

**100.2019.49U**  
ARB/SBE/SPR

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 22. Januar 2021**

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Bürki  
Gerichtsschreiberin Streun

**A. \_\_\_\_\_ AG**  
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. ... und Rechtsanwältin ...  
Beschwerdeführerin

gegen

**Einwohnergemeinde B. \_\_\_\_\_**  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Liegenschaftssteuer 2011-2016 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2018; 100 18 249-254)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG war in den Steuerjahren 2011-2016 Eigentümerin des Grundstücks C. \_\_\_\_\_. Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_. Auf dem Grundstück befinden sich unter anderem das Gebäude der Bahnstation D. \_\_\_\_\_ mit einer ehemaligen Dienstwohnung, die heute an Dritte vermietet wird, sowie ein vom benachbarten Verkaufsgeschäft genutzter Parkplatz. Am 19. März 2012 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern den amtlichen Wert des Grundstücks ab dem Steuerjahr 2011 auf Fr. 143'700.-- fest; dabei bewertete sie den Parkplatz mit Fr. 21'900.-- und die Wohnung im Stationsgebäude mit Fr. 121'800.--. Alle übrigen «Objekte» bzw. «Objektteile» auf dem Grundstücksprotokoll wurden weiterhin mit null Franken bewertet. Auf eine im Verfahren der amtlichen Bewertung erhobene Beschwerde der A. \_\_\_\_\_ AG trat das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 22. Juni 2017 (BVR 2017 S. 514) nicht ein. Das Gericht gelangte zum Schluss, es sei nicht im Verfahren der amtlichen Bewertung zu prüfen, ob die A. \_\_\_\_\_ AG auch in Bezug auf die ehemalige Dienstwohnung und den Parkplatz von der Liegenschaftsteuer befreit sei.

Mit Verfügungen vom 18. November 2017, eröffnet durch die Steuerverwaltung, erhob die Einwohnergemeinde (EG) B. \_\_\_\_\_ für das Grundstück Nr. 1 \_\_\_\_\_ von der A. \_\_\_\_\_ AG betreffend die Steuerjahre 2011-2016 eine Liegenschaftsteuer von je Fr. 143.70, entsprechend 1 ‰ des amtlichen Werts. Die dagegen erhobene Einsprache wies die EG B. \_\_\_\_\_ am 1. Mai 2018 ab.

### **B.**

Am 31. Mai 2018 gelangte die A. \_\_\_\_\_ AG mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die das Rechtsmittel mit Entscheidung vom 11. Dezember 2018 abwies.

**C.**

Dagegen hat die A.\_\_\_\_\_ AG am 1. Februar 2019 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der Entscheid der StRK sei aufzuheben.

Die StRK und die EG B.\_\_\_\_\_ schliessen mit Vernehmlassung vom 12. Februar 2019 bzw. Beschwerdeantwort vom 1. März 2019 auf 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 der Streitwert unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerde grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung in Dreierbesetzung (Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

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

## 2.

Strittig ist, ob die EG B. \_\_\_\_\_ grundsätzlich befugt ist, auf dem Grundstück Nr. 1 \_\_\_\_\_ für die Steuerjahre 2011-2016 eine Liegenschaftssteuer zu erheben oder ob sich die Beschwerdeführerin mit Erfolg auf einen Steuerbefreiungsgrund berufen kann.

**2.1** Gemäss Art. 258 StG kann die Gemeinde auf den amtlichen Werten von Grundstücken und Wasserkräften eine Liegenschaftssteuer erheben. 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; Michel Iff, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 258 N. 2 f. und Art. 248 N. 2). Die EG B. \_\_\_\_\_ hat mit Erlass des Reglements über die Liegenschaftssteuer vom 7. Dezember 2001 (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 wird namentlich erhoben, wenn Bundesrecht die Besteuerung ausschliesst (Art. 259 Abs. 4 Bst. a StG; vgl. auch Art. 3 Bst. a LStR). Eine solche Ausnahme von der Steuerpflicht begründet Art. 65 des Eisenbahngesetzes vom 20. Dezember 1957 (EBG; SR 742.101). Die Bestimmung sieht vor, dass die (Bahn-)Infrastruktur nach Art. 62 Abs. 1 und 2 EBG von kantonalen und kommunalen Liegenschaftssteuern befreit ist.

**2.2** Art. 62 EBG trägt den Titel «Umfang der Infrastruktur»; seine Absätze 1 und 2 lauten in der hier noch massgeblichen Fassung vom 20. März 2009 (aArt. 62 EBG; in Kraft bis 30.6.2016 [AS 2009 S. 5597, 5613 f.]) wie folgt (vgl. auch die aktuelle Fassung vom 25.9.2015):

<sup>1</sup> Zur Infrastruktur gehören alle Bauten, Anlagen und Einrichtungen, die im Rahmen des Netzzugangs gemeinsam benützt werden müssen, insbesondere:

- a. der Fahrweg;
- b. die Stromversorgungsanlagen, insbesondere Unterwerke und Gleichrichter;
- c. die Sicherungsanlagen;
- d. die Publikumsanlagen;

- e. die öffentlichen Verladeanlagen;
- f. die Rangierbahnhöfe, einschliesslich der Rangiertriebfahrzeuge;
- g. die für den Unterhalt und Betrieb der Infrastruktur nach den Buchstaben a-f notwendigen Dienstgebäude und Räume.

<sup>2</sup> Zur Infrastruktur können Bauten, Anlagen und Einrichtungen gehören, die mit dem Betrieb der Infrastruktur verbunden sind, jedoch nicht Gegenstand des Netzzugangs sind. Dazu gehören insbesondere:

- a. Anlagen für den Tagesunterhalt des Rollmaterials;
- b. Kraftwerke und Übertragungsleitungen;
- c. Verkaufsanlagen;
- d. Räume für Nebenbetriebe;
- e. Diensträume für Eisenbahnverkehrsunternehmen;
- f. Dienstwohnungen;
- g. Rangiertriebfahrzeuge ausserhalb von Rangierbahnhöfen.

<sup>3</sup> [...]

**2.3** Der Beschwerdeführerin ist mit Verfügung des Eidgenössischen Departements für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation (UVEK) vom 10. August 2009 rückwirkend auf den 1. Januar 2009 eine Konzession nach Art. 5 ff. EBG für den Bau und Betrieb einer Eisenbahninfrastruktur erteilt worden. Sie gilt daher als Infrastrukturbetreiberin im Sinn der Eisenbahngesetzgebung (Art. 2 Bst. a EBG), was unbestritten ist. Die Konzession umfasst auch die Strecke «... – ... – ...», an der das Grundstück Nr. 1 \_\_\_\_\_ liegt (Rekursbeilage [RB] 17, in Vorakten StRK [act. 3B] pag. 62-69).

**2.4** Die Vorinstanz ist zum Schluss gelangt, dass es sich bei der Wohnung im Stationsgebäude und dem Parkplatz nicht um steuerbefreite Bahninfrastruktur im Sinn von aArt. 62 Abs. 2 EBG handle. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, nicht jede Einrichtung, die sich auf einem Bahngelände befinde (physische Verbundenheit) oder deren Ertrag zur Finanzierung der Bahninfrastruktur beitrage (finanzielle Verbundenheit), könne dieser zugerechnet werden. Vielmehr werde ein funktionaler Zusammenhang mit dem Betrieb der Infrastruktur verlangt, der hier nicht gegeben sei (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.4 und 4.3). Nach dem Wortlaut von aArt. 62 Abs. 2 EBG sei nicht von Liegenschaften oder Grundstücken als Ganzes die Rede. Im Gegenteil spreche die Formulierung «Bauten, Anlagen und Einrichtungen» sowie die beispielhafte Aufzählung in den Bst. a-g für eine Aufteilung des Grundstücks entsprechend der Nutzung seiner Teile

(Wertzerlegung). Namentlich würden Dienstwohnungen (Bst. f), nicht aber an Dritte vermietete Wohnungen als der Infrastruktur zugehörig genannt. Aus den Materialien ergebe sich kein anderer Schluss (vgl. zum Ganzen angefochtener Entscheid E. 4.2 und 4.4). Weiter sei das von der Beschwerdeführerin zitierte Kreisschreiben Nr. 35 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 2. Dezember 2011 betreffend die Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen (nachfolgend: KS EStV Nr. 35) für die Liegenschaftssteuer nicht anwendbar (angefochtener Entscheid E. 5). Ebenso wenig sei für die Steuerbehörden massgeblich, wie die Bahnunternehmen in den vom Bundesamt für Verkehr (BAV) genehmigten Infrastrukturbilanzen die Ausscheidung der Infrastruktur vornehmen würden (angefochtener Entscheid E. 6).

**2.5** Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Aufzählung in aArt. 62 Abs. 2 EBG sei nicht abschliessend und dessen Wortlaut offen formuliert; diese Bestimmung schliesse Grundstücksteile nicht aus, die nur physisch oder finanziell mit dem Betrieb der Infrastruktur verbunden seien (Beschwerde Rz. 21, 27 und 29). Der Gesetzgeber habe es ermöglichen wollen, nicht mehr oder nur noch teilweise für Bahnzwecke benötigte Liegenschaften einer anderen Nutzung zuzuführen, ohne dass deren Infrastruktureigenschaft verloren gehe (Beschwerde Rz. 23, 25 und 38). Bei einer Umnutzung verhältnismässig unbedeutender Liegenschaftsteile solle das Infrastrukturunternehmen nicht gezwungen sein, diese in einem aufwändigen Verfahren aus dem Bereich der Infrastruktur «herauszulösen» (Beschwerde Rz. 39 und 59). Der Gesetzgeber habe Liegenschaften der Infrastrukturbetreiberinnen als Ganzes behandeln und Aufteilungen (Wertzerlegung) gerade vermeiden wollen (Beschwerde Rz. 26, 31 und 41 ff.). Dies auch deshalb, weil eine teilweise Steuerpflicht für Vermögenswerte, deren kommerzielle Nutzung den Anteil der ungedeckten Kosten des Infrastrukturbetriebs reduziere, zu erheblichen Mehraufwendungen der öffentlichen Hand in Form höherer Abgeltungen führen würde (Beschwerde Rz. 42 f.). Weiter könnten die vom Gesetzgeber gewollte steuerliche Harmonisierung nur erreicht und negative subventionsrechtliche Auswirkungen nur vermieden werden, wenn die Abgrenzung der Infrastruktur einheitlich erfolge (Beschwerde Rz. 54, 63 und 69). Die in der genehmigten Infrastrukturbilanz aufgeführten Liegenschaften seien entsprechend gesamthaft von der Liegenschaftssteuer auszunehmen,

zumal sie «automatisch» über die erforderliche notwendige Beziehung zum konzessionierten Betrieb verfügten (Beschwerde Rz. 30-34 und 44).

### **3.**

**3.1** Der Sinngehalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut. Ist der Normtext nicht klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss unter Einbezug aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Gleich wie das Bundesgericht lässt sich das Verwaltungsgericht von einem pragmatischen Methodenpluralismus leiten, der keinem Auslegungselement einen grundsätzlichen Vorrang zuerkennt (statt vieler BGE 145 V 2 E. 4.1, 145 III 63 E. 2.1; BVR 2019 S. 15 E. 3.1, 2016 S. 167 E. 3.1).

**3.2** Art. 65 EBG sieht vor, dass «die Infrastruktur nach Art. 62 Abs. 1 und 2 EBG» von der Liegenschaftsteuer befreit ist. Zur Infrastruktur gehören nach Abs. 1 dieser Bestimmung vorab «alle Bauten, Anlagen und Einrichtungen, die im Rahmen des Netzzugangs gemeinsam benützt werden müssen», wobei Netzzugang die Nutzung der Bahninfrastrukturen durch Eisenbahnverkehrsunternehmen meint (vgl. Art. 1 Abs. 1 der Eisenbahn-Netzzugangsverordnung vom 25. November 1998 [NZV; SR 742.122]). Es folgt eine beispielhafte Aufzählung der Bauten, Anlagen und Einrichtungen im vorgenannten Sinn (aArt. 62 Abs. 1 Bst. a-g EBG; vgl. vorne E. 2.2 auch zum Folgenden). Unbestritten ist, dass die hier fraglichen Grundstücksteile nicht darunterfallen. Strittig ist indes, ob sie Infrastruktur im Sinn von Abs. 2 darstellen. Nach dessen Wortlaut kann die Infrastruktur auch «Bauten, Anlagen und Einrichtungen» umfassen, «die mit dem Betrieb der Infrastruktur verbunden [...], jedoch nicht Gegenstand des Netzzugangs sind». Dazu gehören u.a. «Verkaufsanlagen», «Räume für Nebenbetriebe», «Diensträume für Eisenbahnverkehrsunternehmen» und «Dienstwohnungen» (aArt. 62 Abs. 2 Bst. c-f EBG).

**3.2.1** Das Gesetz definiert die Infrastruktur ausdrücklich als «Bauten, Anlagen und Einrichtungen», denen abhängig von ihrer Notwendigkeit für den Netzzugang (Abs. 1) bzw. ihrer Verbundenheit mit dem Betrieb der Infra-

struktur nach Abs. 1 (Abs. 2) Infrastruktureigenschaft zukommt. Aus der beispielhaften Aufzählung einzelner Objekte in den beiden Absätzen ist zu schliessen, dass die Ausscheidung nicht etwa pauschal hinsichtlich ganzer Bauten oder Anlagen erfolgt, sondern für die einzelnen Gebäude- bzw. Anlageteile je gesondert (pro Raum) vorzunehmen ist. Verlangt das Gesetz bei Bauten, Anlagen und Einrichtungen eine differenzierte Betrachtungsweise, heisst dies, dass Liegenschaften die Infrastruktureigenschaft nicht einfach als Ganzes zukommt, sondern abhängig davon, ob sie bzw. Teile davon für den Netzzugang notwendig bzw. mit dem Betrieb verbunden sind. Als Zwischenergebnis kann somit festgehalten werden, dass nach dem insoweit klaren Wortlaut von aArt. 62 Abs. 1 und 2 EBG bei Liegenschaften für die fraglichen Teile je einzeln zu beurteilen ist, ob sie Infrastrukturcharakter aufweisen oder nicht.

**3.2.2** Das Gesetz setzt zwar ausdrücklich eine Verbundenheit dieser Objekte mit dem Betrieb voraus, bestimmt aber nicht, welcher Art diese sein muss, damit Objekte der Infrastruktur nach aArt. 62 Abs. 2 EBG zugehören können. Bei den genannten Beispielen handelt es sich indes ausschliesslich um solche, die in einem funktionalen Zusammenhang mit der notwendigen Infrastruktur nach Abs. 1 stehen. Auch wenn die Aufzählung nicht abschliessend ist, weist die Art der erwähnten Objekte darauf hin, dass ein funktionaler Bezug zum Betrieb für die Zugehörigkeit zur Infrastruktur erforderlich ist (vgl. zu dieser sog. funktionalen Abgrenzung Oliver Bucher, Open Access im Schienenverkehr, Diss. Zürich 2006, S. 238 f., 292 f. m.w.H.). Wie bereits die Vorinstanz festgestellt hat, legt der Wortlaut von Art. 65 EBG i.V.m. aArt. 62 Abs. 2 EBG mithin nahe, dass einzig Grundstücksteile von der Liegenschaftssteuer befreit sind, die funktional zur Infrastruktur gehören. Zu prüfen bleibt, ob dieses Ergebnis durch die weiteren Auslegungselemente bestätigt oder widerlegt wird.

**3.3** Die Beschwerdeführerin macht geltend, der historische Gesetzgeber habe den Bahnunternehmen ermöglichen wollen, nicht mehr als Infrastruktur genutzte Liegenschaftsteile in der Infrastrukturbilanz belassen zu können. Dies umso mehr, als nach dem Willen des Gesetzgebers Liegenschaften steuerlich stets als Ganzes zu behandeln seien und die Liegenschaften der

Infrastrukturbilanz per se die erforderliche notwendige Beziehung zum konzessionierten Bereich aufweisen würden (Beschwerde Rz. 23 ff. und 30 ff.).

**3.3.1** Die hier interessierenden Bestimmungen sind am 1. Januar 2010 im Rahmen der sog. Bahnreform 2 in Kraft getreten (AS 2009 S. 5597). Mit dieser Reform sollten die gesetzlichen Rahmenbedingungen aller (Bahn-)Unternehmen einander angeglichen werden (vgl. Botschaft zur Bahnreform 2, in BBI 2005 S. 2415 ff. [nachfolgend: Botschaft], 2467). Was die Besteuerung der Unternehmen betrifft, war die Vereinheitlichung vorerst auf die Liegenschaftssteuern beschränkt, während hinsichtlich der für die Gewinn- und Kapitalsteuern geltenden Regeln keine Anpassung erfolgen sollte (vgl. Botschaft S. 2470 und 2519). Die SBB war bereits vor der Bahnreform 2 gestützt auf aArt. 21 des Bundesgesetzes über die Schweizerischen Bundesbahnen vom 20. März 1998 (SBBG; SR 742.31; in seiner ursprünglichen Fassung [AS 1998 S. 2847]) im Rahmen ihrer Aufgabe als Anbieterin der Eisenbahninfrastruktur und als Transportunternehmung von jeder Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden befreit. Die Steuerbefreiung erstreckte sich auch auf Hilfs- und Nebenbetriebe wie Kraftwerke, Werkstätten und Lagerhäuser, jedoch nicht auf Liegenschaften ohne notwendige Beziehung zum Betrieb des Unternehmens. Für die übrigen konzessionierten Verkehrsunternehmen sah das Bundesrecht in Bezug auf die Liegenschaftsteuer hingegen keine Steuerbefreiung vor. Um diesbezüglich eine Gleichstellung aller Unternehmen zu erreichen, schuf der Gesetzgeber mit Art. 65 EBG eine neue gesetzliche Grundlage (vgl. Botschaft S. 2519; Zusatzbotschaft zur Bahnreform 2, in BBI 2007 S. 2681 ff. [nachfolgend: Zusatzbotschaft], 2744), ohne hierzu den Wortlaut von aArt. 21 SBBG ganz oder teilweise zu übernehmen.

**3.3.2** Später wurde auch hinsichtlich der Gewinn- und Kapitalsteuern eine Angleichung beschlossen (zu den Gründen Zusatzbotschaft S. 2701 f. und 2733). Der Zusatzbotschaft kann entnommen werden, dass neu generell die konzessionierten Tätigkeiten von Steuern zu befreien sind, wobei diese Tätigkeiten den Betrieb der Eisenbahninfrastruktur und den öffentlichen (fahrplanmässigen) Personenverkehr umfassen (Zusatzbotschaft S. 2702). Zu diesem Zweck wurde einerseits Art. 23 Abs. 1 Bst. j neu ins Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der

Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) aufgenommen, andererseits Art. 56 Abs. 1 Bst. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) entsprechend angepasst. Neu sind insbesondere die vom Bund konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, die für diese Tätigkeit Abgeltungen erhalten oder aufgrund ihrer Konzession einen ganzjährigen Betrieb von nationaler Bedeutung aufrechterhalten müssen, von der direkten Bundessteuer sowie den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden befreit. Von der Befreiung ausgenommen sind Nebenbetriebe und Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben (vgl. Zusatzbotschaft S. 2702 f. und 2733 f.; vgl. auch BGer 2C\_583/2016 vom 1.12.2017, in StR 73/2018 S. 224 E. 3.5). Die Regelung in Art. 65 EBG betreffend die Liegenschaftssteuer blieb gegenüber dem ersten Entwurf unverändert (vgl. E. 3.3.1 hiavor, vgl. auch BBI 2005 S. 2583 und 2603 sowie BBI 2007 S. 2771 und 2789).

**3.3.3** Zum Begriff der Infrastruktur kann den Materialien entnommen werden, dass Grundlage für dessen Abgrenzung der Netzzugang bilde, wie er im europäischen Recht in der Richtlinie 2001/12/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Februar 2001 verankert sei. Die Infrastruktur sei indes nicht auf diese enge Definition zu beschränken, sondern solle «weitere mit ihr zusammenhängende Funktionalitäten» umfassen können. Demgemäss könnten die in Art. 62 Abs. 2 EBG erwähnten Bauten, Anlagen Einrichtungen und Funktionen zur Infrastruktur gehören, «wenn der funktionale Zusammenhang gross genug» sei (vgl. Zusatzbotschaft S. 2743). Diese Bestimmung erweitere die Definition gemäss Abs. 1 um die «naheliegenden, im weiteren Sinne bahnbezogenen Funktionalitäten» (Botschaft S. 2518). Als Beispiel für einen Bereich, der zur Infrastruktur gehören kann, wird der «Billettverkauf» durch Personal der Infrastrukturbetreiberin oder in Räumlichkeiten genannt, die aus anderen Gründen zur Infrastruktur gehörten. Erwähnt wird auch der Fall, dass der Kleinunterhalt von Rollmaterial und der Rangierdienst zentral in einem Bahnhof erfolgen. Zusammenfassend wird festgehalten, die Regelung von Art. 62 Abs. 2 EBG mache insgesamt deutlich, dass es Bereiche gebe, die «aus funktionellen Gründen» zur Infrastruktur gehören können oder müssen, ohne dass sie direkt Gegenstand des Netzzugangs seien (vgl. Zusatzbotschaft S. 2743 f.).

**3.3.4** Aus der Entstehungsgeschichte von Art. 65 und 62 EBG ergeben sich demnach keine Hinweise darauf, dass auch Bauten, Anlagen und Einrichtungen unter den Begriff der Infrastruktur fallen sollen, die in keiner funktionellen Verbindung mit dem Betrieb der Infrastruktur (nach Abs. 1) stehen. Im Gegenteil erhärten die Ausführungen in den Materialien zur Definition der Infrastruktur gemäss Art. 62 Abs. 2 EBG ausdrücklich das Verständnis der Norm gestützt auf ihren Wortlaut (vgl. vorne E. 3.2.1 f.). Für die Ansicht der Beschwerdeführerin, die gegen eine Aufteilung von grundsätzlich der Infrastruktur zugehörigen Liegenschaften plädiert, spricht einzig die in den einleitenden Ausführungen zur Steuerpflicht enthaltene Erklärung, dass «die Liegenschaften der Infrastrukturbilanz» auch von der Liegenschaftsteuer auszunehmen seien (Zusatzbotschaft S. 2702 a.E.). Die Tragweite dieser Aussage erscheint indes beschränkt, zumal sie im Rahmen der allgemeinen Ausführungen zu den Gewinn- und Kapitalsteuern erfolgte. Demgegenüber hält die Zusatzbotschaft zum Begriff der Infrastruktur wesentlich spezifischer und unmissverständlich fest, dass die massgebenden Bestimmungen eine differenziertere Betrachtungsweise erfordern (vgl. E. 3.3.3 hiervor). Entgegen der Beschwerdeführerin kann aus den Materialien somit nicht geschlossen werden, dass zur Infrastruktur auch Bauten, Anlagen und Einrichtungen zu zählen sind, die keine funktionelle Verbundenheit mit der für den Bahnbetrieb notwendigen Infrastruktur aufweisen.

**3.3.5** Die Beschwerdeführerin beruft sich weiter darauf, dass es der Infrastrukturbetreiberin nach dem Willen des Gesetzgebers unbenommen sein solle, nicht (mehr) oder nur noch teilweise benötigte Liegenschaften anderen Nutzungen zuzuführen, ohne dass deren Infrastruktureigenschaft wegfalle (Beschwerde Rz. 23 ff., 38 ff.). Daraus kann die Beschwerdeführerin jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die entsprechende Aussage findet sich in den Erläuterungen zu Art. 62-64 EBG; diese Bestimmungen dienen dazu, die Infrastruktur gemäss Art. 62 sachgerecht vom ebenfalls konzessionierten Verkehrsbetrieb abzugrenzen (vgl. Zusatzbotschaft S. 2743 f. auch zum Folgenden; vgl. auch den Titel des 8. Kapitels des EBG sowie Botschaft S. 2518). Der Hinweis des Gesetzgebers auf die Möglichkeit, nicht mehr oder nur noch teilweise benötigte Liegenschaften anderweitig zu nutzen, ist ebenfalls in diesem Zusammenhang zu lesen. Die genannten Beispiele sollen – wie die Aufzählung in aArt. 62 Abs. 2 Bst. a-g EBG – veranschaulichen, dass

es Bereiche gibt, die grundsätzlich dem *Verkehrsbetrieb* zuzuordnen wären, «die aber aus funktionellen Gründen zur Infrastruktur gehören können oder müssen». Keine Rede ist hingegen von Nutzungen, die vom Bahnbetrieb völlig losgelöst sind und rein kommerziellen Zwecken dienen. Hätte der Gesetzgeber auch ganz oder teilweise kommerziell genutzte Liegenschaften als Teil der Infrastruktur definieren und von der Liegenschaftssteuer befreien wollen, hätte er dies vorab im Gesetz so festgehalten und zudem in den Materialien ausdrücklich thematisiert. Dies umso mehr, als er sich der Problematik der steuerlichen Gleichbehandlung mit Unternehmen ausserhalb des öffentlichen Verkehrs bewusst war (vgl. insb. Zusatzbotschaft S. 2702).

**3.4** Unter systematischen Gesichtspunkten macht die Beschwerdeführerin geltend, der Begriff der Bahninfrastruktur sei in allen Rechtsbereichen einheitlich zu verwenden. Das KS EStV Nr. 35 sei daher auch für die Liegenschaftsbesteuerung von Bedeutung, zumal in diesem Bereich ebenfalls eine harmonisierte Anwendung der bundesrechtlichen Bestimmung anzustreben sei. Soweit das KS EStV Nr. 35 für die Liegenschaften der Sparte Infrastruktur keine Wertzerlegung vorsehe (Ziff. 2.9 a.E.), habe dies auch für die Auslegung von Art. 62 Abs. 2 EBG zu gelten (Beschwerde Rz. 50 ff.). – Gegenstand des Kreisschreibens (einsehbar unter: <[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)>, Rubriken «Dir. Bundessteuer Quellensteuer Wehrpflichtersatz/Direkte Bundessteuer/Fachinformationen/Kreisschreiben») ist Art. 56 Bst. d DBG. Es konkretisiert die Besteuerung der konzessionierten Bahnunternehmen für die Praxis und ist auch bei der Anwendung des gleichlautenden Art. 23 Abs. 1 Bst. j StHG zu beachten (vgl. Greter/Greter, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 23 StHG N. 42). Bei der Liegenschaftssteuer handelt es sich indes um eine fakultative Gemeindesteuer, die vom Anwendungsbereich des StHG nicht erfasst wird (vgl. Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 StHG; BGer 2C\_911/2015 vom 26.10.2015 E. 2.1, 2C\_827/2014 vom 1.9.2015 E. 2.3.2, 2C\_162/2011 vom 17.10.2011, in StR 67/2012 S. 133 E. 3.1; BVR 2002 S. 206 E. 2c f.; Reich/Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 2 StHG N. 21 ff.; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 198, 230; Michel Iff, a.a.O., Art. 247 N. 1 und 3). Die Befreiung von der Steuerpflicht richtet sich somit ausschliesslich nach Art. 65 EBG (Greter/Greter, a.a.O., Art. 23 StHG

N. 43a). Dessen Wortlaut weicht im Übrigen wesentlich von jenem der Steuerbefreiungstatbestände des DBG und StHG ab, indem er nicht an den Begriff der «Liegenschaften» (vgl. Art. 56 Bst. d DBG; Art. 23 Abs. 1 Bst. j StHG), sondern an jenen der «Infrastruktur» anknüpft, weshalb bereits der unterschiedliche Gesetzestext einer einheitlichen Auslegung entgegensteht (vgl. etwa BGer 2C\_87/2019 vom 17.7.2019 E. 3.1 mit Hinweis auf BGE 133 II 114 E. 3.2). Hinzu kommt, dass dem im KS EStV Nr. 35 vorgesehenen Verzicht auf eine Wertzerlegung innerhalb der Sparte Infrastruktur die Überlegung zugrunde liegt, nicht ausschüttungsfähige Gewinne seien nicht über die Gewinnsteuer abzuschöpfen (vgl. Greter/Greter, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 56 DBG N. 12; Zusatzbotschaft S. 2702), was aber für die Belange der Liegenschaftssteuer, die einen anderen Zweck erfüllt (vgl. E. 3.5 hiernach) und wirtschaftlich wesentlich weniger stark ins Gewicht fällt, nicht von Bedeutung ist (zu wenig differenziert daher Scheidegger/Lehmann, Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, in Der Schweizer Treuhänder 2013 S. 77 ff., 80 f.). Nach dem Gesagten findet das Normverständnis der Beschwerdeführerin auch unter Einbezug gesetzessystematischer und harmonisierungsrechtlicher Aspekte keine Stütze.

**3.5** In teleologischer Auslegung sind Sinn und Zweck der Liegenschaftssteuer bzw. der Steuerbefreiungsvorschrift zu berücksichtigen. – Allgemein wird die Steuerbefreiung der konzessionierten Verkehrsunternehmen damit begründet, dass diese stark subventioniert würden (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 56 N. 34). Sie beruht insofern auf einem ausserfiskalischen Fördergedanken, als damit die im öffentlichen Interesse liegende konzessionierte Tätigkeit gefördert werden soll (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 56 N. 17; Reto Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Diss. Zürich 1998, S. 254). Wo konzessionierte Unternehmen in Konkurrenz zu anderen Marktteilnehmerinnen und -teilnehmern tätig sind, steht eine Steuerbefreiung jedoch regelmässig in einem Spannungsverhältnis zur Wettbewerbsneutralität. Diesem Aspekt wird mit der Ausklammerung von kommerziell genutzten Liegenschaftsteilen von der Steuerbefreiung Rechnung getragen (vgl. zur nur teilweisen Befreiung eines Postgebäudes von der Liegenschaftssteuer BGE 101 Ib 1 E. 3 f., noch unter Geltung des frühe-

ren Bundesgesetzes vom 26. März 1934 über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft [Garantiegesetz, GarG]; zur Besteuerung von Nebenbetrieben mit rein kommerziellem Hintergrund Scheidegger/Lehmann, a.a.O., S. 80). Was die Besteuerung der Bahninfrastruktur betrifft, ergeht aus der Vernehmlassung zur Bahnreform 2, dass eine Steuerbefreiung insbesondere aufgrund der geltenden Finanzierungsmodelle befürwortet wurde. Verschiedene Vernehmlassungsteilnehmende sprachen sich allerdings gerade aus Gründen der Wettbewerbsneutralität gegen eine weitgehende Steuerbefreiung des Infrastrukturbereichs aus (vgl. Bericht über die Ergebnisse der Vernehmlassung zur Bahnreform 2, 2004, S. 16 ff.; einsehbar unter: <[www.admin.ch](http://www.admin.ch)>, Rubriken «Dokumentation/Medienmitteilungen/Medienmitteilung vom 25.11.2004/ Bahnreform 2: Gleichbehandlung und mehr Effizienz»). Aufgrund des dargelegten Spannungsverhältnisses erscheint es sachgerecht, die Befreiung von der Liegenschaftssteuer nur soweit zuzulassen, als eine Liegenschaft oder Teile davon mit dem Betrieb der Infrastruktur funktionell zusammenhängen. Hingegen ist nicht ersichtlich, weshalb die Liegenschaften der konzessionierten Verkehrsunternehmen, soweit sie nicht direkt dem Betrieb der Infrastruktur dienen, nicht wie alle übrigen Liegenschaften dem Zweck der Liegenschaftssteuer entsprechend zur Deckung der darauf entstehenden öffentlichen Lasten beitragen sollten (vgl. auch BGE 111 Ib 6 E. 4b).

**3.6** Zusammenfassend wird das grammatikalische Verständnis von Art. 65 i.V.m. Art. 62 Abs. 2 EBG durch die übrigen Auslegungselemente bestätigt. Somit steht fest, dass nur die funktionell mit dem Betrieb der Infrastruktur zusammenhängenden Bauten, Anlagen und Einrichtungen von der Liegenschaftssteuer befreit sind.

#### **4.**

An diesem Auslegungsergebnis vermögen auch die weiteren Einwände der Beschwerdeführerin nichts zu ändern:

**4.1** Soweit sie sich darauf beruft, dass ihre Infrastrukturabgrenzung durch das BAV akzeptiert worden sei, sind sowohl die konkrete Zuordnung

des Grundstücks Nr. 1 \_\_\_\_\_ zur Infrastruktur auch als deren Beurteilung durch das BAV unbelegt geblieben (Beschwerde Rz. 55 ff., 60 ff.). Selbst wenn das BAV im Rahmen der (periodisch oder nach Bedarf erfolgenden) subventions-rechtlichen Prüfung der Rechnungslegung (vgl. Art. 37 des Bundesgesetzes über die Personenbeförderung vom 20. März 2009 [Personenbeförderungsgesetz, PBG; SR 745.1]) eine solche Zuordnung unter abgeltungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht beanstandet haben sollte, wäre dies für die vorliegend interessierende Beurteilung nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten nicht massgebend. Ebenso unbehelflich ist das Vorbringen der Beschwerdeführerin, ihr würden aus der abweichenden Interpretation von Art. 62 Abs. 2 EBG durch das BAV einerseits und die Steuerbehörden bei der Liegenschaftssteuer andererseits subventionsrechtliche Nachteile erwachsen, zumal weder dargetan noch ersichtlich ist, dass diesen (ebenfalls unbelegten) Nachteilen nicht anderweitig als durch eine Steuerbefreiung Rechnung getragen werden könnte.

**4.2** Weiter kann sich die Beschwerdeführerin nicht auf Vertrauensschutz (vgl. Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101] und Art. 11 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) berufen (Beschwerde Rz. 82-92). Insbesondere ist nicht erkennbar, inwiefern in einer (allfälligen) subventionsrechtlichen Prüfung der Rechnungslegung der Beschwerdeführerin durch das BAV (vgl. Art. 37 Abs. 1 und 2 PBG; Art. 6 der Verordnung des UVEK über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen vom 18. Januar 2011 [RKV; SR 742.221]) eine Vertrauensgrundlage für die Befreiung des Grundstücks Nr. 1 \_\_\_\_\_ von der kommunalen Liegenschaftssteuer erblickt werden könnte; im Übrigen ist das BAV für steuerliche Belange offensichtlich nicht zuständig (vgl. zu den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes BGE 146 I 105 E. 5.1.1, 137 I 69 E. 2.5.1; BVR 2017 S. 540 E. 6.2, 2014 S. 130 E. 3.2). Schliesslich vermag am Ergebnis auch nichts zu ändern, dass ein ausserkantonales Gericht in einem anderen Fall die Befreiung von der Liegenschaftssteuer bejahte, sind doch die bernischen Steuerbehörden an dieses Urteil nicht gebunden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorbem. zu Art. 109-121 N. 92; VGE 2019/21/22 vom 4.3.2020 E. 6.1).

**4.3** Die StRK ist daher zu Recht zum Schluss gelangt, die Beschwerdeführerin unterstehe für das Grundstück C. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ soweit den Parkplatz und die Wohnung im Stationsgebäude betreffend der Liegenschaftssteuer nach Art. 258 ff. StG i.V.m. Art. 1 ff. LStR.

## **5.**

Zu prüfen bleibt, ob – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – betreffend das Steuerjahr 2011 die Veranlagungsverjährung eingetreten ist.

**5.1** Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, wobei diese dem Kalenderjahr entspricht (sog. relative Veranlagungsverjährung; Art. 162 Abs. 1 i.V.m. Art. 260 Abs. 1 StG). Die Frist beginnt automatisch am 1. Januar des Folgejahres zu laufen, kann aber stillstehen und unterbrochen werden (Art. 162 Abs. 2 und 3 StG). Still steht die Verjährungsfrist namentlich während Hängigkeit eines Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens (Art. 162 Abs. 2 Bst. a StG); sie läuft erst nach Abschluss des Verfahrens weiter (vgl. zum Bundessteuerrecht Michael Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 120 DBG N. 34; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 120 N. 22). Eine ruhende Frist kann (und muss) nicht unterbrochen werden (vgl. Regina Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 162 N. 20; Michael Beusch, a.a.O., Art. 120 DBG N. 42; Peter Locher, a.a.O., Art. 120 N. 30). Das Recht, die Kantons- und Gemeindesteuern zu veranlagern, verjährt in jedem Fall spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (sog. absolute Veranlagungsverjährung; Art. 162 Abs. 4 StG).

**5.2** Unbestritten ist, dass die absolute Verjährung noch nicht eingetreten ist. Ebenso ist unstrittig, dass die Veranlagungsverjährung betreffend die Liegenschaftssteuer 2011 am 1. Januar 2012 zu laufen begonnen hat und die relative Verjährungsfrist ohne Vorliegen von Friststillstands- oder Unterbrechungsgründen am 31. Dezember 2016, d.h. vor Erlass der Veranlagungsverfügung am 18. November 2017 eingetreten wäre. Nach Auffassung der Vorinstanz ist der Lauf der Verjährung jedoch während des Rechtsmittelver-

fahrens betreffend die amtliche Bewertung – vom 18. April 2012 (Einsprache) bis zum 22. Juni 2017 (Urteil des Verwaltungsgerichts; vgl. vorne Bst. A) – stillgestanden und die Verjährung noch nicht eingetreten (angefochtener Entscheid E. 2.2). Die Gemeinde weist ergänzend darauf hin, dass der amtliche Wert Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Liegenschaftssteuer bilde, weshalb die Verjährungsfrist in analoger Anwendung von Art. 162 Abs. 2 Bst. a StG während des Verfahrens der amtlichen Bewertung still stehe. Selbst wenn dieser Ansicht nicht gefolgt werden könne, müsse ein Fristenstillstand zumindest für die Dauer des Rekursverfahrens bejaht werden, habe dieses doch ausdrücklich nicht die amtliche Bewertung, sondern die Liegenschaftssteuerpflicht betroffen (Beschwerdeantwort S. 1 f.).

**5.3** Die Hemmung des Fristenlaufs durch ein Rechtsmittelverfahren setzt voraus, dass die Veranlagungsverfügung vor Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist eröffnet und dagegen ein Rechtsmittel eingereicht worden ist. Nur dann rechtfertigt sich die Annahme eines Fristenstillstands, weil das eingelegte Rechtsmittel den zur Wahrung der Frist erforderlichen Eintritt der Rechtskraft verhindert und der Veranlagungsbehörde die Verfahrensherrschaft insofern entzogen ist (vgl. Michael Beusch, a.a.O., Art. 120 DBG N. 34; Peter Locher, a.a.O., Art. 120 N. 24; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 120 N. 6). Diese Voraussetzungen sind hier nicht erfüllt: Die Liegenschaftssteuer 2011 ist nicht vor Ablauf der relativen Verjährungsfrist veranlagt worden, weshalb dagegen auch kein Rechtsmittel hat ergriffen werden können (E. 5.2 hiervor). Das Einlegen eines Rechtsmittels im Verfahren betreffend die Festlegung des amtlichen Werts hat den Fristenlauf nicht zu hemmen vermocht, handelt es sich dabei doch um ein selbständiges, von einem konkreten Steuerveranlagungsverfahren unabhängiges Verfahren (vgl. BVR 2017 S. 514 E. 2.3 ff.). Zudem sind je unterschiedliche Behörden zuständig, da die Liegenschaftssteuer nicht von der Steuerverwaltung, sondern von der Gemeinde veranlagt wird (Art. 262 Abs. 1 StG; vgl. auch E. 5.4 hiernach). Eine analoge Anwendung von Art. 162 Abs. 2 Bst. a StG kommt nicht in Frage, zumal die Hemm- und Stillstandgründe im Gesetz grundsätzlich abschliessend genannt und restriktiv zu handhaben sind (vgl. Marco Rostetter, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, Diss. St. Gallen 2019, Rz. 380 und 384;

Regina Schlup Guignard, a.a.O., Art. 162 N. 12; Peter Locher, a.a.O., Art. 120 N. 21; Michael Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 47 StHG N. 26; vgl. auch BGE 138 II 169 E. 3; BGer 2A.52/2000 vom 17.4.2000 E. 2c).

**5.4** Dem Umstand, dass die Veranlagung der Liegenschaftssteuer einen festgesetzten amtlichen Wert voraussetzt und die Gemeinde daher den Ausgang des Rechtsmittelverfahrens betreffend die amtliche Bewertung abwarten wollte, hätte mit einer auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung Rechnung getragen werden können (vgl. Art. 162 Abs. 3 Bst. a StG). Zur Unterbrechung der Verjährung genügt jede schriftliche Mitteilung der Steuerbehörde an die steuerpflichtige Person, mit der Erstere die spätere Veranlagung der Steuer in Aussicht stellt (vgl. zum Ganzen VGE 2016/113/114 vom 7.12.2017 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen; zum Bundessteuerrecht BGE 145 II 130 E. 2.1, 139 I 64 E. 3.3 f., 137 I 273 E. 3.4.3). Eine einfache (schriftliche) Mitteilung der Gemeinde, sie werde mit der Veranlagung bis zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens betreffend die amtliche Bewertung zuwarten, hätte mithin genügt, um den Lauf der Verjährung rechtzeitig zu unterbrechen. Hingegen konnte die Steuerverwaltung in den Rechtsmittelverfahren betreffend die amtliche Bewertung für die Gemeinde ebenso wenig rechtswirksam Unterbrechungshandlungen vornehmen (vgl. auch BGE 142 II 182 E. 3.2.2; BGer 2C\_946/2019 vom 14.5.2020, in StE 2020 B. 91.3 Nr. 5 E. 2.3), wie die StRK den Streitgegenstand auf die im Veranlagungsverfahren zu beantwortende Frage der Steuerbefreiung ausdehnen konnte (vgl. zum Ganzen BVR 2017 S. 514 E. 2.5 ff.). Mangels verjährungsunterbrechender Handlungen der zuständigen Veranlagungsbehörde wurde der Eintritt der Verjährung nicht gehemmt.

**5.5** Das Recht der Gemeinde, die Liegenschaftssteuer für das Jahr 2011 zu erheben, ist daher verjährt. Die Beschwerde erweist sich insoweit als begründet. Hinsichtlich der Steuerjahre 2012-2016 ist die Verjährung dagegen noch nicht eingetreten: Die relative Verjährungsfrist für das am weitest zurückliegende Steuerjahr 2012 hat am 1. Januar 2013 zu laufen begonnen und wäre am 31. Dezember 2017 abgelaufen. Mit dem Erlass der Veranlagungsverfügung vom 18. November 2017 ist die Frist unterbrochen worden und hat neu zu laufen begonnen. Sie steht seit Erheben der Einsprache am

15. Dezember 2017 still. Die Beschwerde erweist sich somit nur in Bezug auf das Steuerjahr 2011 als begründet. Im Übrigen ist sie als unbegründet abzuweisen (vgl. vorne E. 4.3).

## **6.**

**6.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens ist die Beschwerdeführerin als zu einem Sechstel obsiegend zu betrachten. Sie hat somit fünf Sechstel der Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu tragen. Die übrigen Verfahrenskosten sind nicht zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Im Umfang ihres Obsiegens hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten; die Beschwerdegegnerin hat ihr davon einen Sechstel zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG). Da die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig ist (vgl. Unternehmens-Identifikationsnummer-Register, einsehbar unter: <[www.uid.admin.ch](http://www.uid.admin.ch)>) und deshalb die von ihrer Rechtsvertretung auf sie überwälzte Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen kann, ist bei der Bestimmung des Parteikostenersatzes die Mehrwertsteuer nicht zu berücksichtigen (BVR 2015 S. 541 E. 8.2, 2014 S. 484 E. 6).

**6.2** Die Kosten des Verfahrens vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens neu zu verlegen (Art. 200 Abs. 1 i.V.m. Art. 151 StG und Art. 108 Abs. 2 VRPG). Weiter hat die Beschwerdegegnerin der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 200 Abs. 4 StG). Weil der StRK bezüglich der Höhe der Entschädigung für die berufliche Vertretung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache praxisgemäss vorab zu deren Festsetzung an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2018 wird soweit das Steuerjahr 2011 betreffend aufgehoben und es wird festgestellt, dass das Recht zur Erhebung der Liegenschaftssteuer für das Steuerjahr 2011 verjährt ist. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
- 2.a) Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 5'000.--, werden der Beschwerdeführerin zu fünf Sechsteln, ausmachend Fr. 4'166.65, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.  
  
b) Die Beschwerdegegnerin hat der Beschwerdeführerin die Parteikosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf insgesamt Fr. 7'551.35 (inkl. Auslagen), zu einem Sechstel, ausmachend Fr. 1'258.55 (inkl. Auslagen), zu ersetzen.
3. a) Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 2'000.--, werden der Beschwerdeführerin zu fünf Sechsteln, ausmachend Fr. 1'666.65, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.  
  
b) Zur Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung im Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern wird die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen.
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, 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.