

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 15 vom 6. Februar 2024

BE Verwaltungsgericht, 2024-02-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2022_15

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 15 du 6 février 2024

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 15 del 6 febbraio 2024

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden 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] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerverwaltung ist

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 4 zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 2 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.3

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

E. 2.1

Gemäss Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG und Art. 56 Bst. g DBG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind, von der Steuerpflicht befreit, wobei unternehmerische Zwecke grundsätzlich nicht gemeinnützig sind (vgl. auch Art. 23 Abs. 1 Bst. f des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Juristische Personen, die zum Zeitpunkt der Zuwendung die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung

erfüllen, sind auch von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit (Art. 6 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG; BSG 662.1]). Hinzu kommt, dass steuerpflichtige Privatpersonen von ihrem steuerbaren Einkommen jene freiwilligen Leistungen (Spenden) zum Abzug bringen kön-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 5 nen, die sie juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, haben zukommen lassen (Art. 38a Bst. a StG; Art. 33a DBG; vgl. auch Art. 9 Abs. 2 Bst. i StHG).

E. 2.2

Eine Befreiung von der Steuerpflicht ist für Privatschulen grundsätzlich sowohl wegen Gemeinnützigkeit als auch wegen der Verfolgung von öffentlichen Zwecken denkbar. Eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit setzt voraus, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt und uneigennützig erfolgt. Verfolgt eine Privatschule wirtschaftliche (gewinnorientierte) Zwecke oder wird der Schulbetrieb nur geführt, wenn kostendeckende oder darüberhinausgehende Schulgelder eingenommen werden, liegt keine Uneigennützigkeit vor, was die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ausschliesst (vgl. BGE 146 II 359 E. 6.1 [Pra 110/2021 Nr. 14]; Greter/Greter, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 56 N. 25, 32a, 36; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 56 N. 79 ff.; ferner Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] vom 18.1.2008 zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen/Abzugsfähigkeit von Zuwendungen [einsehbar unter <<http://www.steuerkonferenz.ch>>, Rubriken «Dokumente/Merkblätter und Praxishinweise/Steuerbefreiung»; nachfolgend: Praxishinweise SSK], Ziff. 2). – Die StRK gelangte zum Schluss, der Beschwerdegegner sei weiterhin wegen der Verfolgung öffentlicher Zwecke von der Steuerpflicht zu befreien. Die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit hat sie daher nicht geprüft, weshalb hier nicht weiter darauf einzugehen ist (vgl. hinten E. 6).

E. 2.3

Eine Steuerbefreiung wegen der Verfolgung von öffentlichen Zwecken setzt voraus, dass die juristische Person eine öffentliche bzw. eng mit den staatlichen Aufgaben verbundene Aufgabe wahrnimmt (vgl. Art. 11 Abs. 2 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Steuerbefreiung juristischer Personen [SBV; BSG 661.261]). Der Begriff der öffentlichen Zweckverfolgung wird restriktiv ausgelegt; die dadurch begründete Steuerbefreiung stellt eine Ausnahme dar (BGE 146 II 359 E. 5.2 [Pra 110/2021

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 6 Nr. 14]; BVR 2008 S. 320 E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 56 N. 57; vgl. auch Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Art. 11 Abs. 3 SBV bestimmt, dass die Steuerbefreiung nur gewährt werden kann, wenn der Übertragung der öffentlichen Aufgabe ein öffentlich-rechtlicher Akt zugrunde liegt. Diese strenge Voraussetzung gilt gemäss Rechtsprechung und Lehre indes (auch kantonal) lediglich bei juristischen Personen, die auch Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgen. Letztere Zwecke stehen einer Steuerbefreiung nämlich grundsätzlich entgegen (unter Vorbehalt

einer teilweisen Befreiung, sofern eine rechnermässig klare Trennung besteht und der öffentliche Zweck deutlich überwiegt; vgl. BGE 146 II 359 E. 5.2 [Pra 110/2021 Nr. 14], 131 II 1 E. 3.3 f.; BGer 2C_383/2010 vom 28.12.2010 E. 2.2; Greter/Greter, a.a.O., Art. 56 N. 37c, 39a). Bei juristischen Personen, die ausschliesslich öffentliche und damit keine Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen, ist die Übertragung der Aufgabe in einem förmlichen, öffentlich-rechtlichen Akt keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung (BGE 146 II 359 E. 5.2 [Pra 110/2021 Nr. 14]; BGer 2C_143/2013 vom 16.8.2013 E. 3.2; BVR 2008 S. 320 E. 3.2; VGE 2013/368/369 vom 11.3.2016 E. 3.1; Greter/Greter, a.a.O., Art. 56 N. 37c; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl. 2022, Art. 56 N. 114 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 56 N. 57; vgl. auch das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8.7.1994, in ASA 63 S. 130 ff. [nachfolgend: KS Nr. 12 EStV], Ziff. II/4).

E. 2.4

Die Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke setzt voraus, dass eine entsprechende Tätigkeit nicht bloss statutarisch festgeschrieben ist, sondern von der juristischen Person auch tatsächlich verfolgt und verwirklicht wird (Art. 12 Abs. 1 SBV; BGE 147 II 287 E. 5.2 [Pra 111/2022 Nr. 2], 146 II 359 E. 5.1 [Pra 110/2021 Nr. 14]; Greter/Greter, a.a.O., Art. 56 DBG N. 27 f., auch zum Folgenden; Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 92, 95 ff., 113; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 56 N. 50). Weiter müssen die Statuten vorsehen, dass bei Auflösung der juristischen Person Gewinn und Kapital zwingend einer anderen wegen Gemeinnützigkeit oder öffentlichem Zweck steuerbefreiten juristischen Person mit Sitz in der Schweiz zukommen (vgl. Art. 12 Abs. 2 SBV; BVR 2001 S. 106 E. 7; in Bezug auf die direkte Bundessteuer etwa Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 97).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 7

E. 3.1

Mit Verfügungen vom 6. April 2020 und Einspracheentscheiden vom 27. November 2020 hat die Steuerverwaltung die Steuerbefreiung des Beschwerdegegners wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke rückwirkend per

E. 3.2

Die Steuerverwaltung hält in ihren Beschwerden an der Auffassung fest, der Beschwerdegegner erfülle keinen öffentlichen Zweck. Es fehle bereits an einer Aufgabenübertragung mittels eines öffentlich-rechtlichen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 8 Aktes. Zudem befriedige das Führen einer Privatschule nach einem spezifischen Bildungskonzept Sonderinteressen und falle nicht in den Aufgabenkreis des Gemeinwesens. Die Schule des Beschwerdegegners biete ausserdem kein vollständiges Ausbildungsprogramm an (Kindergarten bis 9. Schuljahr), sondern lediglich Kindergarten und Grundschule bis zur 6. Klasse. Einer Steuerbefreiung stehe sodann entgegen, dass der Beschwerdegegner eine Erwerbstätigkeit ausübe, auch wenn er damit keinen Gewinn erzielt habe: Er biete eine Dienstleistung gegen Entgelt an, und seine Einnahmen würden mehrheitlich aus den Dienstleistungserträgen (den bezahlten Schulgeldern) stammen. Eine Steuerbefreiung würde nicht zuletzt auch die Wettbewerbsneutralität verletzen, da der

Beschwerdegegner verglichen mit nicht steuerbefreiten Privatschulen im Bereich der Spendenakquise einen erheblichen Wettbewerbsvorteil hätte.

E. 3.3

Diesen Ausführungen hält der Beschwerdegegner in der Beschwerdeantwort entgegen, das Schulwesen sei stets eine öffentliche Aufgabe, unabhängig davon, wer diese wahrnehme. Mit der Bewilligung für den Betrieb einer Privatschule sei er daher (auch) ermächtigt worden, diese öffentliche Aufgabe wahrzunehmen. Es bestehe hinsichtlich der Aufgabenübertragung kein Unterschied zu Privatschulen, mit denen der Kanton eine Leistungsvereinbarung abgeschlossen habe. Dass der Beschwerdegegner keine vollständige Grundschulbildung angeboten habe, stehe einer Steuerbefreiung ebenfalls nicht entgegen. Er verfolge weder Erwerbszwecke noch sei er gewinnorientiert, sondern finanziere einen Grossteil seiner Tätigkeit über Spenden. Folglich sei auch die Wettbewerbsneutralität nicht betroffen.

E. 4

Gemäss Statuten verfolgt der Beschwerdegegner den Zweck, den Aufbau und Unterhalt des Schulbetriebs A. _____ in geistiger, sozialer und materieller Hinsicht zu sichern und zu fördern. Er ist der wirtschaftliche Träger der Bildungsstätte, die auf der Grundlage der Pädagogik von Rudolf Steiner betrieben wird. Der Verein ist politisch und konfessionell neutral und verfolgt keinen Erwerbszweck (Art. 2 der Statuten Verein A. _____ vom 1.3.2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 133 [Rückseite]; vgl. auch Art. 2 der Statuten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 9 Verein C. _____ vom 27.1.2017, Vorakten StV [act. 3B] pag. 23). Ab Beginn des Schuljahrs 2017/2018 verfügte der Beschwerdegegner über eine Bewilligung zur Führung der Privatschule A. _____, zunächst für den Zyklus 1 (Kindergarten bis 2. Schuljahr), später für die Zyklen 1 und 2 (Kindergarten bis 6. Schuljahr; vgl. Verfügung der ERZ vom 26.5.2017, Vorakten StV [act. 3B] pag. 161 ff.; Verfügung der BKD vom 17.1.2020, Vorakten StV [act. 3B] pag. 156 ff.). In den Geschäftsjahren 2017-2019 erwirtschaftete der Beschwerdegegner jeweils einen Verlust (Fr. 37'486.65 im Jahr 2017, Fr. 38'342.50 im Jahr 2018 und Fr. 22'630.60 im Jahr 2019), den er indes mit Beträgen aus dem Vereinsvermögen – namentlich aus früheren kantonalen Zuwendungen an den ehemaligen Heimbetrieb – auszugleichen vermochte (vgl. Jahresrechnungen 2017-2019, Vorakten StV [act. 3B] pag. 98, 124 und 128). Im Juli 2023 hat der Beschwerdegegner gemäss Angaben auf seiner Homepage den Schulbetrieb eingestellt.

E. 5.1

Das Schulwesen ist eine öffentliche Aufgabe, für deren Erfüllung die Kantone zuständig sind (vgl. Art. 62 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Der Kanton Bern teilt sich die Aufgabenerfüllung im Bereich der Volksschule (Kindergarten bis Sekundarstufe I) mit den Gemeinden (Art. 5 des Volksschulgesetzes vom 19. März 1992 [VSG; BSG 432.210]). Die Volksschulpflicht kann aber auch im Rahmen einer Privatschule erfüllt werden, wobei solche einer Bewilligung des Kantons bedürfen (Art. 64 ff. VSG). Dem Beschwerdegegner ist zwar die Bewilligung zum Führen einer Privatschule erteilt worden. Es wird aber von keiner Seite geltend gemacht, der Kanton Bern habe ihm mittels öffentlich-rechtlichem Vertrag Aufgaben übertragen. Eine Steuerbefreiung kommt daher nur infrage, wenn der Beschwerdegegner mit seinem Angebot einen eng an die staatliche Aufgabe angelehnten öffentlichen Zweck, jedoch keine Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke

verfolgt (vgl. vorne E. 2.3). – Während die StRK mit dem Beschwerdegegner davon ausgeht, das Gemeinwesen habe diesen als «Instrument» zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe genutzt, ist die Steuerverwaltung der Auffassung, der Beschwerdegegner habe keine öffentliche Aufgabe wahrgenommen. Zunächst ist festzuhalten, dass entgegen dem Beschwerdegegner die ihm er-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 10 teilte Bewilligung zur Führung einer Privatschule für sich allein nicht darauf schliessen lässt, er habe mit dem angebotenen Unterrichts eine öffentliche Aufgabe wahrgenommen (so auch angefochtene Entscheide E. 6.3). Der Umstand, dass der Volksschulunterricht eine staatliche Aufgabe ist und primär an öffentlichen Schulen angeboten wird, lässt sodann nicht den Schluss zu, jegliche privat geführte Schule erfülle einen öffentlichen Zweck.

E. 5.2

Zur Beantwortung der Frage, ob eine Privatschule öffentliche Aufgaben wahrnimmt bzw. öffentliche Interessen verfolgt, rechtfertigt sich ein Blick in die Praxishinweise SSK, an denen sich auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung orientiert. Die Praxishinweise sind als Verwaltungsverordnung für Gerichte zwar nicht verbindlich, werden aber bei der Entscheidung berücksichtigt, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen (BGE 146 II 359 E. 5.3 [Pra 110/2021 Nr. 14]; statt vieler auch BVR 2018 S. 249 E. 4.1 mit Hinweisen). Gemäss den Praxishinweisen SSK genügt der Umstand, dass eine Privatschule aus Mitteln der öffentlichen Hand unterstützt wird, für sich allein nicht für eine Steuerbefreiung; er ist bloss Indiz dafür, dass ihre Tätigkeit im öffentlichen Interesse liegt, was aber nicht bedeutet, dass die Körperschaft öffentliche (oder gemeinnützige) Zwecke verfolgt. In den Genuss einer Steuerbefreiung kommen Privatschulen nur, wenn Schulleitung, fachliche Führung, Organisation und Schulräumlichkeiten einer der öffentlichen Schule gleichwertigen, auf Dauer angelegten Unterricht gewährleisten. Sodann müssen die Unterrichtsbereiche der öffentlichen Schule unterrichtet werden. Eine Steuerbefreiung ist in erster Linie möglich für Institutionen, die sich der schulischen Ausbildung von der Grundschule bis zum Lehrabschluss widmen. Ausserhalb dieses Rahmens ist das öffentliche Interesse näher zu belegen (vgl. Praxishinweise SSK Ziff. 2/III; BGE 146 II 359 E. 5.3 [Pra 110/2021 Nr. 14]).

E. 5.3

Gemäss den Praxishinweisen SSK ist eine finanzielle Unterstützung durch die öffentliche Hand ein entscheidender Hinweis darauf, ob eine Privatschule einen öffentlichen Zweck verfolgt, wobei dies für sich allein noch nicht ausreicht für eine Steuerbefreiung. Im Kanton Bern ist in Art. 67 VSG geregelt, unter welchen Voraussetzungen der Kanton Beiträge an Privatschulen leistet: Er kann dies tun, sofern die betreffende Privatschule Schü-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 11 lerinnen und Schüler aufnimmt, ohne sie namentlich aufgrund ihrer kulturellen oder religiösen Herkunft auszugrenzen, nicht gewinnorientiert ist und gewisse Qualitätsvorgaben erfüllt (Art. 67 Abs. 1 VSG); ausserdem muss die Privatschule die Attraktivität des Kantons als Standort internationaler Unternehmen unterstützen oder eine angemessene Grösse aufweisen sowie seit längerem bestehen und damit eine nachhaltige Nachfrage dokumentieren (Art. 67 Abs. 2 VSG). Der Kanton schliesst mit den

beitragsberechtigten Privatschulen Leistungsverträge ab (Art. 67a VSG). Diese gesetzliche Regelung zeigt, unter welchen Umständen an der Führung einer Privatschule (nach Auffassung des Gesetzgebers) ein genügend grosses öffentliches Interesse besteht. Der Beschwerdegegner erfüllte die Voraussetzungen gemäss Art. 67 Abs. 2 VSG nicht. Er war daher nicht beitragsberechtigt und hat keine staatliche finanzielle Unterstützung erhalten. Dies ist ein deutlicher Hinweis dafür, dass der Beschwerdegegner keine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnahm bzw. das kantonale schulische Angebot nicht in einer dem öffentlichen Zweck dienenden Weise unterstützte.

E. 5.4

Es ist davon auszugehen, dass der vom Beschwerdegegner angebotene Schulunterricht entsprechend den Vorgaben in den Bewilligungen der Direktion die Inhalte und Ziele des Lehrplans für die Volksschule des Kantons Bern erfüllte (Verfügung der ERZ vom 26.5.2017, Vorakten StV [act. 3B] pag. 162; Verfügung der BKD vom 17.1.2020, Vorakten StV [act. 3B] pag. 157). Hingegen scheint es angesichts der Einstellung des Schulbetriebs nach nur sechs Jahren fraglich, ob von einer auf Dauer angelegten Tätigkeit gesprochen werden kann. Jedenfalls kann rückblickend festgestellt werden, dass das Angebot des Beschwerdegegners nur relativ kurz Bestand hatte und sich dieser auf dem Markt nicht etablieren konnte. Der Beschwerdegegner hat sodann keine vollständige Grundschulbildung angeboten, sondern lediglich Unterricht vom Kindergarten bis zum 6. Schuljahr. Die Steuerbefreiung wegen der Verfolgung öffentlicher Zwecke ist aber in erster Linie Schulen vorbehalten, die eine umfassende Schulbildung anbieten (BGE 146 II 359 E. 6.2 [Pra 110/2021 Nr. 14]). An Unterrichtsformen und pädagogischen Konzepten, die vom Angebot der öffentlichen Volksschule abweichen bzw. darüber hinausgehen, mag ein gewisses öffentliches Interesse bestehen. Dieser Umstand führt indes nicht dazu, dass von jeder bewilligten Privatschule ohne Weiteres angenommen werden könnte, sie erfülle das beste-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 12 hende Bedürfnis bzw. ihr Schaffen liege im öffentlichen Interesse. Dies gilt umso weniger für Schulen, die der Kanton nicht mit öffentlichen Mitteln unterstützt. Der Beschwerdegegner hat nicht dargetan, dass er mit seinem schulischen Angebot ein spezifisches öffentliches Interesse bedient bzw. ein Bedürfnis einer breiteren Öffentlichkeit erfüllt hätte, das über ein allgemeines Interesse an privaten schulischen Angeboten hinausgeht und – trotz des beschränkten Rahmens und der fehlenden staatlichen Unterstützung – eine Steuerbefreiung rechtfertigen würde. Nachdem der Begriff der öffentlichen Zweckverfolgung restriktiv auszulegen ist (vgl. vorne E. 2.3), ist mithin nicht erstellt, dass der Beschwerdegegner eine eng an die Staatsaufgaben angelehnte öffentliche Aufgabe erfüllte und dementsprechend einen öffentlichen Zweck im Sinn von Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG und Art. 56 Bst. g DBG verfolgte.

E. 5.5

Bei diesem Ergebnis ist nicht näher zu prüfen, ob der Beschwerdegegner tatsächlich weder Erwerbs- noch Selbsthilfzwecke verfolgt bzw. verfolgt hat. Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass es wohl zu kurz greift, wenn die StRK das Vorliegen eines Erwerbszwecks einzig anhand der Verluste der ersten drei Geschäftsjahre beurteilt. So ist durchaus denkbar, dass eine Privatschule in den ersten Jahren ihrer Tätigkeit weniger Schülerinnen und Schüler unterrichtet, als mittelfristig beabsichtigt, und in dieser Zeit kei-

nen Gewinn erzielt, obwohl dies sehr wohl beabsichtigt wäre (vgl. auch Beschwerden Rz. 16 ff.).

E. 6

Aus diesen Erwägungen folgt, dass der Beschwerdegegner die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen der Verfolgung von öffentlichen Zwecken nicht erfüllt. Die Beschwerden der Steuerverwaltung erweisen sich insofern als begründet und die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben. Das im vorinstanzlichen Verfahren gestellte Eventualbegehren, der Beschwerdegegner sei wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht zu befreien, hat die StRK offengelassen, da sie die Rechtsmittel im Hauptbegehren gutgeheissen hat. Es ist nicht Sache des Verwaltungsgerichts, als letzte kantonale Instanz anstelle der Vorinstanz erstmals darüber zu befinden. Die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 13 Beschwerden sind dahin gutzuheissen, dass die angefochtenen Entscheide aufgehoben werden und die Sache zur Prüfung einer Steuerbefreiung des Beschwerdegegners wegen Gemeinnützigkeit an die StRK zurückgewiesen wird. Im Übrigen (bezüglich des sinngemässen Antrags, die Einspracheentscheide seien zu bestätigen) sind die Beschwerden abzuweisen.

E. 7.1

Bei diesem Ausgang der Verfahren obsiegt die Beschwerdeführerin teilweise. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollständigen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines reformatorischen (Haupt-)Antrags ein Rückweisungsentscheid ergeht und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung – wie hier – noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann (BVR 2020 S. 455 E. 5.1). Demnach ist die Steuerverwaltung für die Kostenverlegung im verwaltungsgerichtlichen Verfahren als vollständig obsiegend zu betrachten und hat der Beschwerdegegner als unterliegende Partei die Kosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht zu tragen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 und Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

E. 7.2

Die Verfahrens- und Parteikosten der vorinstanzlichen Verfahren wird die aufgrund der vorliegenden Rückweisungsentscheide erneut mit der Gelegenheit befasste StRK gemäss dem Ausgang der Neuprüfung festzulegen haben (Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 108 N. 7).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 14

E. 8

Gegen diese Urteile ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) zulässig, sofern die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 93 BGG erfüllt sind. Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird

da- hin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Dezember 2021 aufgehoben und die Sache zur wei- teren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die StRK zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen. 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird dahin gutge- heissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Dezember 2021 aufgehoben und die Sache zur weiteren Be- handlung im Sinn der Erwägungen an die StRK zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen. 3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'000.--, werden dem Beschwer- degegner auferlegt. 4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.02.2024, Nrn. 100.2022.15/16U, Seite 15 5. Zu eröffnen: - Steuerverwaltung des Kantons Bern - Beschwerdegegner - Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössische Steuerverwaltung Das präsidiierende Mitglied: Die Gerichtsschreiberin: Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegen- heiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.