abs. 1 lit. a StG/BE namentlich die Grundstücke im Sinne von Artikel 655 ZGB und des Gesetzes über die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches einschliesslich der Bestandteile (Art. 642 ZGB) und der mit ihnen verbundenen Nutzungsrechte (Art. 730 ff. ZGB).

3.2. Die Beschwerdegegner liessen auf dem Dach des Pferdestalles eine 160 m² grosse Photovoltaik-Anlage mit 98 Solarpanels erstellen. Die Anlage wurde nicht eingemauert oder ins Dach eingelassen, sondern bloss mittels Schrauben auf mechanische (und wieder ablösbare) Art mit dem Dach verbunden. Die Photovoltaik-Anlage erzeugt jährlich Elektrizität von 20'000 kWh, die in das öffentliche Stromnetz eingespeisen wird gegen Entschädigung gemäss den Bestimmungen über die kostendeckende Einspeisevergütung (KEV). Nach unwidersprochener Darstellung der Beschwerdeführerin brachten die Beschwerdegegner für die Erstellung der Photovoltaikanlage in den Steuererklärungen für die Steuerjahre 2010, 2011 und 2012 Fr. 58'934.–, Fr. 68'465.– bzw. Fr. 45'000.– als Liegenschaftsunterhaltskosten in Abzug. Strittig ist, ob die Photovoltaik-Anlage im Rahmen der amtlichen Bewertung für Grundstücke zu berücksichtigen ist. Zu prüfen ist, ob das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts mit der bundesrechtlichen Steuerharmonisierung vereinbar ist.

4.

4.1. Von den gesamten steuerbaren Einkünften werden die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen (sog. Gewinnungskosten oder organische Abzüge) und die allgemeinen Abzüge abgezogen (Art. 9 Abs. 1 Satz 1 StHG; Art. 25 DBG). Diese Bestimmung erklärt die zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendigen Auslagen generell als abziehbar.

4.2. Die Kantonale Steuerverwaltung Bern macht geltend, dass jene Objekte zum unbeweglichen Vermögen gehören, deren Kosten bei der Einkommenssteuer als Unterhaltskosten abziehbar sind.

Der Betrachtungsweise der Beschwerdeführerin kann in dieser generellen Weise nicht gefolgt werden. Art. 32 Abs. 2 DBG regelt den Liegenschaftskostenabzug zwar als Korrelat zu den Vorschriften betreffend die Besteuerung der Erträge aus unbeweglichem Privatvermögen (DIETER EGLOFF, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 2 zu § 39 StG/AG), weshalb der Eigentümer unter dem Titel Unterhaltskosten an sich nur Ausgaben abziehen kann, die eine unmittelbare innere Beziehung mit dem steuerbaren Liegenschaftenertrag aufweisen (vgl. Urteil 2C 251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 und E. 4.1; NICOLAS MERLINO, in: Yves Noël/Florence Aubry-Girardin [Hrsg.]: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 30 zu Art. 32 DBG). Der Bundesgesetzgeber kann allerdings mittels ausdrücklicher Anordnung auch bestimmte Aufwendungen zu abziehbaren Liegenschaftskosten erklären, die keine unmittelbare Beziehung zum Liegenschaftenertrag haben. Lässt der Gesetzgeber bestimmte Aufwendungen als Gewinnungskosten zum Abzug zu bzw. stellt der Gesetzgeber bestimmte Aufwendungen den Liegenschaftskosten gleich, obschon sie keinen direkten Bezug zum Liegenschaftenertrag haben, kann daraus nicht der

Umkehrschluss gezogen werden, dass die Einkünfte, die als Folge der abziehbaren Investition erzielt werden, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen darstellen. Die Steuerbarkeit eines Vermögenszugangs als Liegenschaftenertrag muss sich auf Art. 7 StHG bzw. Art. 21 DBG stützen und kann sich nicht aus anderen Normen, die andere Zwecke verfolgen, ergeben.

4.3. Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden (Art. 5 der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116]).

Die Kantonale Steuerverwaltung vertritt die Ansicht, dass sich aus der Abziehbarkeit der Kosten von über Fr. 170'000.– als energiesparende Massnahme ergibt, dass Photovoltaik-Anlagen liegenschaftliche Werte darstellen. Bei energiesparenden Massnahmen ist aber gerade nicht unabdingbare Voraussetzung, dass die angeschafften Vermögenswerte Bestandteilsqualität haben. Dies folgt bereits aus dem Begriff "Massnahme", der über eigentliche Investitionen in das Grundstück selbst hinausgeht. Für verschiedene energiesparende Massnahmen genügt denn auch ein sachlicher Bezug zur Liegenschaft (ohne dass Liegenschaftswerte oder Bestandteile dazu geschaffen werden müssen). Dies trifft beispielsweise auf Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte zu (Art. 1 lit. c der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien [VO EFD; SR 642.116.1]). Ferner verlangt die VO EFD für den Unterhaltskostenabzug lediglich bei Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch, dass sie im Gebäudewert eingeschlossen sein müssen (Art. 1 lit. d VO EFD). Für energiesparende Investitionen gemäss lit. b gilt diese Voraussetzung nicht.

4.4. Nach dem Gesagten besteht kein steuersystematischer Zusammenhang in dem Sinne, dass Liegenschaftskosten im Allgemeinen oder energiesparende Massnahmen im Besonderen sich zwingend in höheren Liegenschaftenerträgen oder einer Erhöhung des Vermögenssteuerwertes niederschlagen. Aus dem Abzug für Liegenschaftskosten kann entgegen der Kantonalen Steuerverwaltung nichts darüber abgeleitet werden, wie Photovoltaik-Anlagen im Vermögen zu besteuern sind.

5.

Zu untersuchen ist, ob die harmonisierte Vermögenssteuer gemäss Art. 13 f. StHG den Kantonen Vorgaben hinsichtlich der Vermögensbesteuerung von Photovoltaik-Anlagen macht.

5.1. Die Kantone sind verpflichtet, eine Vermögenssteuer zu erheben (Art. 2 Abs. 1 lit. a StHG). Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (Art. 13 Abs. 1 StHG). Steuerbar sind danach alle Aktiven, soweit sie nicht durch besondere gesetzliche Vorgabe von der objektiven Steuerpflicht ausgenommen sind. Es gilt somit ein Vermögensbegriff, der vom Grundsatz der Gesamtvermögenssteuer geprägt ist und dem Gedanken der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht; er umfasst sämtliche einer Person zivilrechtlich zustehenden und rechtlich realisierbaren geldwerten Rechte an Sachen sowie an Forderungen und Beteiligungen, seien sie dinglicher oder obligatorischer Natur, unabhängig davon, ob es sich um privates oder geschäftliches, bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt (BGE 138 II 311 E. 3.1.1 S. 316 mit Hinweisen).

5.2. Steuerfrei ist nur, was vom Gesetz ausdrücklich als steuerfrei bezeichnet wird, nämlich der Hausrat und die persönlichen Gebrauchsgegenstände (Art. 13 Abs. 4 StHG; vgl. BGE 138 II 311 E. 3.1.2 S. 316 mit Hinweisen). Zum Hausrat gehört, was dem Wohnzweck dient, sich im Haus befindet und zur üblichen Wohnungseinrichtung gehört; dazu zählen die Gebrauchsgegenstände des Alltags wie Möbel, Kücheneinrichtung, Haushalts- und Gartengeräte, elektronische Geräte oder Hifi-Apparate (vgl. BARBARA SRAMEK, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 2 zu § 53 StG/AG; DANIEL DZAMKO-LOCHER/HANNES TEUSCHER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 3. Aufl. 2017, N. 38 zu Art. 13 StHG). Persönliche Gebrauchsgegenstände sind jene Vermögensobjekte, die in erster Linie dem Gebrauch im Alltag dienen; dazu gehören zum Beispiel elektronische Geräte (vgl. SRAMEK, a.a.O., N. 3 zu § 53 StG/AG; DZAMKO-LOCHER/TEUSCHER, a.a.O., N. 39 zu Art. 13 StHG).

5.3. Der Strom, der von der Photovoltaik-Anlage erzeugt wird, wird ins Stromnetz eingespeisen. Die Beschwerdegegner erhalten dafür eine Einspeisevergütung. Die Anlage kann daher - auch wenn sie mobil sein sollte - weder als Hausrat noch als persönlicher Gebrauchsgegenstand qualifiziert werden. Somit besteht eine harmonisierungsrechtliche Pflicht für die Kantone, Photovoltaik-Anlagen der Vermögenssteuer zu unterwerfen. Damit ist aber nichts darüber gesagt, ob die Besteuerung im Kanton Bern im Rahmen der amtlichen Bewertung zu erfolgen hat oder im Rahmen des ordentlichen Steuerklärungsverfahrens.

6.

6.1. Das StHG führt den Begriff des Grundstücks nicht näher aus (vgl. BERNHARD ZWAHLEN/NATALIE NYFFENEGGER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 3. Aufl. 2017, N. 26 zu Art. 12 StHG) bzw. verwendet ihn nur im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 StHG) und der Vermögenssteuer bei den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (Art. 14 Abs. 2 StHG). Art. 13 f. StHG sieht keine Kriterien für die Gliederung des Reinvermögens in unbewegliche und bewegliche Gegenstände vor. Ob und wie die Vermögensbesteuerung an die Grundstückqualität anknüpft, ist somit eine Frage des kantonalen Rechts.

6.2. Die Vermögenswerte des Steuerpflichtigen sind nach Art. 14 Abs. 1 StHG zu bewerten. Diese Bestimmung lässt den Kantonen einen grossen Spielraum für die Ausarbeitung und Umsetzung ihrer Bewertungsregeln, namentlich hinsichtlich der Wahl der für die Schätzung des Verkehrswerts anwendbaren Methode des Bemessungsverfahrens; der Gestaltungsspielraum beschränkt sich allerdings auf die Bewertungsregeln und erlaubt nicht, Dinge zu besteuern, die nicht unter den Vermögensbegriff gemäss Art. 13 StHG fallen (BGE 134 II 207 E. 3.6 S. 214; Urteil 2C 874/2010 vom 12. Oktober 2011 E. 3.1). Bei Grundstücken existiert dementsprechend in den Kantonen eine grosse Vielfalt der Bewertungsmethoden (vgl. MERLINO, a.a.O., N. 121 zu Art. 21 DBG). Es ist nicht Aufgabe des Bundesgerichts, hinsichtlich von Photovoltaik-Anlagen punktuell Vorgaben an die Kantone zu machen. Die Kantone sind vielmehr autonom darin, wie sie den Vermögenssteuerwert einer Photovoltaik-Anlage festlegen. So wie die Kantone einen Spielraum haben, ob sie Grundstücke zum Verkehrswert unter Berücksichtigung des Ertragswerts oder zum Ertragswert unter Berücksichtigung des Verkehrswerts besteuern (vgl. Urteil 2A.402/2003 vom 16. Juli 2004 E. 2.1), so besteht ein Spielraum dafür, welche Vermögenswerte im Rahmen einer allfälligen amtlichen Bewertung erfasst werden und welche im or-

dentlichen Steuererklärungsverfahren. Aus Art. 13 und Art. 14 StHG ist zu schliessen, dass den Kantonen ein entsprechender Spielraum bei der Ausgestaltung der Vermögensbewertung zusteht.

6.3. Bei Schaffung abgaberechtlicher Normen ist zwar nicht ohne Not von der zivilrechtlichen Ausdrucksweise abzuweichen, herrscht doch gerade im Abgaberecht, das in enger Wechselwirkung zu anderen Rechtsgebieten steht, das Bedürfnis nach einer einheitlichen und widerspruchsfreien Rechtsordnung (BGE 143 II 8 E. 7.3 S. 23 f.; 140 I 153 E. 2.2 S. 155 f.; 139 II 460 E. 3.3 S. 467). Was die Bewertung betrifft, ist freilich zu beachten, dass es sich um eine wirtschaftliche Fragestellung handelt. Der Gehalt der Bewertung kann sich daher nicht durch Rückgriff auf das Sachenrecht ergeben, das sich hierzu ohnehin nicht ausspricht (Urteil 2C 708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.2.5). Eine bundesrechtliche Notwendigkeit, dass die Bewertung von Photovoltaik-Anlagen an die zivilrechtliche Qualifikation anknüpft, besteht somit nicht.

6.4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Kantone harmonisierungsrechtlich verpflichtet sind, Photovoltaik-Anlagen im steuerbaren Vermögen zu erfassen. Aus Art. 13 StHG lässt sich hingegen keine Verpflichtung ableiten, dass der Kanton Bern Photovoltaik-Anlagen im Rahmen der amtlichen Bewertung von Liegenschaften zu erfassen hat. Der Kanton Bern kann Photovoltaik-Anlagen stattdessen auch im Rahmen des ordentlichen Steuererklärungsverfahrens als selbständige Gegenstände im Vermögen besteuern.

Mit der Zuordnung zum beweglichen oder unbeweglichen Vermögen gehen zwar in der Regel unterschiedliche kantonale Bewertungsmethoden einher, was indes gerade eine Folge der kantonalen Autonomie in Bewertungsfragen ist. Darin liegt entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin auch keine Ungleichbehandlung zwischen mobilen Photovoltaik-Anlagen und Anlagen, die Bestandteile eines Grundstücks sind: Es gibt sachliche Gründe, bewegliches Vermögen anders zu bewerten als unbewegliches Vermögen und dessen Bestandteile.

7.

Zu untersuchen bleibt, ob andere bundesrechtliche Aspekte eine horizontale oder vertikale Harmonisierung der Frage aufdrängen, wie Photovoltaik-Anlagen vermögenssteuerlich zu erfassen sind.

7.1. Nach Art. 21 Abs. 1 DBG sind als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen steuerbar die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (lit. a), der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (lit. b), Einkünfte aus Baurechtsverträgen (lit. c) und Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens (lit. d). Für die kantonalen Steuern gelten kraft Art. 7 Abs. 1 StHG dieselben Vermögenszugänge als Vermögensertrag.

7.2. Gemäss einer verbreiteten kantonalen Praxis stellen kostendeckende Einspeisevergütungen und der Erlös aus Direktvermarktung des erzeugten Stroms steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dar (vgl. RAINER ZIGERLIG/MATHIAS OERTLI/HUBERT HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. A. 2014, II. Teil N. 465; Schweizerische Steuerkonferenz, Analyse vom 15. Februar 2011 zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen [zuletzt aktualisiert am 3. Februar 2016], Ziff. 2.4; Praxisanweisung der Kantonalen Steuerverwaltung Thurgau "Erträge aus unbeweglichem Vermögen", StP 23 Nr. 1 Ziff. 5). Dabei wird allerdings übersehen, dass Art. 7 Abs. 1 StHG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG keine Rechtsgrundlage bieten, um Einspeisevergütungen als Vermögensertrag zu erfassen.

7.2.1. Vermögenserträge im Sinne von Art. 21 DBG liegen vor, wenn einer Privatperson aus den in ihrem Eigentum stehenden Vermögenswerten für deren Zurverfügungstellenein Entgelt zufließt (MARKUS REICH/MARKUS WEIDMANN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017, N. 4 zu Art. 20 DBG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 30 zu Art. 21 DBG). Eine Vermietung oder Verpachtung der Photovoltaik-Anlage des Stromproduzenten an das Elektrizitätswerk erfolgt aber nicht. Die Beschwerdegegner überlassen dem Elektrizitätswerk die Anlage auch nicht auf andere Weise zur Nutzung. Der einem Dritten gelieferte Strom kann ferner nicht gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG analog zu Kies und Sand "und anderen

Bestandteilen des Bodens" als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen erfasst werden, weil Elektrizität kein Bestandteil des Bodens ist.

7.2.2. Von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen wird nicht schon dann gesprochen, wenn Grundstücks- teile oder bestimmte Bestandteile eines Grundstücks nutzbar gemacht werden, indem diese zur Erzielung von Einkünften eingesetzt werden. Wie bei jeder andern standortgebundenen Aktivität, mit der ein verkehrsfähiger Mehrwert generiert wird (z.B. Plantage, Bienenstand), liegt auch bei der Gewinnung von Solarstrom Einkommen aus selbständiger (Neben-) Erwerbstätigkeit vor (Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 StHG), wenn sie gewerbsmässig erfolgt. Erfolgt die Stromerzeugung nicht kommerziell, kommt für die Besteuerung von Einspeisevergütungen einzig die Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG als Auffangtatbestand als Besteuerungsgrundlage infrage.

7.2.3. Ob die Photovoltaik-Anlage Bestandteil des Grundstücks ist oder einen selbständigen beweglichen Gegenstand darstellt, bleibt somit unerheblich für die Qualifikation des damit erzielten Einkommens. Weil Einspeisevergütungen nicht als Vermögensertrag qualifizieren, kann selbst erzeugter Strom auch nicht der Eigenmietwertbesteuerung gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG unterliegen.

7.3. Die "sonstige Nutzung" gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. d bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG stellt den Auffangtatbestand dar, mit dem der geldwerte Vorteil aus der Nutzungsüberlassung an eine Drittperson zur Besteuerung gelangt (vgl. BERNHARD ZWAHLEN/ALBERTO LISSI, in: Martin Zweifel/ Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017, N. 11 zu Art. 21 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 59 zu Art. 21 DBG). Als steuerbaren Vermögensertrag qualifizieren würden bei privaten Photovoltaik-Anlagen einzig Entschädigungen für deren Vermietung als Ganzes an einen Dritten sowie für die Überlassung von privaten Liegenschaftsteilen zum Betrieb einer Solaranlage durch einen Dritten (vgl. ZIGERLIG/ OERTLI/HOFMANN, a.a.O., II. Teil N. 465). Bei einer Photovoltaik-Anlage, die Bestandteil einer Liegenschaft ist, würde in dieser praktisch eher seltenen Konstellation das Entgelt unter Art. 21 DBG fallen, bei einer mobilen Anlage dagegen unter Art. 20 Abs. 1 lit. d DBG. Vorliegend ist darauf nicht einzugehen, weil die Beschwerdegegner die Photovoltaik-Anlage selber nutzen und niemandem zum Gebrauch überlassen.

7.4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass Entschädigungen für die Lieferung von Strom nicht als Vermögensertrag (im Sinne von Art. 20 oder Art. 21 DBG) qualifizieren. Daher ist die Frage, ob die Solarstromanlage beweglich oder unbeweglich ist, bei Einspeisung ins Stromnetz gegen Vergütung auch für die Zwecke der direkten Bundessteuer in der Regel nicht relevant. Ein diesbezüglicher vertikaler Harmonisierungsbedarf würde sich erst dann (und überdies nur für Zwecke der Einkommensbesteuerung) ergeben, wenn eine private Photovoltaik-Anlage als Ganzes einem Dritten zur Nutzung überlassen würde.

8.

8.1. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern weist ferner darauf hin, dass die internationale und die interkantonale Steuerauscheidung für bewegliche und unbewegliche Vermögensgegenstände jeweils andern Regeln folgt. Vorliegend strittig ist indes einzig, ob die Photovoltaik-Anlage amtlich zu bewerten ist. Bundesrechtlich schreibt Art. 13 StHG lediglich vor, dass der Kanton Bern die Photovoltaik-Anlage als Vermögenswert besteuern muss. Ob der Kanton Bern dieser Verpflichtung im Rahmen der amtlichen Bewertung für Grundstücke nachkommt, zeichnet in keiner Weise vor, ob die Photovoltaik-Anlage interkantonale rechtlich (Art. 127 Abs. 3 BV) hinsichtlich der Steuerhoheit den Regeln des unbeweglichen oder beweglichen Vermögen folgt. Diese Frage stellt sich hier gar nicht und kann daher offenbleiben. Ebenso wenig drängt die Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 StHG) eine bundesrechtlich einheitliche Vermögensbewertung von Photovoltaik-Anlagen auf. Ob Aufdach-Anlagen bei der Bemessung des steuerbaren Grundstückgewinns mitzuberücksichtigen sind oder von der Besteuerung ausgenommen sind oder ob dafür allenfalls ein gewisser kantonaler Spielraum besteht, ist eine andere Frage und kann ebenfalls offenbleiben.

8.2. Aus dem Bundesrecht (Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 4 Abs. 1 StHG) ergibt sich zwar der Ort der Vermögensbesteuerung, ebenso der Ort der Einkommensbesteuerung bei Gebrauchsüberlassung einer Photovoltaik-Anlage

als Ganzes, der sich am Lageort befindet bei immobilien Anlagen und am Wohnsitz bei mobilen Anlagen. Der Ort der Besteuerung wird aber nicht dadurch präjudiziert, dass ein Kanton nach kantonalem Recht die Photovoltaik-Anlage im Rahmen der amtlichen Liegenschaftsbewertung berücksichtigt oder als eigenständigen Gegenstand besteuert. Im Übrigen besteht kein vertikaler oder horizontaler Harmonisierungsbedarf. Es kann und muss festgestellt werden, dass der Besteuerung einer Aufdach-Photovoltaik-Anlage als bewegliches Vermögen keine bundesrechtliche Rechtsgrundlage entgegensteht.

9.

Zusammenfassend ergibt sich Folgendes: Die harmonisierte Vermögenssteuer kennt einen abschliessenden Begriff für das Vermögen. Art 13 f. StHG räumen den Kantonen hingegen einen grossen Spielraum ein, wie sie die steuerbaren Vermögenswerte bewerten und ob sie Vermögenswerte im Zusammenhang mit Grundstücken einer allfälligen amtlichen Bewertung unterstellen. Die strittige Regelung des Kantons Bern (Art. 52 Abs. 1 lit. a StG/BE) knüpft zwar an Art. 642 ZGB an. Als subsidiäres kantonales Rechts ist die Anwendung dieser Norm vom Bundesgericht aber nur unter Willküraspekten zu prüfen. Das Verwaltungsgericht hat die Photovoltaik-Anlage in Bezug auf die amtliche Bewertung von Grundstücken als beweglichen Gegenstand und nicht als Bestandteil des Gebäudes qualifiziert. Dies erscheint nicht als völlig unhaltbar. Der angefochtene Entscheid erweist sich somit als bundesrechtskonform.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Bern aufzuerlegen, der in seinem Vermögensinteresse gehandelt hat (Art. 65 f. BGG). Den Beschwerdegegnern ist eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden dem Kanton Bern auferlegt.

3.

Der Kanton Bern hat den Beschwerdegegnern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.– auszurichten.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. September 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Businger