

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 22. Juni 2017

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Daum
Gerichtsschreiber Rechsteiner

BLS Netz AG

handelnd durch die statutarischen Organe, Genfergasse 11, Postfach,
3001 Bern

Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern

Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend amtliche Bewertung; Befreiung von der Liegenschaftssteuer
(Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
22. September 2015; 100 13 373)



Sachverhalt:

A.

Das Grundstück A. _____ Gbbl. Nr. 1 ___ ist mit dem Gebäude der Bahnstation ..., mehreren Unterständen sowie Bahnanlagen bebaut und befindet sich im Eigentum der BLS Netz AG. Nachdem darauf ein neuer Parkplatz erstellt worden war, der von der Kundschaft eines benachbarten Verkaufsgeschäfts genutzt wird, nahm die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung amtliche Bewertung, eine ausserordentliche Neubewertung des Grundstücks vor. Am 19. März 2012 setzte sie den amtlichen Wert ab dem Steuerjahr 2011 auf Fr. 143'700.-- fest; dabei bewertete sie den neuen Parkplatz mit Fr. 21'900.-- und belies den Wert der nicht betriebsnotwendigen Wohnung im Stationsgebäude bei Fr. 121'800.--. Alle übrigen «Objekte» bzw. «Objektteile» auf dem Grundstücksprotokoll wurden weiterhin mit Fr. 0.-- bewertet. Die dagegen erhobene «vorsorgliche Einsprache» der BLS Netz AG wies die Steuerverwaltung am 17. Juli 2013 ab.

B.

Am 15. August 2013 gelangte die BLS Netz AG mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) und verlangte die Herabsetzung des amtlichen Wertes auf Fr. 0.--. Zur Begründung ihres Antrags machte sie geltend, dass das Bundesrecht die Erhebung der Liegenschaftssteuer auf ihren Infrastrukturbauten und -anlagen ausschliesse. Die StRK legte die «vorsorgliche Einsprache» als Gesuch um Erlass einer Feststellungsverfügung aus, auf das die Steuerverwaltung (zu Recht) eingetreten sei und festgestellt habe, dass die strittigen Objekte der Liegenschaftssteuer unterliegen würden. Mit Entscheid vom 22. September 2015 wies sie den Rekurs ab, soweit sie darauf eintrat.

C.

Gegen diesen Entscheid hat die BLS Netz AG am 26. Oktober 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die vollständige Befreiung des Grundstücks Nr. 1___ von der Liegenschaftssteuer.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 17. November 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 18. Januar 2016 auf Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 8. Februar 2016 hat sich die BLS Netz AG erneut vernehmen lassen; sie hält an ihren Anträgen fest.

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]).

1.2 Der Entscheid in der Sache ist ebenso wie das Verfahren grundsätzlich auf den Streitgegenstand begrenzt. Dieser bezeichnet im Beschwerdeverfahren den Umfang, in dem das mit der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis umstritten ist. Zur Bestimmung des Streitgegenstands ist somit von der angefochtenen Verfügung bzw. vom angefochtenen Entscheid, dem sog. Anfechtungsobjekt, auszugehen. Dieses gibt den Rahmen des Streitgegenstands vor, der nicht über das hinausgehen kann, was die Vorinstanz geregelt hat oder hätte regeln sollen, welche wiederum nur das von der verfügenden Behörde Angeordnete prüfen darf (BVR 2011 S. 391 E. 2.1 mit Hinweisen; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 25 N. 13 f., Art. 72 N. 6 f.). Dieser Grundsatz gilt indes nicht

ausnahmslos. Namentlich kann das Beschwerdeverfahren aus Gründen der Prozessökonomie ausnahmsweise auf eine ausserhalb des Anfechtungsobjekts, d.h. auf eine ausserhalb des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses liegende spruchreife Frage ausgedehnt werden, wenn diese mit dem bisherigen Streitgegenstand derart eng zusammenhängt, dass von einer Tatbestandsgesamtheit gesprochen werden kann. Sodann muss sich die Verwaltung mindestens in Form einer Prozessklärung zur Streitfrage geäussert haben (vgl. BVR 2016 S. 333 [VGE 2013/242 vom 20.5.2016] nicht publ. E. 3.1, 2013/299 vom 6.6.2014 E. 2.1, 22626 vom 28.8.2006 E. 2.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 72 N. 6; Markus Müller, Bernische Verwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 2011, S. 150 Fn. 286; vgl. auch BGE 130 V 501 E. 1.2; BGer 1A.254/2004 vom 7.2.2005, in ZBI 2006 S. 160 E. 2.3; Thomas Flückiger, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 7 N. 35).

1.3 Das Verwaltungsgericht prüft das Vorliegen der Prozessvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 20a VRPG; BVR 2010 S. 129 E. 2.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 51 N. 6 ff.).

2.

2.1 Die Beschwerdeführerin beantragt vor dem Verwaltungsgericht gestützt auf Art. 65 des Eisenbahngesetzes vom 20. Dezember 1957 (EBG; SR 742.101) die vollumfängliche Befreiung ihres Grundstücks Nr. 1___ von der Liegenschaftssteuer (vgl. vorne Bst. C).

2.2 Ausgangspunkt des Verfahrens ist die Verfügung der Steuerverwaltung betreffend den amtlichen Wert der Parzelle Nr. 1___ im Rahmen einer ausserordentlichen Neubewertung nach Art. 183 StG. Die Liegenschaftssteuer wird hingegen von der Gemeinde erhoben; eine entsprechende Verfügung liegt (noch) nicht vor (vgl. Art. 258 ff. StG). Es fragt sich, ob das Verfahren der amtlichen Bewertung das richtige Verfahren ist, um die bundesrechtlich vorgesehene Steuerbefreiung für die Bahninfrastruktur gemäss Art. 65 EBG mit Wirkung für die Liegenschaftssteuer gegebenen-

falls umzusetzen. Die Beschwerdeführerin hat sich veranlasst gesehen, gegen die Festsetzung eines über Fr. 0.-- liegenden Wertes verschiedener Grundstückteile (vorsorglich) Einsprache zu erheben. Die Steuerverwaltung ist auf diese Einsprache eingetreten und hat den amtlichen Wert des Grundstücks in der Höhe von Fr. 143'700.-- bestätigt (vorne Bst. A). Die StRK ist der Auffassung, die Beschwerdeführerin könne ihr Anliegen grundsätzlich erst mit Einsprache gegen eine allfällige spätere Liegenschaftssteuerveranlagung der Gemeinde vorbringen (angefochtener Entscheid E. 1.1).

2.3 Nach einer älteren Rechtsprechung ist über eine allfällige Befreiung von der Liegenschaftsteuer nicht im Verfahren der amtlichen Bewertung, sondern im Veranlagungsverfahren zu entscheiden. Das Verwaltungsgericht und die StRK haben dazu übereinstimmend ausgeführt, dass sich die Festsetzung des amtlichen Wertes bereits mit Blick auf allfällige an diesen Wert anknüpfende (andere) Abgaben rechtfertige und nichts darüber aussage, ob überhaupt eine Steuerpflicht bestehe (vgl. VGE A 291/1975 vom 7.12.1981, in NStP 1982 S. 137 E. 5, A 26/1977 vom 18.2.1980, in NStP 1980 S. 185 E. 3; StRK 2.3.1971, in MBVR 1971 S. 206). Diese noch zum alten Recht ergangene Rechtsprechung ist nach wie vor aktuell: Das unbewegliche Vermögen, wozu u.a. Grundstücke einschliesslich ihrer Bestandteile und der mit ihnen verbundenen Nutzungsrechte gehören, wird amtlich bewertet (Art. 52 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 StG). Art. 53 StG sieht für gewisse Grundstücke und Grundstückteile Ausnahmen vom Grundsatz der amtlichen Bewertung vor. Diese Bestimmung entspricht weitgehend Art. 11 des Dekrets vom 22. Januar 1997 über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte (ABD; BSG 661.543). Sie wurde im Rahmen der letzten Totalrevision des Steuergesetzes (auch) ins Gesetz aufgenommen und insofern ergänzt, als betriebsnotwendige Grundstücke im Eigentum vom Privatbahnen, soweit diese der Erfüllung eines Leistungsauftrags des öffentlichen Verkehrs dienen, ebenfalls von der Bewertung ausgenommen sind (Art. 53 Bst. e StG). Dahinter stand die Absicht, Grundstücke von Privatbahnen mit öffentlichem Leistungsauftrag möglichst gleich zu behandeln wie diejenigen der Regiebetriebe des Bundes (SBB, Post), was sich aus Effizienzgründen rechtfertige (vgl. Gemeinsamer Antrag des Regierungsrats und der Kommission vom 17./2.3.1999, in Tagblatt

des Grossen Rates 1999, Beilage 13, publ. als Erläuterungen zum Steuergesetz 2001 [nachfolgend: Erläuterungen], S. 129). Die Ausnahmeregelung gemäss Art. 11 ABD und Art. 53 StG beruht auf Zweckmässigkeitsüberlegungen. So ist ein Verzicht auf die amtliche Bewertung einer Liegenschaft aus praktischen Gründen dann angebracht, wenn sie nicht besteuert wird (BVR 2004 S. 250 E. 6.3 unter Hinweis auf Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 5. Aufl. 1987, Art. 53 N. 5 am Ende). Vom Grundsatz der durchgehenden amtlichen Bewertung können mithin diejenigen Fälle ausgenommen werden, in denen eine Bewertung «zu nichts dient» (VGE A 26/1977 vom 18.2.1980, in NStP 1980 S. 185 E. 3; vgl. auch StRK 2.3.1971, in MBVR 1971 S. 206). Sollte die amtliche Bewertung sich dennoch als notwendig erweisen, ist sie nachzuholen (vgl. Art. 11 Abs. 2 ABD).

2.4 Über die Besteuerung eines Grundstücks oder Grundstückteils ist damit nicht im Verfahren der amtlichen Bewertung zu befinden. Daran hat weder die Überführung von Art. 11 ABD ins Gesetz noch die Ergänzung des Ausnahmekatalogs mit Art. 53 Bst. e StG etwas geändert. In den Materialien wird zwar in diesem Zusammenhang erwähnt, dass die Erhebung von Liegenschaftssteuern auf Grundstücken von Privatbahnen mit öffentlichem Leistungsauftrag nur die von der öffentlichen Hand zu tragenden Defizite erhöhe, weshalb viele Gemeinden auf eine Besteuerung verzichten würden (Erläuterungen, S. 129). Ein Paradigmenwechsel in dem Sinn, dass mit der Festlegung eines amtlichen Wertes neu auch – hinsichtlich der Grundstücke von (Privat-)Bahnen – über die Unterstellung unter bzw. Befreiung von der Liegenschaftsteuer entschieden wird, war aber nicht beabsichtigt. Die dafür massgebende Grundlage ist Art. 259 Abs. 4 Bst. a StG, wonach keine Liegenschaftsteuer erhoben wird, wenn Bundesrecht die Besteuerung ausschliesst. Diese Regelung, auf die sich die Beschwerdeführerin beruft, findet sich bei den Bestimmungen über die Erhebung der Liegenschaftsteuer (Art. 258 ff. StG). Sie ist unverändert vom Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 153 ff.) in das StG überführt worden (vgl. Art. 216 Bst. a aStG; Erläuterungen, S. 323 ff.; vgl. auch BVR 2004 S. 250 E. 6.3.1).

2.5 Auch nach geltendem Recht liegt demnach mit der Festsetzung des amtlichen Wertes keine Verpflichtung zu einer öffentlich-rechtlichen Geldforderung im Streit (BVR 2006 S. 551 E. 1.3). Das Verfahren der amtlichen Bewertung dient nach wie vor lediglich dazu, die quantitative Grundlage für eine mögliche spätere Erhebung der Liegenschafts- oder Vermögenssteuer oder die Besteuerung des Eigenmietwerts durch die Einkommenssteuer zu liefern, wie die StRK zutreffend erwogen hat (angefochtener Entscheid E. 1.1). In Bezug auf kommunale Abgaben hat der amtliche Wert zwar insofern an Bedeutung verloren, als er nur noch für die Liegenschaftssteuer und Schwellentellen als Bemessungsgrundlage dient (Art. 257 Abs. 2 StG; vgl. BVR 2004 S. 559 E. 4.6.1). Dies ändert aber nichts daran, dass eine amtliche Bewertung die Besteuerung des Grundstücks nicht präjudiziert und die hier interessierende Streitfrage von der für die Veranlagung der Liegenschaftssteuer zuständigen Behörde im Verfahren nach Art. 262 StG zu beantworten ist (so auch Kästli/Bärtschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 53 N. 2).

2.6 Der Vorinstanz ist daher insoweit zu folgen, als die Verfügung der Steuerverwaltung über die Neufestsetzung des amtlichen Wertes kein taugliches Anfechtungsobjekt für die Geltendmachung der Befreiung von der Liegenschaftssteuer darstellt. Dennoch ist die StRK auf den Rekurs eingetreten mit der Begründung, dass die «vorsorgliche Einsprache» in ein Gesuch um Erlass einer Feststellungsverfügung umzudeuten sei und die Steuerverwaltung mit ihrem Einspracheentscheid festgestellt habe, «dass die strittigen Objekte des fraglichen Grundstücks der Liegenschaftssteuer unterliegen» würden (angefochtener Entscheid E. 1.2). Die StRK hat sodann in den Erwägungen die Befreiung von der Liegenschaftssteuer verneint und das Rechtsmittel abgewiesen. – Dieses Vorgehen ist nicht haltbar: Weder hat die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren ein Feststellungsbegehren gestellt, noch hat die Steuerverwaltung im Dispositiv eine Feststellung bezüglich der Liegenschaftssteuerpflicht getroffen. Die StRK hat zudem mit der Anhandnahme einer ausserhalb des Streitgegenstands liegenden Frage ausser Acht gelassen, dass für die Beurteilung der Befreiung von der Liegenschaftssteuer erstinstanzlich nicht die Steuerverwaltung (Abteilung amtliche Bewertung), sondern die jeweilige Gemeinde

zuständig ist (Art. 262 Abs. 1 StG). Zwar spricht die Steuerverwaltung in einer Eingabe an die Vorinstanz von der «Vornahme der [...] Liegenschaftssteuerveranlagungen im Auftrag der Gemeinden». Letztere seien im Übrigen «über dieses Vorgehen orientiert» worden (Vernehmlassung vom 25.10.2013, Vorakten StRK pag. 38). Eine Delegation von kommunalen Aufgaben an die kantonale Steuerverwaltung ist aber nur im Bereich des Bezugs der Liegenschaftssteuern gesetzlich vorgesehen (vgl. Art. 269 i.V.m. Art. 246 Abs. 2 Bst. f StG). Über die Steuerbefreiung kann daher nicht in einem Verfahren entschieden werden, an dem die Gemeinden als Veranlagungsbehörden gar nicht beteiligt sind.

2.7 Daran vermag nichts zu ändern, dass die Steuerverwaltung im vorinstanzlichen Verfahren auf ein erhebliches und aktuelles Interesse an der Klärung der Rechtslage im Rahmen dieses «Pilotfalls» hingewiesen hat, was aus verfahrensökonomischen Gründen sinnvoller sei als «in zahlreichen Liegenschaftssteuerveranlagungsverfahren» (Vernehmlassung vom 25.10.2013, Vorakten StRK pag. 38; vgl. auch angefochtener Entscheid E. 1.4). Auch die Beschwerdeführerin macht im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ein aktuelles und praktisches Interesse an der Beantwortung der Grundsatzfrage geltend (Beschwerde Rz. II/2.). Weder sie noch die Steuerverwaltung legen indes dar, weshalb darüber nicht im gesetzlich vorgesehenen rechtsgestaltenden Veranlagungsverfahren entschieden werden kann. Was die von der Steuerverwaltung genannten prozessökonomischen Gründe anbelangt, ist nicht ersichtlich, inwiefern eine verbindliche Klärung der Frage im vorliegenden Verfahren möglich sein soll, nicht aber in einem als «Pilotfall» ausgewählten Veranlagungsverfahren. Insofern mangelt es der Beschwerdeführerin an einem für den Erlass einer Feststellungsverfügung unabdingbaren Feststellungsinteresse, was die Vorinstanz verkannt hat (angefochtener Entscheid E. 1.4; vgl. zum Feststellungsinteresse etwa BVR 2016 S. 273 E. 2.2., 2014 S. 33 E. 1.4; BGE 126 II 300 E. 2c; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 49 N. 19 ff.).

3.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde dem Gericht unterbreitete Grundsatzfrage ausserhalb des mit der Verfügung vom 19. März 2012 über die Festsetzung des amtlichen Wertes des Grundstücks Nr. 1___ festgelegten Streitgegenstands liegt. Die Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Ausdehnung des Streitgegenstands sind nicht gegeben. Überdies fehlt es der Beschwerdeführerin an einem schutzwürdigen Feststellungsinteresse. Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist aus diesen Gründen nicht einzutreten (Art. 79 Abs. 1 Bst. c VRPG; vgl. BVR 2016 S. 273 E. 2.1, 2015 S. 534 E. 2.1, 2008 S. 396 E. 1.2). Eine Kassation des angefochtenen Entscheids von Amtes wegen ist nicht erforderlich. Dies wäre nur der Fall, wenn die StRK das Ergebnis ihrer Erwägungen im Dispositiv festgehalten und damit einen förmlichen Feststellungsentscheid getroffen hätte (vgl. BGE 129 V 289 E. 3.3 f. [Pra 93/2004 Nr. 136]; BGer 2C_737/2010 vom 18.6.2011 E. 4.6). Mit einer Kassation von Amtes wegen soll verhindert werden, dass eine zu Unrecht ergangene Feststellung in Rechtskraft erwächst, indem auf die dagegen erhobene Beschwerde nicht eingetreten wird. Hier muss keine derartige Anordnung beseitigt werden, weshalb sich kassatorische Anordnungen erübrigen (vgl. BVR 2008 S. 1 E. 2.6; VGE 2015/126/217 vom 31.1.2017 E. 1.3). Die Beschwerdeführerin kann ihre Rechte vollumfänglich im Verfahren betreffend Veranlagung der Liegenschaftssteuer wahren (vgl. auch vorne E. 2.5). Rechtsbeständig wird lediglich der im vorliegenden Verfahren in seiner Höhe unbestritten gebliebene amtliche Wert des Grundstücks (vgl. Einspracheentscheid vom 17.7.2013).

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin grundsätzlich kostenpflichtig. Es liegen jedoch insofern besondere Umstände vor, die einen Verzicht auf das Erheben von Verfahrenskosten rechtfertigen, als sich die Beschwerdeführerin durch das Vorgehen der StRK zur Beschwerdeerhebung veranlasst sah (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG).

Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 sowie Art. 104 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.
2. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
3. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bernund mitzuteilen:
 - der Einwohnergemeinde A. _____

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

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