19. DEZ. 2025

100.2024.93U
HAT/FRM/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

EINGANG
22. Dez. 2025
Kornhausplatz 11

Urteil vom 18. Dezember 2025

Verwaltungsrichter Daum, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Häberli,
Verwaltungsrichterin Herzog, Verwaltungsrichter Tissot
Gerichtsschreiberin Fritschi

Burgergemeinde Thun
handelnd durch den Burgerrat, Rathausplatz 4, 3600 Thun
vertreten durch Rechtsanwalt Matthias Lüdi, Casinoplatz 8, 3011 Bern

Beschwerdeführerin

gegen

Einwohnergemeinde Steffisburg
handelnd durch den Gemeinderat, Höchhusweg 5, Postfach,
3612 Steffisburg
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Jürg Wichtermann, Kornhausplatz 11,
Postfach 568, 3000 Bern 8

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Liegenschaftssteuer 2021 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. Februar 2024; 100 22 444)

Prozessgeschichte:

A.

Die Burgergemeinde Thun ist Eigentümerin des Grundstücks Steffisburg Gbbl. Nr. 1305, auf welchem sie ein Alters- und Pflegeheim mit Seniorenwohnungen und einem Restaurant betreibt. Insgesamt umfasst das Grundstück zwölf amtlich bewertete Objekte. Mit Verfügung vom 11. November 2022 setzte die Einwohnergemeinde (EG) Steffisburg die Liegenschaftssteuer betreffend das Steuerjahr 2021 für diese Objekte auf gesamthaft Fr. 43'009.30 fest (1,2 ‰ des amtlichen Werts von Fr. 35'841'100.--).

B.

Unter Berufung auf die Befreiung von Amts- und Verwaltungsgebäuden von der Liegenschaftssteuer erhob die Burgergemeinde Thun am 25. November 2022 Einsprache, welche die EG Steffisburg antragsgemäss als Sprungrekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) weiterleitete. Diese wies das Rechtsmittel mit Entscheid vom 20. Februar 2024 ab.

C.

Am 25. März 2024 hat die Burgergemeinde Thun Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, dass für vier der zwölf Objekte des Grundstücks Nr. 1305 keine Liegenschaftssteuer, für drei Objekte nur ein Viertel und für ein Objekt die Hälfte der Liegenschaftssteuer erhoben wird; die Besteuerung der restlichen vier Objekte stellt sie nicht in Frage.

Die StRK und die EG Steffisburg beantragen mit Vernehmlassung vom 23. April 2024 bzw. Beschwerdeantwort vom 13. Mai 2024 je die Abweisung der Beschwerde.

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 Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Da die Streitigkeit von grundsätzlicher Bedeutung ist, 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 Bst. a und b VRPG).

2.

Strittig und zu prüfen ist, ob die EG Steffisburg grundsätzlich befugt ist, auf dem Grundstück Nr. 1305 für das Steuerjahr 2021 eine Liegenschaftssteuer zu erheben, oder ob und gegebenenfalls für welche Objekte sich die Beschwerdeführerin auf einen Steuerbefreiungsgrund berufen kann.

2.1 Gemäss Art. 258 i.V.m. Art. 257 Abs. 2 StG kann die Gemeinde auf den amtlichen Werten von Grundstücken und Wasserkräften eine Liegenschaftssteuer erheben (vgl. BGE 148 I 210 E. 4.6.5.2; zu den Begrifflichkeiten vgl. Art. 52 Abs. 1 Bst. a und d StG). Es handelt sich um eine fakultative Gemeindesteuer, deren Erhebung eine entsprechende Regelung in einem kommunalen Reglement voraussetzt (Art. 248 Abs. 2 StG; BVR 2004 S. 193

E. 5.1; VGE 2019/49 vom 22.1.2021, in StE 2021 B 71.63 Nr. 34 E. 2.1; Michel Iff, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 258 N. 1 ff. und Art. 248 N. 2). Die EG Steffisburg hat mit Erlass des Reglements vom 7. Dezember 2001 über die Liegenschaftssteuer (LStR) eine entsprechende gesetzliche Grundlage geschaffen. Steuerpflichtig sind die natürlichen und juristischen Personen, die am Ende des Kalenderjahrs als Eigentümerinnen oder Eigentümer im Grundbuch eingetragen sind (Art. 259 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 2 Abs. 1 LStR). Keine Liegenschaftssteuer erhoben wird namentlich auf Amts- und Verwaltungsgebäuden, Kirchen, Synagogen und Pfarrhäusern (einschliesslich Hausplätzen, Weg- und Hofanlagen) des Kantons, der Gemeinden, ihrer Unterabteilungen, der Regionalkonferenzen und Gemeindeverbände, der Burgergemeinden, der Kirchgemeinden, der Gesamtkirchgemeinden und der nach dem Gesetz über die jüdischen Gemeinden anerkannten Körperschaften (Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG; vgl. auch Art. 3 Abs. 1 Bst. b LStR).

2.2 Die Vorinstanz kam im angefochtenen Entscheid zum Schluss, dass es sich bei den streitbetroffenen amtlich bewerteten Objekten nicht um Amts- und Verwaltungsgebäude im Sinn von Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG handle und die Beschwerdeführerin für das Grundstück Nr. 1305 somit eine Liegenschaftssteuer schulde. Zwar stelle der Betrieb eines Alters- und Pflegeheims eine öffentliche Aufgabe dar, was aber aus den hierfür genutzten Liegenschaften noch keine Verwaltungsgebäude mache (angefochtener Entscheid E. 5.2, 5.6 und 5.8). Andere Organisationen – in der Regel juristische Personen des Privatrechts – würden ebensolche Leistungen unter denselben Finanzierungsbedingungen anbieten und stünden deshalb mit der Beschwerdeführerin im direkten Wettbewerb (angefochtener Entscheid E. 5.5 f.). Insoweit seien Parallelen zum Spitalbereich zu ziehen, in welchem ebenfalls öffentliche Aufgaben sowohl durch private als auch durch öffentliche Trägerschaften wahrgenommen würden und die Finanzierung gleichermassen aus verschiedenen Quellen stamme. Gerade mit Blick auf die Wettbewerbsneutralität seien dort alle Gebäude der Liegenschaftssteuer unterstellt. Nachdem der Gesetzgeber sämtliche Spitalgebäude, ungeachtet ihrer Eigentümerschaft und mit explizitem Verweis auf die Wettbewerbsneutralität der Liegenschaftssteuer unterstellt habe, könne dies ohne weiteres auch für Alters- und Pflegeheime gelten (angefochtener Entscheid E. 5.7 f.).

2.3 Die Beschwerdeführerin betont auch vor Verwaltungsgericht, dass sie mit dem Betrieb des Burgerheims eine öffentliche Aufgabe wahrnehme. Diese erfülle sie als Eigentümerin unmittelbar in den betroffenen Gebäuden, womit die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäss Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG gegeben seien (Beschwerde Rz. 21). Sie rügt insbesondere die Gesetzesauslegung der StRK im angefochtenen Entscheid, namentlich das Argumentieren mit Parallelen zu den Spitalliegenschaften (Beschwerde Rz. 22 ff. und 31 f.). Aufgrund des allgemeinen Sprachgebrauchs seien als Amts- und Verwaltungsgebäude gerade Gebäude des Staates zu verstehen, die einer öffentlichen Aufgabe gewidmet seien. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung von Burgergemeinden seien bei der Gewinn- und Kapitalsteuer (vgl. Art. 83 Abs. 1 Bst. h StG) dieselben wie bei der Liegenschaftssteuer, weshalb aus der Anwendbarkeit der einen Ausnahmebestimmung auf die Befreiung von der anderen Steuer zu schliessen sei. Aus dem Sinn und Zweck von Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG ergebe sich sodann, dass einer öffentlichen Aufgabe dienende und durch öffentliche Gelder mitfinanzierte Gebäude nicht besteuert werden sollten. Dies entspreche auch dem Willen des historischen Gesetzgebers. Sie habe zudem nicht die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, zumal ein allfälliger Überschuss unwiderruflich als Armengut zu verwenden sei (Beschwerde Rz. 25 ff.). Ein Vergleich mit anderen Körperschaften in der gleichen Situation zeige denn auch, dass diese keine Liegenschaftssteuer bezahlen müssten, sodass der angefochtene Entscheid ihre Ungleichbehandlung zur Folge habe (Beschwerde Rz. 33 f.).

2.4 Die Beschwerdegegnerin erwidert in ihrer Beschwerdeantwort, die von der Beschwerdeführerin angeführte «öffentliche Aufgabe» tauge nicht als Abgrenzungskriterium der Ausnahmebestimmung von Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG; das zeige insbesondere die Entwicklung der Regelung im Bereich der Spitalbauten und ihre Auswirkungen auf die Liegenschaftssteuer (Beschwerdeantwort Rz. 9 und 11 f.). Alle Objekte auf dem fraglichen Grundstück der Beschwerdeführerin würden kommerziell genutzt. Auch das Angebot im Bereich Alters- und Pflegeheim folge nicht einem gesetzlichen Auftrag, müsse die Beschwerdeführerin doch diese Leistungen nicht erbringen, sondern habe sie selber gewählt und biete sie auf dem freien Markt an (Beschwerdeantwort Rz. 4 und 10 f.). Das vereinheitlichte Pflegefinanzierungssystem bezwecke die Involvierung sowohl privater als auch öffentlicher

Anbieterinnen und Anbieter für die Bereitstellung entsprechender Angebote (Beschwerdeantwort Rz. 11), wobei die Beschwerdeführerin keine Sonderstellung einnehme (Beschwerdeantwort Rz. 23). Gerade in Bereichen, in denen eine Aufgabe auf dem Markt angeboten werde, müsse Wettbewerbsneutralität herrschen, was eine Befreiung von der Liegenschaftssteuer für einzelne Trägerschaften einschränke. Das Führen eines Heims stelle eine kommerzielle Tätigkeit dar, wobei irrelevant sei, dass die Beschwerdeführerin erzielte Überschüsse nicht an Private abführen könne (Beschwerdeantwort Rz. 22 und 24 f.).

3.

3.1 Burgergemeinden sind öffentlich-rechtliche Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit. Sie gehören zu den vier im Kanton Bern anerkannten Gemeindearten (Art. 107 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. b der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; vgl. auch Art. 2 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 des Gemeindegesetzes vom 16. März 1998 [GG; BSG 170.11]). Sie bestehen als Personalkörperschaften aus der Gesamtheit der Personen mit dem betreffenden Burgerrecht. Zudem verfügen sie über ein territoriales Element, weil grundsätzlich nur die auf dem Gebiet der entsprechenden Einwohnergemeinde wohnhaften Burgerinnen und Burger stimmberechtigt sind (vgl. Art. 113 Abs. 1 GG). Ihren Finanzbedarf decken die Burgergemeinden, welche über keine Steuerhoheit verfügen, weitgehend aus den Erträgen ihres Vermögens, wobei sie bei dessen Verwaltung und Verwendung auf die Bedürfnisse der Einwohnergemeinden zu achten haben (Art. 114 Abs. 1 GG; BGE 139 II 90 E. 2.3 [Pra 102/2013 Nr. 94]; BVR 2010 S. 389 E. 2.1 und 4.2 [bestätigt durch BGer 2C_614/2009 vom 20.1.2010, dort insb. E. 3.2]; Daniel Arn, in Kommentar zum Gemeindegesetz des Kantons Bern, 1999, Art. 112 N. 1 und 3; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 2 N. 14).

3.2 Gemäss Art. 119 Abs. 1 KV und Art. 112 Abs. 1 GG setzen sich die Burgergemeinden nach Massgabe ihrer Mittel zum Wohl der Allgemeinheit ein, wobei ihre (möglichen) Tätigkeitsbereiche in Art. 112 Abs. 2 GG näher umschrieben werden. Dazu zählen die Erteilung des Gemeindebürgerrechts

in der Form des Burgerrechts (Bst. a), die Erfüllung ihrer «weiteren angestammten Aufgaben» (Bst. b), die Verwaltung ihres Vermögens (Bst. c) und die Besorgung von Aufgaben, die ihr durch besondere Vorschrift übertragen werden (Bst. d). Aus dieser Umschreibung ergeben sich keine konkreten Beschränkungen des Tätigkeitsbereichs der Burgergemeinden; weder sind diese gesetzlich verpflichtet, über die Selbstverwaltung hinaus zusätzliche Aufgaben wahrzunehmen, noch wird ihnen untersagt, neue Tätigkeiten aufzugreifen (vgl. Kälin/Bolz, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, 1995, Art. 119 N. 3; Daniel Arn, a.a.O., Art. 112 N. 6). Traditionellerweise besorgen die Burgergemeinden nebst der Verwaltung ihres Vermögens vorab kulturelle, soziale oder gemeinnützige Angelegenheiten. So gehören zu den gesetzlich geregelten Aufgaben, welche die Burgergemeinden in Bezug auf ihre Angehörigen wahrnehmen können, die Gewährung der Sozialhilfe (Art. 47 des Gesetzes vom 11. Juni 2001 über die öffentliche Sozialhilfe [Sozialhilfegesetz, SHG; BSG 860.1]) sowie gewisse Aufgaben im Bereich des Kindes- und Erwachsenenschutzes (Art. 4 des Gesetzes vom 1. Februar 2012 über den Kindes- und Erwachsenenschutz [KESG; BSG 213.316] und Art. 6 Abs. 3 des Gesetzes vom 28. Mai 1911 betreffend die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [EG ZGB; BSG 211.1]; vgl. auch BGE 139 II 90 E. 2.2 [Pra 102/2013 Nr. 94]). Allerdings können die Burgergemeinden jederzeit auf das Ende eines Kalenderjahres von der Aufgabenerfüllung auf dem Gebiet der Sozialhilfe zurücktreten (vgl. Art. 47 Abs. 3 SHG), wobei sie diesfalls, weil sie die Sozialhilfe nicht (mehr) selber erbringen, der Gesundheits-, Sozial- und Integrationsdirektion (GSI) einen sog. «Burgergutsbeitrag» zu leisten haben (Art. 48 Abs. 1 SHG i.V.m. Art. 20 ff. der Verordnung vom 24. Oktober 2001 über die öffentliche Sozialhilfe [Sozialhilfeverordnung, SHV; BSG 860.111]).

3.3 Die Beschwerdeführerin, eine Burgergemeinde im soeben dargestellten Sinn, umschreibt ihre Aufgaben in ihrer Burgergemeindeordnung vom 27. November 2000 (BGO) wie folgt (einsehbar unter: <www.bgthun.ch>, Rubriken «Burgergemeinde Thun/Reglemente und Verordnungen»):

> Art. 2 Aufgaben
>
> 1 Die Burgergemeinde nimmt ihre angestammten Aufgaben wahr, namentlich:
>
> a die Sozialhilfe für ihre Burgerinnen und Burger;

b die Aufgaben des Kindes- und Erwachsenenschutzes für ihre Burgerinnen und Burger durch die burgerliche Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde;

c die Führung des Burgerheims, einschliesslich Seniorenwohnungen Burgergut Thun und Restaurant Schüür;

d die Pflege und Nutzung ihrer Wälder, Güter und Liegenschaften;

e die Zusicherung oder Erteilung des Burgerrechts;

f die Verwaltung ihres Vermögens;

g die ihr aufgrund besonderer Vorschriften übertragenen Aufgaben.

2 Sie fördert kulturelles, wissenschaftliches und gemeinnütziges Engagement. Der Burgerrat regelt das Weitere in einer Verordnung.

3 Sie kann darüber hinaus nach Massgabe ihrer Mittel für sich oder zum Wohl der Allgemeinheit weitere Aufgaben wahrnehmen.

4 Die Behörden und die Verwaltung erfüllen die Aufgaben der Burgergemeinde im Rahmen der zur Verfügung stehenden Mittel mit Rücksicht auf die Bedürfnisse der Einwohnergemeinde.

Das hier interessierende Angebot eines Alters- und Pflegeheims mit Seniorenwohnungen und Restaurant stützt sich mithin direkt auf Art. 2 Abs. 1 Bst. c BGO (vgl. auch <www.burgergut.ch>).

3.4 In sachverhaltlicher Hinsicht ist erstellt, dass die Beschwerdeführerin Eigentümerin des Grundstücks Nr. 1305 ist, auf welchem sich die streitbetroffenen amtlich bewerteten Objekte befinden. Es handelt sich nebst dem Burgerheim um die Häuser «Maigold» und «Regina», in denen 56 Seniorenwohnungen mit Dienstleistungen angeboten werden, um die «Dependance» mit einer Dienstwohnung und Reservezimmern, um die Einstellhalle, den Parkplatz und die Heizzentrale sowie um das Restaurant «Schüür» (angefochtener Entscheid Bst. A und E. 4; Beschwerde Rz. 1 ff.; Situationsplan, Beschwerdebeilage [BB] 3; vgl. auch Beschwerdeantwort Rz. 4 und 30). Diese Objekte stehen ganz oder teilweise bzw. unmittelbar oder mittelbar mit dem Bereich Alterspflege in Zusammenhang. – Das Verwaltungsgericht hat für seinen Entscheid die vollständigen Vorakten beigezogen (act. 4A und 4B), womit den Beweisanträgen der Beschwerdeführerin auf Edition bestimmter Aktenstücke des vorinstanzlichen Verfahrens (vgl. Beschwerde Rz. 12 f.) entsprochen worden ist.

4.

Strittig ist, ob die erwähnten Gebäude der Beschwerdeführerin im Bereich der Alterspflege unter die Ausnahme von der Liegenschaftssteuerpflicht gemäss Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG fallen. Folglich ist zu klären, ob es sich dabei um Amts- und Verwaltungsgebäude im Sinn dieser Bestimmung handelt.

4.1 Der Sinngehalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut (grammatikalisches Element). Ist der Normtext nicht klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss unter Einbeziehung aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Zu berücksichtigen sind der Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen (systematisches Auslegungselement), die Entstehungsgeschichte (historisches Auslegungselement) sowie der Sinn und Zweck der Norm (teleologisches Auslegungselement). Gleich wie das Bundesgericht lässt sich das Verwaltungsgericht von einem pragmatischen Methodenpluralismus leiten, der keinem Auslegungselement einen grundsätzlichen Vorrang zuerkennt. Es muss im Einzelfall abgewogen werden, welche Methode oder Methodenkombination zu der Lösung führt, die im normativen Gefüge und mit Blick auf die Wertentscheidungen des Gesetzgebers am meisten überzeugt (zum Ganzen BVR 2025 S. 409 E. 5.3, 2025 S. 169 E. 3.3, 2024 S. 277 E. 4.1, 2023 S. 25 E. 5.5).

4.2 Gemäss dem Wortlaut von Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG wird auf Amts- und Verwaltungsgebäuden u.a. von Burgergemeinden keine Liegenschaftssteuer erhoben. Unter einem Amtsgebäude wird nach dem allgemeinen Sprachgebrauch ein Gebäude verstanden, in dem ein oder mehrere Ämter untergebracht sind (vgl. <www.duden.de/rechtschreibung/Amtsgebaeude>). Entsprechend handelt es sich bei einem Verwaltungsgebäude um ein Gebäude, in dem eine Verwaltung untergebracht ist (vgl. <www.duden.de/rechtschreibung/Verwaltungsgebaeude>). Gemäss dem deutschen Wortlaut sind mit Amts- und Verwaltungsgebäuden also eigentliche Bürogebäude der öffentlichen Verwaltung gemeint. Die französische Fassung der Bestimmung lautet wie folgt: «La taxe immobilière n'est pas perçue [...] sur les bâtiments publics et administratifs [...] des communes bourgeoises». Diese Formulierung scheint etwas weiter gefasst zu sein als die deutsche, da sie nebst «bâtiments administratifs», also Verwaltungsgebäuden, mit «bâtiments

publics» die öffentlichen Gebäude nennt und nicht bloss eigentliche Amtsgebäude («bâtiments officiels»). Der französische Wortlaut lässt daher ein weiteres Begriffsverständnis als der deutsche zu. Allerdings stehen die streitbetroffenen Objekte mehr oder weniger direkt im Zusammenhang mit den Alterspflegeangeboten der Beschwerdeführerin (vgl. vorne E. 3.4) und damit von öffentlichen Aufgaben, woraus jedenfalls bei einem funktional verstandenen, etwas weiter gefassten Behörden- bzw. Verwaltungsbegriff auch geschlossen werden kann, es handle sich dabei teilweise um Amts- oder Verwaltungsgebäude. Mit Blick auf den zu beurteilenden Sachverhalt erweisen sich die den Steuerbefreiungstatbestand ausmachenden Begriffe als vage; semantische Regeln lassen keinen klaren Entscheid zu, ob die fraglichen Objekte von den Begriffen erfasst oder nicht erfasst werden. Sprachlich-grammatikalisch interpretiert ergibt sich mithin keine klare Normsinnhypothese.

4.3 Das historische Auslegungselement bedingt einen Blick auf die Entwicklung der Ausnahmebestimmung, beginnend mit der Vorgängerregelung im Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 153 ff.), das die Liegenschaftssteuer eingeführt hat:

4.3.1 Die Liegenschaftssteuer gemäss Art. 215 ff. aStG wurde aus einer finanziellen Notwendigkeit heraus eingeführt, namentlich um die «sehr bedeutenden Steuerausfälle» bei der Gemeindesteuer aufgrund des neu zugelassenen allgemeinen Schuldenabzugs (teilweise) auszugleichen (vgl. Vortrag der Finanzdirektion betreffend die Revision des Gesetzes über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, in Tagblatt des Grossen Rates 1944, in Tagblatt des Grossen Rates 1944, Beilage 1 [nachfolgend: Vortrag aStG], S. 6, 8 und 20 f.). Der Gesetzgeber wollte mit der neuen Steuer ausdrücklich nicht nur die privaten Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer, sondern grundsätzlich auch das Gemeinwesen verpflichten, für Liegenschaften auf Gemeindegebiet Liegenschaftssteuer zu bezahlen. Von der neuen Steuer erfasst wurde Grundeigentum sowohl von Kanton und Gemeinden (Einwohnergemeinden und gemischte Gemeinden) als auch von Burgergemeinden (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1944 S. 63 und 404 [Voten Finanzdirektor] sowie S. 618 [Votum von Fischer]).

4.3.2 Bereits die ursprüngliche Fassung von 1944 sah in Art. 216 Abs. 1 aStG zwei Ausnahmen von der Liegenschaftssteuer vor: zum einen für Fälle, in denen das eidgenössische Recht die Besteuerung ausschliesst (Bst. a), zum andern für Amts- und Verwaltungsgebäude des Staates und der Gemeinden einschliesslich Kirchen und Pfarrhäuser, samt Hausplätzen, Weg- und Hofanlagen (Bst. b). Auch ohne ausdrückliche Erwähnung im Gesetzestext wurden Burgergemeinden dabei von Lehre, Rechtsprechung und Steuerpraxis – den Voten im Grossen Rat entsprechend (vgl. E. 4.3.1 hiervor) – unter den Begriff der «Gemeinde» eingeordnet (vgl. StRK 26.3.1957, in MBVR 1958 S. 311 ff., 312, insbesondere mit Hinweis auf die entsprechende Praxis der Steuerverwaltung; wohl auch StRK 29.12.1953, in MBVR 1954 S. 194; Irene Blumenstein, Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 1948, Art. 216 N. 2; Paul Flückiger, Bernisches Steuerrecht, 1956, Art. 216 N. 5; Rudolf Kellerhals, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Oktober 1944, 1957, Art. 216 N. 3; ferner Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 5. Aufl. 1987, Art. 216 N. 3; scheinbar anders Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 325). Amts- und Verwaltungsgebäude von Burgergemeinden waren somit von Anfang an von der Liegenschaftssteuer ausgenommen, obschon die Burgergemeinden grundsätzlich der Steuerpflicht unterstanden.

4.3.3 Zwar wurden die Begriffe «Amts- und Verwaltungsgebäude» vom historischen Gesetzgeber nicht näher umschrieben. Lehre und Rechtsprechung zu Art. 216 aStG gingen aber von einem weiten Begriffsverständnis aus, wonach entscheidend sei, dass die Gebäude einer «gesetzlichen Aufgabe von Staat oder Gemeinde dienen», weshalb nicht bloss Bürogebäude unter den Begriff fallen würden, sondern beispielsweise auch Krankenhäuser und Armenanstalten (vgl. MBVR 1953 S. 207 ff., 208; StRK 14.5.1946, in MBVR 1946 S. 251 E. 2b S. 253; Irene Blumenstein, a.a.O., Art. 216 N. 3; Paul Flückiger, a.a.O., Art. 216 N. 6; Hans Gruber, a.a.O., Art. 216 N. 4; Rudolf Kellerhals, a.a.O., Art. 216 N. 4; vgl. auch StRK 28.12.1951, in NStP 1952 S. 74 E. 3 [Gebäude, die in den Amts- und Verwaltungsbereich des Staates oder der Aufgaben der Gemeinden fallen]). Nach einem älteren Entscheid der Vorinstanz waren Alters- und Pflegeheime als Verwaltungs-

gebäude im weiteren Sinn von der Liegenschaftssteuer befreit (StRK 17.12.1985, in BVR 1986 S. 102 E. 1). Gleichzeitig stellte die Rechtsprechung klar, dass der Ausnahmekatalog in Art. 216 Abs. 1 aStG mit Absicht wesentlich enger gefasst wurde als die Vorschrift über die Steuerbefreiung in Art. 23 aStG; eine Befreiung von der Gewinn- und Kapitalsteuer bzw. der Ertrags- und Vermögenssteuer war demgemäss unerheblich für die Beurteilung, ob eine Befreiung von der Liegenschaftssteuer vorlag (StRK 9.5.1950, in MBVR 1950 S. 395 E. 4 S. 396; MBVR 1949 S. 154 E. 2 S. 155, 1947 S. 45 E. 2 S. 49; vgl. auch Vortrag aStG, S. 22). Der Gesetzestext von Art. 216 Abs. 2 aStG wies denn auch ausdrücklich darauf hin, dass die «Ausnahmen von der Staats- und Gemeindesteuerpflicht» keine Anwendung finden. Die Rechtsprechung konkretisierte die Regelung von Art. 216 aStG zudem dahingehend, dass sich eine private Trägerschaft – allenfalls trotz Verfolgung eines öffentlichen Zwecks – nicht auf die Ausnahmebestimmung berufen konnte, sondern diese ausschliesslich öffentlich-rechtlichen Körperschaften offensteht (StRK 26.3.1957, in MBVR 1958 S. 311 ff., 312, 29.6.1948, in MBVR 1948 S. 350 ff., 352).

4.3.4 Über die Jahre wurde das aStG verschiedenen grösseren und kleineren Teilrevisionen unterzogen, wobei Art. 216 Abs. 1 aStG nur von der Änderung vom 6. Februar 1980 betroffen war. Die Bestimmung wurde dahingehend ergänzt, dass sie als steuerbefreite Eigentümerschaft von Amts- und Verwaltungsgebäuden nunmehr ausdrücklich auch Unterabteilungen der Gemeinden, Gemeindeverbände sowie die öffentlich-rechtlichen Körperschaften Berner Jura und Laufental nannte (vgl. GS 1980 S. 10 ff., 24). Im Jahr 2001 wurde das aStG dann totalrevidiert und die Regelung von Art. 216 Abs. 1 aStG in Art. 259 StG überführt, womit allerdings keine grundlegenden Änderungen verbunden waren. Die Ausnahmebestimmung bezüglich Amts- und Verwaltungsgebäude wurde zum einen durch die Aufnahme der Kirch- und Gesamtkirchgemeinden sowie der (gesetzlich anerkannten) jüdischen Gemeinden ergänzt, zum andern wurden die Burgergemeinden nun ausdrücklich in der Bestimmung aufgeführt; weggelassen wurden demgegenüber die öffentlich-rechtlichen Körperschaften Berner Jura und Laufental (Abs. 4 Bst. b in der ursprünglichen Fassung vom 21.5.2000 [BAG 00-124 S. 87]).

4.3.5 Zu einer weiteren Änderung kam es 2005, als im Rahmen einer Neuregelung der kantonalen Spitalversorgung ein zusätzlicher Bst. c in Art. 259 Abs. 4 StG aufgenommen wurde: Gemäss der neuen Bestimmung war auf Gebäuden, die der Spitalversorgung dienen und einem Leistungserbringer gehören, der mit dem Kanton einen Leistungsvertrag über Spitalleistungen abgeschlossen hat, keine Liegenschaftssteuer zu erheben (BAG 05-106 S. 26). Die Regelung fusste auf der Überlegung, dass in solchen Gebäuden öffentliche Aufgaben mit Steuergeldern mitfinanziert werden, sodass nicht sachgerecht schien, diese Liegenschaften zu besteuern und die ohnehin massgeblich durch die öffentliche Hand finanzierten Leistungen dadurch zu verteuern. Zudem seien Bezirks- und Regionalspitäler bereits aufgrund der Ausnahme gemäss Bst. b (als Verwaltungsgebäude der Gemeindeverbände) von der Liegenschaftssteuer befreit, weshalb die Regelung insofern keine Neuerung bringe (Vortrag des Regierungsrates betreffend das [alte] Spitalversorgungsgesetz, in Tagblatt des Grossen Rates 2004, Beilage 6 S. 47). Der Ausnahmetatbestand von Art. 259 Abs. 4 Bst. c StG (Fassung vom 5.6.2005, in Kraft bis 31.12.2013) sah damit eine steuerliche Privilegierung von Spitälern mit Leistungsverträgen gegenüber anderen Institutionen mit vergleichbaren Zwecken vor.

4.3.6 Im Jahr 2013 wurde die Ausnahmeregelung von Art. 259 Abs. 4 StG sodann in zweifacher Hinsicht abgeändert: Zum einen wurde im Rahmen der Revision des Steuergesetzes vom 26. März 2013 der Begriff «der Gemeindeverbände» in Bst. b StG durch jenen «der Regionalkonferenzen und Gemeindeverbände» ersetzt (BAG 13-077). Zum andern wurde bei Erlass des geltenden Spitalversorgungsgesetzes vom 13. Juni 2013 (SpVG; BSG 812.11) der 2005 in Abs. 4 Bst. c neu aufgenommene Ausnahmetatbestand zugunsten von Gebäuden, die der Spitalversorgung dienen, wieder aufgehoben (BAG 13-089 S. 34). Anlass dafür gab eine Revision des Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10) im Bereich der Spitalfinanzierung, die im Januar 2009 in Kraft getreten war. Sie hatte einen Systemwechsel von der Objekt- zur Leistungsfinanzierung zur Folge mit dem Ziel, den Wettbewerb zu stärken und Kosten einzudämmen. Stationäre Behandlungen wurden neu mit leistungsbezogenen Pauschalen (Fallpauschalen) vergütet, wobei es für die Abgeltung der Leistungen seither keine Rolle mehr spielt, ob diese von einem öffentlichen

oder privaten Spital erbracht werden. So rückten Markt- und Wettbewerbsregeln in den Vordergrund, wobei dieser Systemwechsel nebst Neuerungen in der Spitalfinanzierung auch Änderungen bei der Spitalplanung und der Zulassung von Spitälern mit sich brachte (Botschaft des Bundesrats betreffend die Änderung des KVG [Spitalfinanzierung], in BBl 2004 S. 5551, 5555 f., 5569 f. und 5587; Fankhauser/Rutz, Spitalplanung und Spitalfinanzierung, in SZS 2018 S. 282 ff., 283 f.; für die im Kanton Bern damit einhergehenden Änderungen vgl. Vortrag des Regierungsrats zum SpVG, in Tagblatt des Grossen Rates 2013 [nachfolgend: Vortrag SpVG 2013], Beilage 9 S. 7 ff.). Angesichts der resultierenden weitgehenden Gleichstellung von privaten und öffentlichen Spitälern wollte der bernische Gesetzgeber die Wettbewerbsneutralität auch bei der Liegenschaftssteuer verwirklichen und hob Art. 259 Abs. 4 Bst. c StG deshalb wieder auf; eine unterschiedliche Behandlung von privaten und öffentlichen Spitälern liess sich in seinen Augen nicht mehr rechtfertigen. Die Steuerbefreiung für Spitalgebäude erschien auch im Vergleich mit anderen Institutionen, die wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit sind, aber dennoch eine Liegenschaftssteuer schulden, nicht mehr gerechtfertigt (Vortrag SpVG 2013 S. 89; vgl. auch Tagblatt des Grossen Rates 2013 S. 431 [vorbehaltslose Annahme der Streichung]). Seither erfuhr die Regelung von Art. 259 Abs. 4 StG keine Änderungen mehr.

4.3.7 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Liegenschaftssteuer 1944 in der klaren Absicht eingeführt wurde, den Gemeinden, deren allgemeines Steueraufkommen mit dem Inkrafttreten des aStG erheblich geschmälert wurde, zur Kompensation eine neue Finanzierungsquelle zu eröffnen. Dementsprechend war von Anfang an auch die öffentliche Hand – einschliesslich der Burgergemeinden – liegenschaftssteuerpflichtig (vorne E. 4.3.1). Über die Ausnahme zugunsten von Amts- und Verwaltungsgebäuden wurde aber insofern eine gewisse Zurückhaltung geübt, als das Begriffspaar allgemein weit verstanden wurde: Von der Steuerbefreiung erfasst wurden grundsätzlich alle Gebäude, die der Erfüllung von gesetzlichen Aufgaben dienten (vorne E. 4.3.3). Die verschiedenen kleineren Anpassungen der gesetzlichen Regelung bezüglich Steuerpflicht und Ausnahmen davon, zu denen es über die Jahrzehnte kam, wirkten sich – soweit ersichtlich – nicht auf die Besteuerung der Liegenschaften von Burgergemeinden aus

(vgl. vorne E. 4.3.4). Erst die Aufnahme einer neuen, zusätzlichen Ausnahmebestimmung zugunsten von Spitalgebäuden im Jahr 2005 (Art. 259 Abs. 4 aBst. c StG) und die Aufhebung dieser Bestimmung nur wenige Jahre später bringen weitere Erkenntnisse für die Auslegung des Begriffspaars der Amts- und Verwaltungsgebäude: Während die gesetzliche Befreiung der Spitäler von der Liegenschaftssteuerpflicht nur für Privatspitäler (mit kantonalem Leistungsauftrag) eine Neuerung brachte (vorne E. 4.3.5), hatte die Streichung der Ausnahmeregelung nur acht Jahre später dann Auswirkungen auf alle Spitalträger. Die unterschiedliche Tragweite der beiden Rechtsänderungen ergibt sich daraus, dass bei Aufnahme der neuen Ausnahmebestimmung ins StG noch das bisherige weite Begriffsverständnis massgebend war, wonach es sich bei allen Bezirks- und Regionalspitälern um Amts- und Verwaltungsgebäude handelt, die bereits gestützt auf Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG steuerbefreit waren, sodass für sie Art. 259 Abs. 4 aBst. c StG keine Neuerung brachte. An sich hätte deshalb die Aufhebung der Regelung von Art. 259 Abs. 4 aBst. c StG im Jahr 2013 wieder zur Rechtslage führen müssen, wie sie vor 2005 bestand und nach der Spitäler privater Trägerschaften liegenschaftssteuerpflichtig waren, während die öffentlichen Spitäler gestützt auf die Ausnahme gemäss Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG keine Liegenschaftssteuer zu bezahlen hatten. Indes führte die Aufhebung von Art. 259 Abs. 4 aBst. c StG nach eindeutigem und ausdrücklichem Verständnis des Gesetzgebers dazu, dass heute grundsätzlich alle Spitalgebäude der Liegenschaftssteuer unterliegen (E. 4.3.6 hiervor). In dieser jüngsten Revision von Art. 259 Abs. 4 StG kommt mithin ein engeres Verständnis des Begriffs der «Amts- und Verwaltungsgebäude» zum Ausdruck als zuvor, das auch Überlegungen zur Wettbewerbsneutralität (vgl. dazu hinten E. 6.3) einbezieht und allein das Erfüllen von gesetzlichen Aufgaben in einem Gebäude nicht mehr für eine Steuerbefreiung genügen lässt. Die Gebäude der Beschwerdeführerin dienen nicht der Besorgung von eigentlichen Verwaltungsaufgaben, sondern der Unterbringung und Versorgung von betagten und pflegebedürftigen Personen. Sie können daher nur nach dem anfänglich geltenden weiten Verständnis als Amts- und Verwaltungsgebäude im Sinn von Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG gelten. Die heutige wesentlich engere Fassung des Gesetzgebers führt mithin zum Ergebnis, dass die Ausnahmebestimmung für derart genutzte Gebäude unter dem Blickwinkel des historischen Auslegungselements nicht mehr greift.

4.4 Die Auslegung unter systematischen Gesichtspunkten fragt nach dem Sinn einer Rechtsnorm innerhalb eines Gesetzes und im Verhältnis zu anderen Erlassen (vgl. etwa BVR 2024 S. 277 E. 4.3 mit Hinweisen). – Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG steht – in der nach dem Publikationsgesetzes vom 18. Januar 1993 (PuG; BSG 103.1) massgebenden, in der BAG publizierten Fassung – im Kapitel IX «Gemeindesteuern» sowie unter dem Titel 3 «Fakultative Gemeindesteuern». Unter der Überschrift «Liegenschaftssteuer» finden sich die Bestimmungen von Art. 258-262 StG, wobei Art. 259 StG gemäss seinem Artikeltitel «Steuerpflicht und Ausnahmen» regelt. Innerhalb dieser Bestimmung befassen sich Abs. 1-3 mit der Steuerpflicht und Abs. 4 und 5 mit den Ausnahmen. Abs. 4 enthält in Bst. a und b jeweils einen Ausnahmetatbestand, wobei eine weitere, vorübergehend in Bst. c aufgeführte Ausnahme aufgehoben worden ist (vgl. vorne E. 4.3.5 f.). Abs. 5 stellt klar, dass nur die Ausnahmen gemäss Abs. 4 massgebend sind und die übrigen Bestimmungen des Steuergesetzes, die Ausnahmen von der Steuerpflicht vorsehen, auf die Liegenschaftssteuer keine Anwendung finden. Damit enthält die einschlägige Regelung der Ausnahmen von der Liegenschaftssteuerpflicht eine klare Beschränkung und schliesst eine analoge Berücksichtigung der Regelung für andere Steuerarten ausdrücklich aus. Der Argumentation der Beschwerdeführerin, dass die Steuerbefreiung der Burgergemeinden bei der Liegenschaftssteuer unter den gleichen Voraussetzungen gewährt werden müsse wie die Befreiung von den Gewinn- und Kapitalsteuern nach Art. 83 Abs. 1 Bst. h StG, ist demnach die Grundlage entzogen. Daraus folgt, dass sich die Auffassung, für die Einordnung als Amts- oder Verwaltungsgebäude im Sinn von Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG genüge es, wenn das Gebäude einem öffentlichen Zweck unmittelbar dient (vgl. Beschwerde Rz. 26 f.), nicht auf einen Vergleich mit der Regelung bei diesen Steuern stützen lässt. Für das Verständnis, was ein von der Liegenschaftssteuer befreites Amts- oder Verwaltungsgebäude ist, lassen sich aus dem systematischen Auslegungselement auch in anderer Hinsicht keine Schlüsse ziehen.

4.5 Unter dem Gesichtswinkel von Sinn und Zweck der Norm (teleologisches Auslegungselement) ergibt sich schliesslich Folgendes: Die Liegenschaftssteuer ist wie erwähnt eine fakultative Gemeindesteuer, deren Erhebung im Ermessen der jeweiligen Gemeinde liegt. Wird sie eingeführt, ist sie

als Objektsteuer ausgestaltet, was bedeutet, dass für die Besteuerung grundsätzlich unerheblich ist, in wessen Eigentum eine Liegenschaft steht. Die Steuer will bewusst auch Liegenschaften erfassen, die sich im Eigentum öffentlich-rechtlicher Körperschaften befinden – vorbehaltlich weniger, gesetzlich geregelter Ausnahmen, namentlich zugunsten der hier interessierenden Amts- und Verwaltungsgebäude (vgl. vorne E. 4.3.1). Das gesetzgeberische Ziel einer trägerschaftsunabhängigen, möglichst umfassenden Besteuerung, die zudem unabhängig von der Steuerpflicht in anderen Bereichen ausgestaltet ist (vorne E. 4.4), legt eine restriktive Auslegung der Ausnahmebestimmung nahe. Der Begriff der Amts- und Verwaltungsgebäude ist daher unter teleologischen Gesichtspunkten eher eng zu verstehen, was dagegen spricht, Gebäude zur Unterbringung und Versorgung von betagten und pflegebedürftigen Personen unter ihn zu subsumieren. Dass der Gesetzgeber in der Liegenschaftssteuer auch heute noch primär ein Finanzierungsinstrument sieht, das alle Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer gleichermassen belasten soll, zeigt gerade der Umgang mit einem aktuellen politischen Vorstoss, welcher eine Anpassung von Art. 259 StG und die Befreiung öffentlich zugänglicher Schlösser und Burgen von der Liegenschaftssteuer forderte, sofern diese im Eigentum von wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreiten Stiftungen stehen. Der Regierungsrat sprach sich für die Ablehnung der Motion aus, weil die Liegenschaftssteuer als Objektsteuer unabhängig von der Eigentümerschaft erhoben werde und sachlich unbegründete Ausnahmen für einzelne Gruppen das Gleichbehandlungsgebot verletzen würden. Es gebe zahlreiche wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreite Institutionen, die keine Schlösser oder Burgen besässen, aber zur Erfüllung ihres Zwecks ebenfalls auf Liegenschaften angewiesen seien, insbesondere Heime oder Spitäler (vgl. Antwort des Regierungsrats vom 8.5.2024 zur Motion 013-2024 [Berger], RRB Nr. 439/2024, einsehbar unter: <www.rr.be.ch>, Rubriken «Beschlüsse/Beschlüsse suchen»). Der Grosse Rat lehnte diese Motion mit im Wesentlichen gleicher Begründung ab, wobei in der Debatte ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass namentlich Heime und Spitäler nicht von der Liegenschaftssteuer befreit seien (vgl. Beratung Motion Berger, in Tagblatt des Grossen Rates 2024, Sommersession 2024 [Geschäfts-Nr. 2024.RRGR.30], Voten Plüss-Zürcher [10:52], Grupp [11:03] und Bärtschi [11:25]).

4.6 Zusammenfassend ergibt die Auslegung von Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG, dass die Gebäude der Beschwerdeführerin im Bereich der Alters- und Pflegeversorgung nicht unter den Befreiungstatbestand fallen. Zwar liessen der Wortlaut der Bestimmung und das weite Begriffsverständnis von Lehre und Rechtsprechung betreffend die ursprüngliche Fassung aus dem Jahr 1944 Spielraum, auch das Burgerheim der Beschwerdeführerin als «Amts- oder Verwaltungsgebäude» einzuordnen. Demgegenüber sprechen die gesetzliche Entwicklung der Ausnahmebestimmung (historisches Auslegungselement) und der gesetzgeberische Wille bei der Ausgestaltung der Steuerpflicht als trägerschaftsunabhängig und nahezu ohne Ausnahmen (teleologische Auslegungselement) deutlich für ein engeres Begriffsverständnis und eine zurückhaltende Anwendung der Ausnahmebestimmung. Ob das auch im Kontext mit anderen öffentlichen Aufgaben als sie hier zur Diskussion stehen, gilt, ist damit nicht gesagt und braucht nicht vertieft zu werden.

5.

Die weiteren, von der Beschwerdeführerin genannten Argumente vermögen an diesem Auslegungsergebnis nichts zu ändern: Der sinngemäss angeführte Grundsatz, wonach die gegenseitige Besteuerung verschiedener Hoheitsträger kein taugliches Mittel zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs darstellt (Beschwerde Rz. 28; vgl. BGE 130 I 96 E. 3.2, 121 II 138 E. 2b; vgl. auch Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 19 N. 18), ist hier nicht einschlägig. Wie dargelegt (vgl. vorne E. 4.3.1), ist der bernische Gesetzgeber mit der Einführung der Liegenschaftssteuer als Objektsteuer bewusst von diesem Grundsatz abgewichen (vgl. BGE 111 Ib 6 E. 4b a.E.). Auch die von der Beschwerdeführerin geäusserte Befürchtung, wonach das Bestehen von Privatschulen (Beschwerde Rz. 30) zu einer Liegenschaftssteuerpflicht auch von öffentlichen Schulen führen könnte, leuchtet nicht ein. Die Finanzierung des Schulbereichs lässt sich nicht mit jener der Spital- oder der Alters- und Pflegeversorgung vergleichen (vgl. E. 6 hiernach) und das Marktumfeld präsentiert sich ebenfalls wesentlich anders, unabhängig davon, ob es künftig zu einer Zunahme von Privatschulen kommen wird. Schliesslich kann sich die Beschwerdeführerin auch nicht mit Erfolg darauf

berufen, andere Gemeinwesen würden in vergleichbarer Situation keine Liegenschaftssteuer bezahlen (Beschwerde Rz. 33 f.; vgl. Rückmeldungen verschiedener Gemeinden zur Liegenschaftssteuer, BB 8). Dieses Vorbringen verschafft ihr keinen Anspruch auf eine Gleichbehandlung im Unrecht, insbesondere nicht im Zuständigkeitsbereich anderer Behörden (zu den [strengen] Voraussetzungen vgl. statt vieler BGE 146 I 105 E. 5.3; BVR 2024 S. 208 E. 5.2).

6.

Bestätigt wird das Ergebnis, dass die Gebäude des Alters- und Pflegeheims der Beschwerdeführerin der Liegenschaftssteuer unterliegen, durch eine vergleichende Betrachtung von Alters- und Pflegeversorgung einerseits und Spitalversorgung andererseits:

6.1 Die Pflege von kranken sowie von alten und gebrechlichen Personen ist im Rahmen von Sozialzielen verfassungsrechtlich als öffentliche Aufgabe verankert. So verpflichtet Art. 41 Abs. 1 Bst. b der Bundesverfassung (BV; SR 101) Bund und Kantone zum Einsatz dafür, dass jede Person die für ihre Gesundheit notwendige Pflege erhält. Auf kantonaler Ebene setzen sich Kanton und Gemeinden gemäss Art. 30 Abs. 1 Bst. g KV zum Ziel, dass alle Menschen, die wegen Alter, Gebrechlichkeit, Krankheit oder Behinderung der Hilfe bedürfen, ausreichende Pflege und Unterstützung erhalten. Art. 41 Abs. 1 KV statuiert zudem ausdrücklich die Verpflichtung von Kanton und Gemeinden, für eine ausreichende und wirtschaftlich tragbare medizinische und pflegerische Versorgung der Bevölkerung zu sorgen sowie die dafür notwendigen Einrichtungen bereitzustellen (vgl. auch angefochtener Entscheid E. 5.2). Diese Verfassungsvorgaben finden ihre konkrete rechtliche Ausgestaltung im Kanton Bern insbesondere im SpVG (vgl. vorne E. 4.3.6) und im Gesetz vom 9. März 2021 über die sozialen Leistungsangebote (SLG; BSG 860.2), die eine allgemein zugängliche, bedarfsgerechte und qualitätsgesicherte Versorgung im Spital- sowie Alters- und Pflegebereich gewährleisten sollen. Spitäler und Alters- und Pflegeheime unterliegen darum einer staatlich regulierten Versorgungsplanung (vgl. Art. 3 und 6 SpVG; Art. 26 SLG; zur Versorgungsplanung vgl. auch <www.gsi.be.ch>, Rubriken

«Über uns/Gesundheitsamt/Versorgungsplanung [VP]»; Alterspolitik im Kanton Bern 2016 – Bericht des Regierungsrates an den Grossen Rat [nachfolgend: Bericht Alterspolitik], S. 42 ff. und 60 ff., einsehbar unter: <www.gsi.be.ch>, Rubriken «Themen/Statistiken und Publikationen/Publikationen GSI/Publikationen zum Thema Alter»; für die stationäre Pflege Art. 18 der Verordnung vom 24. November 2021 über die sozialen Leistungsangebote [SLV; BSG 860.21]).

6.2 Die Finanzierung der Unterbringung in Alters- und Pflegeheimen erfolgt grundsätzlich unabhängig von deren Trägerschaft und ist auf mehrere Kostenträger aufgeteilt; für weite Teile der Bevölkerung wird sie massgeblich von der öffentlichen Hand übernommen: Die obligatorische Krankenpflegeversicherung vergütet je nach Pflegebedarf abgestufte Beiträge an die Pflegekosten, an denen sich die Heimbewohnerinnen und -bewohner bloss mit einem gesetzlich begrenzten Eigenanteil zu beteiligen haben. Die Finanzierung der Pflegerestkosten wird von den Kantonen übernommen bzw. durch diese geregelt. Für Personen, deren finanzielle Mittel nicht ausreichen, um ihren Eigenanteil und die übrigen Kosten für den Aufenthalt im Heim (Kosten für Hotellerie, Betreuung und Infrastruktur) zu decken, kommen zusätzlich bis zu einer gewissen Obergrenze Ergänzungsleistungen zum Tragen (vgl. Art. 25a KVG; Art. 2, 9, 11 f. und 14 der Verordnung vom 3. Juli 2002 über die Kostenermittlung und die Leistungserfassung durch Spitäler, Geburtshäuser und Pflegeheime in der Krankenversicherung [VKL; SR 832.104]; Art. 29 SLG i.V.m. Art. 15 und 17 SLV; Art. 10 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [ELG; SR 831.30] i.V.m. Art. 3 ff. der Einführungsverordnung vom 16. September 2009 zum Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EV ELG; BSG 841.311]; ferner Bericht Alterspolitik S. 81; Bericht des Bundesamtes für Gesundheit an den Bundesrat – Umsetzungsstand der Neuordnung der Pflegefinanzierung [2024] S. 4 f., einsehbar unter: <www.bag.admin.ch>, Rubriken «Forschung/Evaluationsberichte/Evaluationsberichte Kranken- und Unfallversicherung»; angefochtener Entscheid E. 5.3). Hinsichtlich der Finanzierung von Heimaufenthalten besteht mithin kein relevanter Unterschied zwischen Institutionen in privater und solcher in öffentlicher Hand.

6.3 Wie erwähnt, rückte die revidierte Spitalfinanzierung den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität in den Vordergrund, was sich auch auf die Regelung im Bereich der Liegenschaftssteuer ausgewirkt hat, indem private und öffentliche Spitäler neu steuerlich gleichbehandelt werden (vgl. vorne E. 4.3.6). Der Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität, der auch andere öffentliche Abgaben prägt (vgl. etwa BVR 2024 S. 51 E. 4.4.1 f. [betreffend Mehrwertabgabe von beliehenen Privaten]), ist für den Alters- und Pflegebereich zu berücksichtigen: Die Beiträge an Personen, die sich in einem Alters- oder Pflegeheim aufhalten, sind bundesrechtlich vereinheitlicht; bezüglich der Vergütung von bezogenen Leistungen aus Mitteln der öffentlichen Hand (Krankenversicherung, Ergänzungsleistungen und kantonale Restfinanzierung) wird nicht nach der Art des Heims unterschieden, in dem die versicherten Personen untergebracht sind. Die Angebote der verschiedenen Alters- oder Pflegeheime konkurrenzieren sich demnach direkt und zwischen den einzelnen Heimen besteht Wettbewerb, zumal die betroffenen Personen grundsätzlich ihre Pflegeeinrichtung frei wählen können (vgl. Hardy Landolt, Handbuch Pflegerecht, 2023, N. 806). Eine Privilegierung von Heimen im Besitz des Gemeinwesens als Amts- oder Verwaltungsgebäude, die gestützt auf die Ausnahmebestimmung von Art. 259 Abs. 4 Bst. b StG von der Liegenschaftssteuer befreit wären, ist deshalb sachlich nicht (mehr) gerechtfertigt. Die Beschwerdeführerin nimmt als öffentlich-rechtliche Körperschaft im System der Alterspflege auch nicht etwa eine Sonderstellung ein (vgl. Beschwerde Rz. 29): Das Burgerheim Thun befindet sich auf der Pflegeheimliste des Kantons Bern nebst vielen anderen Institutionen mit unterschiedlichen Trägerschaften (vgl. Liste [Stand: 1.7.2025] sowie Informationsblatt Aufnahme auf die kantonale Pflegeheimliste – Allgemeine Informationen, Kriterien und Verfahren vom 1.7.2025 S. 4, beide einsehbar unter: <www.gsi.be.ch>, Rubriken «Themen/Gesundheit/Gesundheitsversorger/Sozialmedizinische Institutionen und Spitex»). Es kann daher gleich wie alle übrigen Institutionen auf der Liste Pflegeleistungen über die obligatorische Krankenversicherung abrechnen und unterliegt auch sonst denselben rechtlichen Rahmenbedingungen wie die Konkurrenz (vgl. Art. 35 Abs. 2 Bst. k i.V.m. Art. 39 Abs. 1 Bst. e und Abs. 3 KVG; Art. 20 SLV; Bericht Alterspolitik S. 60). Die Alters- und Pflegeversorgung ist gleich wie die Spitalversorgung als öffentliche Aufgabe planerisch gesteuert, rechtlich strukturiert und wettbewerblich organisiert. Für die Spitalfinanzierung ist der

gesetzgeberische Wille einer wettbewerbsneutralen Behandlung der Leistungserbringer ausgewiesen, wobei nach dem Gesagten für die Unterbringung von betagten Personen in Alters- und Pflegeheimen nichts anderes gelten kann. Eine Anwendung der liegenschaftssteuerlichen Ausnahmebestimmung auf die Beschwerdeführerin würde ihr einen Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen im Kanton zugelassenen Anbieterinnen und Anbieter verschaffen. Eine solche steuerliche Privilegierung öffentlich-rechtlicher Trägerschaften lässt sich daher im Pflegebereich ebenso wenig rechtfertigen wie im Spitalwesen. Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zu Recht Parallelen zwischen dem Alters- und Pflegebereich und dem Spitalbereich gezogen und die Liegenschaften der öffentlichen Hand in diesen Bereichen nicht mehr als «Verwaltungsgebäude im weiteren Sinne» eingestuft (vgl. angefochtener Entscheid E. 5.8; ferner Rechtsprechungsbericht der StRK, in BVR 2025 S. 135 ff., 159). Dies stellt entgegen der Beschwerdeführerin weder einen unzulässigen Analogieschluss noch eine Verletzung des Gewaltenteilungsprinzips dar, sondern ist Ergebnis einer methodengetreuen und sachgerechten Auslegung der einschlägigen Ausnahmeregelung (vgl. Beschwerde Rz. 23). Offenbleiben kann damit, ob und wie sich die teils heterogene Nutzung der Gebäude auch für Zwecke ausserhalb des Alters- und Pflegebereichs auf die Liegenschaftssteuerpflicht auswirkt (vgl. vorne Bst. C und E. 3.4).

7.

7.1 Der angefochtene Entscheid hält nach dem Gesagten der Rechtskontrolle stand. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Die unterliegende Beschwerdeführerin ist in Vermögensinteressen betroffen und wird kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 und Art. 2 VRPG; vgl. Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 108 N. 31 f.; vgl. auch BVR 2010 S. 389 [VGE 2009/5 vom 28.8.2009] nicht publ. E. 7).

7.2 Soweit sodann der Antrag der anwaltlich vertretenen Beschwerdegegnerin auf Abweisung der Beschwerde «unter Kosten- und Entschädigungsfolge» (vgl. Beschwerdeantwort Ziff. I) als Antrag auf Parteikosten-

ersatz zu verstehen ist, braucht darauf nicht weiter eingegangen zu werden. Die Gemeinde legt mit keinem Wort dar, warum die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse es rechtfertigen sollten, ihr gestützt auf Art. 104 Abs. 4 VRPG Parteikostenersatz zuzusprechen. Solche sind auch nicht ersichtlich.

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 7'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

4. Zu eröffnen:
   - Beschwerdeführerin
   - Beschwerdegegnerin
   - Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Der Abteilungspräsident: Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.