



100 22 444

Gemeinde: B. \_\_\_\_\_

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

Eröffnung: 22.2.2024 JCU/CLE/cbi

## **STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN**

**Sitzung vom 20. Februar 2024**

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Antenen und Lüthi sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

der

**Burgergemeinde A.** \_\_\_\_\_,

vertreten durch

**C.** \_\_\_\_\_,

gegen

**Einwohnergemeinde B.** \_\_\_\_\_,

vertreten durch

**D.** \_\_\_\_\_,

betreffend die Liegenschaftssteuer 2021

**hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:**

**A.** Die Burgergemeinde A. \_\_\_\_\_ (fortan: Rekurrentin) ist Eigentümerin des Grundstücks B. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_. Darauf befinden sich u.a. das E. \_\_\_\_\_ heim (ein von der Rekurrentin betriebenes Alters- und Pflegeheim), Seniorenwohnungen und das öffentlich zugängliche Restaurant F. \_\_\_\_\_. Mit Verfügung vom 11. November 2022 veranlagte die Einwohnergemeinde B. \_\_\_\_\_ (fortan: Gemeinde) die Rekurrentin für das genannte Grundstück auf eine Liegenschaftssteuer von CHF \_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2021 (Rekursbeilage 3).

**B.** Am 25. November 2022 hat C. \_\_\_\_\_ (fortan: Rekursvertreter) im Namen der Rekurrentin gegen die Veranlagungsverfügung Einsprache erhoben. Die Rechtsbegehren lauten wie folgt:

Die Verfügung vom 11. November 2022 betreffend die Liegenschaftssteuer 2021 sei aufzuheben und es sei die Liegenschaftssteuer 2021 in Bezug auf:

- die Objekte E. \_\_\_\_\_ heim, Haus H. \_\_\_\_\_, Haus I. \_\_\_\_\_, und Dependance des Grundstückes B. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ nicht zu erheben;
- die Objekte Einstellhalle, Parkplatz und Heizzentrale des Grundstückes B. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ im Umfang von 25 % zu erheben bzw. im Umfang von 75 % nicht zu erheben;
- das Objekt Restaurant F. \_\_\_\_\_ des Grundstückes B. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ im Umfang von 50 % zu erheben bzw. im Umfang von 50 % nicht zu erheben.

Zur Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass die Rekurrentin mit dem Betrieb des E. \_\_\_\_\_ heims eine Aufgabe zum Wohl der Allgemeinheit und damit zugleich eine öffentliche Aufgabe wahrnehme. Dies habe zur Folge, dass diejenigen Gebäude, die vollumfänglich und unmittelbar als dem Betrieb des Alters- und Pflegeheim dienten, von der Liegenschaftssteuer ausgenommen seien und dass bei weiteren Gebäuden, die teilweise auch für andere Zwecke genutzt werden, eine anteilmässige Befreiung sachgerecht sei.

Zugleich hat die Rekurrentin beantragt, das Dossier ohne Durchführung eines Einspracheverfahrens im Sinn eines sogenannten Sprungrekurses direkt an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) weiterzuleiten.

**C.** Die Gemeinde hat die Einsprache mitsamt Beilagen am 21. Dezember 2022 an die Steuerrekurskommission weitergeleitet. Im Begleitschreiben hat sie sich damit einverstanden erklärt, dass die Sache ohne Durchführung eines Einspracheverfahrens direkt durch die Steuerrekurskommission behandelt werde.

**D.** Mit Schreiben vom 25. Januar 2023 hat D.\_\_\_\_\_ (fortan: Gemeindevertreter) bekanntgegeben, dass er von der Gemeinde beauftragt worden sei, sie im Rekursverfahren zu vertreten. Die entsprechende Vollmacht ist dem Schreiben beigelegt worden.

**E.** Am 10. März 2023 hat sich der Gemeindevertreter vernehmen lassen. Er beantragt die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung wird u.a. darauf verwiesen, dass der bernische Gesetzgeber mit Wirkung ab 2014 sämtliche Spitäler der Liegenschaftssteuer unterstellt habe, unabhängig von ihrer Trägerschaft. Dies müsse auch für die verwandte Tätigkeit der Alterspflege gelten. Auch aus Gründen der Wettbewerbsneutralität sei eine Befreiung der Rekurrentin von der Liegenschaftssteuer abzulehnen. Ergänzend macht die Gemeinde zudem geltend, dass Grundstücke, die mit einer Hypothek belastet sind, ohnehin nicht zum Verwaltungsvermögen gehören dürften und auch aus diesem Grund nicht von der Liegenschaftssteuer ausgenommen seien.

**F.** Mit unverlangt eingereichtem Schreiben vom 22. März 2023 hat der Vertreter der Rekurrentin zur Vernehmlassung der Gemeinde Stellung genommen und an seinen Standpunkten festgehalten. Weitere Stellungnahmen datieren vom 20. April 2023 (Gemeinde), 10. Mai 2023 (Rekurrentin) und vom 23. Juni 2023 (Gemeinde).

Auf die detaillierten Ausführungen der Parteien in den genannten Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

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

**1.** Veranlagungsverfügungen betreffend die Liegenschaftssteuer sind grundsätzlich mittels Einsprache bei der verfügenden Gemeinde anzufechten (Art. 262 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 54 VRPG).

**1.1** Allerdings kann eine Einsprache gegen eine Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung mit Zustimmung der steuerpflichtigen Person direkt als Rekurs an die Steuerrekurskommission weitergeleitet werden, sofern die Veranlagungsverfügung einlässlich begründet worden ist (Art. 192 Abs. 3 StG, sogenannter "Sprungrekurs"). Vorliegend handelt es sich zwar nicht um eine Einsprache gegen eine Verfügung der Steuerverwaltung, sondern einer Gemeinde. Dennoch ist der Sprungrekurs zulässig: Erstens ist die Steuerrekurskommission gemäss Art. 262 Abs. 3 StG zuständig für die Behandlung von Rekursen gegen Einspracheentscheide betreffend die Liegenschaftssteuer. Es ist nicht ersichtlich, weshalb Sprungkurse nur gegen Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung, nicht aber gegen solche

der Gemeinden zulässig sein sollen. Daran ändert nichts, dass sich der in Art. 262 Abs. 3 StG enthaltene Verweis nach dem Wortlaut bloss auf "Artikel 195 ff." StG bezieht. Zweitens hat sich die Gemeinde bereits ausführlich zur Streitfrage geäußert, wenn auch nicht in der hier angefochtenen Veranlagungsverfügung. In der gleichen Sache kam es bereits betreffend die Steuerjahre 2018 bis 2020 zu einem Verfahren vor der Steuerrekurskommission, das aus formellen Gründen mit einem Entscheid zugunsten der Rekurrentin abgeschlossen worden ist (RKE 100 2021 284 vom 22.6.2022). Drittens hat sich die Gemeinde mit Schreiben vom 21. Dezember 2022 ausdrücklich mit dem Sprungrekurs einverstanden erklärt. Entsprechend ist die Steuerrekurskommission funktionell, sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie 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 die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

**1.2** Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**2.** Vorliegend ist strittig, in welchem Umfang die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ berechtigt ist, für das Steuerjahr 2021 Liegenschaftssteuern auf dem Grundstück Nr. 1 \_\_\_\_\_ zu erheben.

**3.** Gemäss Art. 258 StG können Gemeinden eine Liegenschaftssteuer auf den amtlichen Werten der Grundstücke erheben. Es handelt sich um eine fakultative Gemeindesteuer, deren Erhebung eine entsprechende Regelung in einem kommunalen Reglement voraussetzt (Art. 248 Abs. 2 StG; VGE 100 2019 49 vom 22.1.2021, E. 2.1). Die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ hat mit Erlass des Reglements vom \_\_\_\_\_ über die Liegenschaftssteuer (LStR; Nr. \_\_\_\_\_) eine entsprechende gesetzliche Grundlage geschaffen (abrufbar unter: <[https://www.B.\\_\\_\\_\\_\\_.ch](https://www.B._____.ch)>, Menu " \_\_\_\_\_ " [konsultiert am 27.12.2023]). Steuerpflichtig sind die natürlichen und juristischen Personen, die am Ende des Kalenderjahres als Eigentümerinnen oder Eigentümer im Grundbuch eingetragen sind (Art. 259 Abs. 1 StG; Art. 2 Abs. 1 LStR).

Keine Liegenschaftssteuer wird u.a. erhoben auf Amts- und Verwaltungsgebäuden des Kantons, der Gemeinden und der Burgergemeinden (Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG; Art. 3 Bst. b LStR). Als Amts- oder Verwaltungsgebäude gelten primär Gebäude, in denen eine gesetzliche Aufgabe des Kantons, der Gemeinde oder Burgergemeinde erfüllt wird, sowie alle anderen Bauwerke, die für die Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben unmittelbar bestimmt sind. Die

Ausnahme von der Besteuerung kommt zudem nur für Gebäude in Frage, die sich zivilrechtlich im Eigentum der in Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG genannten Gemeinwesen befinden (Michel Iff in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 21 und 24 zu Art. 259 StG). Da es sich bei der Rekurrentin um eine Burgergemeinde handelt und sie Eigentümerin des Grundstücks B. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ ist, ist eine Steuerbefreiung nach Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG grundsätzlich möglich.

4. Das zur Diskussion stehende Grundstück umfasst folgende Objekte (vgl. N. 5 der Rekursschrift vom 25.11.2022):

| Nr. <sup>1)</sup> | Bezeichnung Rek. | Adresse | Amtl. Wert |
|-------------------|------------------|---------|------------|
| 1                 |                  |         |            |
| 2                 |                  |         |            |
| 3                 |                  |         |            |
| 4                 |                  |         |            |
| 5                 |                  |         |            |
| 6                 |                  |         |            |
| 7                 |                  |         |            |
| 8                 |                  |         |            |
| 9                 |                  |         |            |
| 10                |                  |         |            |
| 11                |                  |         |            |
| 12                |                  |         |            |
| <b>Total</b>      |                  |         |            |

<sup>1)</sup> Durch Steuerrekurskommission nummeriert

Aus dem amtlichen Wert von total CHF \_\_\_\_\_ multipliziert mit dem Steuersatz von \_\_\_\_\_ ‰, ergibt sich der für das Grundstück Nr. 1 \_\_\_\_\_ für die Steuerperiode 2021 anfallende Steuerbetrag von CHF \_\_\_\_\_ gemäss Veranlagungsverfügung vom 11. November 2022 (siehe Bst. A hiervor).

Die Rekurrentin beantragt für die Objekte Nrn. 1 bis 4 die vollständige Befreiung von der Liegenschaftssteuer. Für die Objekte Nrn. 5 bis 7 soll die Steuer auf 25 % und für das Objekt Nr. 8 auf 50 % des amtlichen Werts erhoben werden (vgl. Rechtsbegehren unter Bst. B hiervor). Ausdrücklich nicht bestritten wird die vollumfängliche Besteuerung der Objekte Nrn. 9 bis 12 (Rekursschrift vom 25.1.2022, N. 14). Die Rekurrentin macht geltend, dass sie mit dem Betrieb des Alters- und Pflegeheims eine gesetzliche Aufgabe wahrnehme. Die Objekte Nrn. 1 bis 4 würden diesem Zweck vollumfänglich dienen, weshalb sie als Verwaltungsgebäude im Sinn von Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG zu betrachten und nicht zu besteuern seien. Die Objekte Nrn. 5 bis 8 seien durch ihre Funktion (Küche, Heizung, Park- und Einstellhallenplätze) für den Betrieb des Alters- und Pflegeheims unmittelbar notwendig, dienten teilweise jedoch auch anderen Zwecken, weshalb sie bloss anteilmässig besteuert werden dürften. Demgegenüber

vertritt die Gemeinde die Auffassung, dass es sich bei sämtlichen Objekten nicht um Verwaltungsgebäude im liegenschaftssteuerrechtlichen Sinn handle, weshalb die Liegenschaftsteuer auf dem gesamten amtlichen Wert des Grundstücks Nr. 1 \_\_\_\_\_ geschuldet sei.

**5.** In einem Entscheid aus dem Jahr 1985 führte die Steuerrekurskommission aus, dass "zur gesetzesmässigen Verwaltung des Staates und der Gemeinden [...] auch die Altersfürsorge, darunter die Bereitstellung von Alters- und Pflegeheimen [...], zu zählen" sei. Daher seien die Bauten eines Alters- und Pflegeheims eines Gemeindeverbands "als Verwaltungsgebäude im weiteren Sinne zu bezeichnen und von der Liegenschaftsteuer zu befreien" (BVR 1986 S. 102, E. 1). Die Gemeinde erachtet diese Rechtsprechung als überholt (Vernehmlassung vom 10.3.2023, N. 12). Ob dies zutrifft, ist im Folgenden zu prüfen.

**5.1** Die Rekurrentin untersteht als Burgergemeinde dem Gemeindegesetz vom 16. März 1998 (GG; BSG 170.11; siehe Art. 2 Abs. 1 Bst. c GG). Laut Art. 119 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) setzen sich die Burgergemeinden nach Massgabe ihrer Mittel zum Wohl der Allgemeinheit ein (gleichlautend: Art. 112 Abs. 1 GG). In Art. 112 Abs. 2 GG werden die den Burgergemeinden zustehenden Tätigkeitsfelder umschrieben. Dazu gehören die Zusicherung oder Erteilung des Bürgerrechts (Bst. a), die Erfüllung ihrer weiteren angestammten Aufgaben (Bst. b), die Verwaltung ihres Vermögens (Bst. c) sowie die Besorgung weiterer Aufgaben, die ihnen durch besondere Vorschriften übertragen werden (Bst. d). Die Rekurrentin definiert in ihrer Burgergemeindeordnung vom \_\_\_\_\_ (BGO; abrufbar unter: <[https://www.A.\\_\\_\\_\\_\\_.ch](https://www.A._____.ch)>, Menü "\_\_\_\_\_") [konsultiert am 27.12.2023]) die von ihr wahrgenommenen angestammten Aufgaben. Dazu gehört u.a. "die Führung des E.\_\_\_\_\_heims, einschliesslich der Seniorenwohnungen und des Restaurants F.\_\_\_\_\_" (Art. 2 Abs. 1 Bst. c BGO). Nach Auffassung der Rekurrentin ist damit nachgewiesen, dass sie mit dem Betrieb des Alters- und Pflegeheims eine öffentliche Aufgabe wahrnimmt, was von der Gemeinde nicht in Abrede gestellt werde (Rekursschrift vom 25.11.2022, N. 23). Die Gemeinde führt hierzu aus, dass das Wahrnehmen einer (selbstgewählten) öffentlichen Aufgabe noch nicht bedeute, dass es sich bei den fraglichen Liegenschaften um Verwaltungsgebäude handle, die von der Liegenschaftsteuer ausgenommen sind (Vernehmlassung vom 10.3.2023, N. 13). Offensichtlich ist, dass die Bezeichnung einer Tätigkeit als "angestammte Aufgabe" in der Burgergemeindeordnung für sich alleine nicht genügt, um die dieser Tätigkeit dienenden Gebäude von der Liegenschaftsteuer auszunehmen. Ansonsten müsste auch das Restaurant F.\_\_\_\_\_ vollumfänglich steuerbefreit sein, was von der Rekurrentin zu Recht nicht beantragt wird.

**5.2** Gemäss Art. 30 Abs. 1 Bst. g KV setzen sich Kanton und Gemeinden zum Ziel, dass alle Menschen, die wegen Alter, Gebrechlichkeit, Krankheit oder Behinderung der Hilfe bedürfen,

ausreichende Pflege und Unterstützung erhalten. Zu den öffentlichen Aufgaben von Kanton und Gemeinden gehören u.a. die Sorge für eine ausreichende und wirtschaftlich tragbare medizinische und pflegerische Versorgung der Bevölkerung sowie das Bereitstellen der dafür notwendigen Einrichtungen (Art. 41 Abs. 1 KV). Soweit es um den Pflegebereich geht, wird diese Verfassungsbestimmung durch Art. 25 Abs. 1 des Gesetzes vom 9. März 2021 über die sozialen Leistungsangebote (SLG; BSG 860.2) konkretisiert, wonach die Gesundheits-, Sozial- und Integrationsdirektion (GSI) die erforderlichen Leistungsangebote für Menschen mit Betreuungs- und Pflegebedarf bereitstellt, wozu u.a. Pflegeheime gehören (Art. 26 Bst. e SLG). Wer eine stationäre Einrichtung betreiben und den aufgenommenen Personen Unterkunft, Verpflegung, Betreuung und Pflege gewähren will, bedarf einer Betriebsbewilligung der GSI (Art. 89 Abs. 1 SLG). Weiter verpflichtet das Bundesrecht die Kantone, mittels Planung für eine bedarfsgerechte Versorgung mit Pflegeheimplätzen zu sorgen (Art. 39 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Bst. d des Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung [KVG; SR 832.10]). Hierfür ist der Regierungsrat zuständig, der u.a. die Liste der Pflegeheime durch Verfügung beschliesst (Art. 7 Abs. 2 und Art. 8 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 betreffend die Einführung der Bundesgesetze über die Kranken-, die Unfall- und die Militärversicherung [EG KUMV]). Auf der aktuellen Pflegeheimliste ist die Rekurrentin aufgeführt (<<https://www.gsi.be.ch>>, Menü "Themen > Gesundheit > Gesundheitsversorger > Sozialmedizinische Institutionen und Spitex" [konsultiert am 27.12.2023]).

**5.3** Die Kosten für den Aufenthalt in einem Alters- und Pflegeheim werden aus unterschiedlichen Quellen finanziert. Seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 13. Juni 2008 über die Neuordnung der Pflegefinanzierung (AS 2009 3517) per 1. Januar 2011 übernehmen die obligatorische Krankenpflegeversicherung und der Kanton den grössten Teil der eigentlichen Pflegekosten. Institute, die zwar über eine Betriebsbewilligung der GSI verfügen, jedoch nicht auf der Pflegeheimliste stehen, können keine Leistungen zulasten der obligatorischen Krankenversicherung abrechnen (Art. 35 Abs. 1 und 2 Bst. k i.V.m. Art. 39 Abs. 1 und 3 KVG) und erhalten auch keine Mittel vom Kanton (vgl. Bericht des Regierungsrats an den Grossen Rat über die Alterspolitik im Kanton Bern 2016, S. 60, abrufbar unter: <<https://www.gsi.be.ch>>, Menü "Themen > Statistiken und Publikationen > Publikationen GSI > Publikationen zum Thema Alter" [konsultiert am 27.12.2023], fortan: Bericht über die Alterspolitik). Zulasten der Bewohner gehen die Infrastruktur-, Hotellerie- und Betreuungskosten sowie der Selbstbehalt an den Pflegekosten (Bericht über die Alterspolitik, S. 81). Sofern dazu die eigenen Mittel nicht ausreichen, können Ergänzungsleistungen beantragt werden. Solche werden bis zu einem Höchstbetrag von CHF 168.20/Tag (Pflegestufe 0) bis CHF 191.20/Tag (ab Pflegestufe 3) ausgerichtet (Art. 3 Abs. 1 der Einführungsverordnung vom 16. September 2009 zum Bundes-

gesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EV ELG; BSG 841.311]).

**5.4** Das Angebot der Rekurrentin in den Bereichen Wohnen, Betreuung und Pflege im Alter richtet sich nicht bloss an die Bürgerinnen und Bürger, sondern an die Allgemeinheit (<[https://www.A.\\_\\_\\_\\_\\_.ch](https://www.A._____.ch)>, Menu "\_\_\_\_\_" [konsultiert am 27.12.2023]). Wie die anderen Betreiber von Institutionen auf der kantonalen Pflegeheimliste erhält die Rekurrentin für Pflegeleistungen Zuwendungen aus der obligatorischen Krankenpflegeversicherung und vom Kanton. Die von den Bewohnern selber zu tragenden Kosten für Hotellerie und Betreuung betragen CHF 225.-- pro Tag, wobei Personen, die Ergänzungsleistungen beziehen, die Rekurrentin um eine Tarifiermässigung auf CHF 168.20 pro Tag ersuchen können (<[https://www.A.\\_\\_\\_\\_\\_.ch](https://www.A._____.ch)>, Menu "\_\_\_\_\_" [konsultiert am 27.12.2023]).

**5.5** Alters- und Pflegeheime werden heutzutage in aller Regel durch juristische Personen des Privatrechts geführt, hauptsächlich Stiftungen oder Aktiengesellschaften (an denen allenfalls Gemeinwesen beteiligt sind). So weist keine der übrigen 16 Institutionen in A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_, die zusammen mit der Rekurrentin auf der Pflegeheimliste per 1. Juli 2023 aufgeführt sind, eine öffentlich-rechtliche Trägerschaft aus.

**5.6** Aufgrund des bis anhin Ausgeführten ist festzuhalten, dass die Rekurrentin mit dem Betrieb des E.\_\_\_\_\_heims zwar eine in der Kantonsverfassung vorgesehene öffentliche Aufgabe wahrnimmt, was jedoch auch auf die übrigen Anbieter von Alterswohnungen, Heim- und Pflegeplätzen zutrifft. Letztlich muss sich die Rekurrentin in einem Marktumfeld behaupten, das einzig im Pflegebereich insoweit staatlich reguliert ist, als mit dem Instrument der Pflegeheimliste ein Überangebot verhindert werden soll. Auch in diesem Segment unterscheidet sich die Rekurrentin nicht von anderen Trägerschaften; namentlich hat sie in gleichem Ausmass Anspruch auf Kostenbeiträge der Krankenpflegeversicherungen und des Kantons wie die übrigen Betreiber von Institutionen auf der Pflegeheimliste.

**5.7** In diesem Zusammenhang ist auf die von der Gemeinde ins Feld geführte Rechtslage bei Spitalliegenschaften hinzuweisen. Bis 2013 waren Gebäude, "die der Spitalversorgung dienen und die einem Leistungserbringer gehören, der mit dem Kanton einen Leistungsvertrag über Spitalleistungen abgeschlossen hat", explizit von der Liegenschaftssteuer ausgenommen (Art. 259 Abs. 4 aBst. c StG). Mit dem per 1. Januar 2014 in Kraft getretenen revidierten Spitalversorgungsgesetz vom 13. Juni 2013 (SpVG; BSG 812.11) wurde diese Ausnahme von der Besteuerung aufgehoben (Änderung von Erlassen in Art. 156 SpVG; BAG 13-089). Im gemeinsamen Antrag des Regierungsrats und der Kommission (abrufbar unter: <<https://gr.be.ch>>, Menü "Geschäfte > Geschäftssuche > Märzsession 2013" [Geschäftsnummer

2010.RRGR.11005], konsultiert am 27.12.2023) ist dazu ausgeführt, dass bis dato nur die regionalen Spitalzentren und das Inselspital von der Liegenschaftssteuer ausgenommen gewesen seien. Das revidierte KVG und die entsprechende kantonale Einführungsverordnung sähen demgegenüber eine weitgehende Gleichbehandlung von "privaten" und "öffentlichen" Spitälern vor. Namentlich erhielten sämtliche Leistungserbringer, die auf der kantonalen Spitalliste aufgeführt sind, Vergütungen in Form von Fallpauschalen. Im gemeinsamen Antrag heisst es sodann wörtlich (S. 89):

Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität sind öffentliche und private Spitäler bei der Liegenschaftssteuer gleich zu behandeln. Objektive Unterscheidungsmerkmale für eine unterschiedliche Behandlung fehlen. Da andere Institutionen, die wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit sind, trotzdem eine Liegenschaftssteuer schulden, muss dasselbe auch für die Leistungserbringer gemäss Spitalgesetzgebung gelten. Es wäre nicht einzusehen, weshalb der öffentliche Zweck «Spitalversorgung» zu einer Befreiung von der Liegenschaftssteuer führen sollte, während bei allen anderen öffentlichen Zwecken weiterhin eine Liegenschaftssteuer geschuldet ist.

Der Grosse Rat hat dem Vorschlag von Regierungsrat und Kommission in der ersten Lesung diskussionslos zugestimmt (Tagblatt 2013, S. 431). Entgegen der von der Rekurrentin vorgebrachten Auffassung (Stellungnahme vom 22.3.2023, N. 11), unterliegen nach der Aufhebung von Art. 259 Abs. 4 Bst. c StG sämtliche Spitalgebäude ungeachtet ihre Eigentümerschaft der Liegenschaftssteuer. Angesichts des Wortlauts des gemeinsamen Antrags ist nicht nachvollziehbar, inwiefern mit der Revision des Spitalversorgungsgesetzes nur eine Ungleichbehandlung zwischen privaten Leistungserbringern hätte beseitigt werden sollen, wie die Rekurrentin in N. 12 der Stellungnahme vom 22. März 2023 geltend macht.

**5.8** Die Parallelen der Situation im Spitalbereich zum hier relevanten Alters- und Pflegeheimsektor sind augenfällig. Hier wie dort kann die entsprechende öffentliche Aufgabe durch private oder öffentliche Trägerschaften wahrgenommen werden. Auch die Finanzierung aus verschiedenen Quellen (Versicherungsleistungen, staatliche Beiträge, Beiträge der Leistungsbezüger) ist vergleichbar. In beiden Fällen führt die GSI eine Liste der Institutionen, die zulasten der obligatorischen Krankenpflegeversicherung abrechnen dürfen. Nachdem der Gesetzgeber sämtliche Spitalgebäude, ungeachtet ihrer Eigentümerschaft und mit explizitem Verweis auf die Wettbewerbsneutralität der Liegenschaftssteuer unterstellt hat, muss dies ohne weiteres auch für die Alters- und Pflegeheime gelten. An der im Entscheid vom 17. Dezember 1985 von der Steuerrekurskommission geäusserten Auffassung, dass solche Liegenschaften "Verwaltungsgebäude im weiteren Sinne" darstellen, kann folglich nicht festgehalten werden. Die Gemeinde B.\_\_\_\_\_ hat demnach zu Recht für das Jahr 2021 sämtliche Objekte des Grundstücks Nr. 1\_\_\_\_\_ der Liegenschaftssteuer unterstellt. Der Rekurs ist abzuweisen.

6. Angesichts dieser Rechtslage erübrigen sich weitere Ausführungen. Namentlich muss die in den Rechtsschriften kontrovers thematisierte Frage, ob das Bestehen einer Hypothek für die Qualifikation einer Liegenschaft als Gegenstand des Verwaltungs- oder des Finanzvermögens von Bedeutung ist, nicht geklärt werden.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Diese belaufen sich auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.-- und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

8. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, wird ihr keine Entschädigung für die Parteikosten zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG). Auch die obsiegende und professionell vertretene Gemeinde hat gemäss Art. 200 Abs. 4 StG keinen Anspruch auf eine Entschädigung der Parteikosten.

**Aus diesen Gründen wird erkannt:**

1. Der Rekurs betreffend die Liegenschaftssteuer 2021 wird abgewiesen.
2. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Verfahrenskosten 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:
  - C.\_\_\_\_\_, Rechtsanwalt, zuhanden der Burgergemeinde A.\_\_\_\_\_

- D.\_\_\_\_\_, Rechtsanwalt, zuhanden der Einwohnergemeinde B.\_\_\_\_\_

Mitzuteilen an:

- Steuerverwaltung des Kantons Bern

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION  
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann