

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 315 vom 27. Dezember 2023

BE Verwaltungsgericht, 2023-12-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2022_315

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 315 du 27 décembre 2023

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 315 del 27 dicembre 2023

Erwägungen

E. 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] 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]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 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). 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 4 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

Der Beschwerdeführer rügt vorab eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Die StRK habe seinen Antrag abgelehnt, Steuerakten anderer Organisationen beizuziehen und die Steuerverwaltung nicht wie beantragt aufgefordert, sich zu ihrer Praxis betreffend Steuerbefreiung international tätiger Organisationen mit christlichem Hintergrund zu äussern. Ausserdem habe die StRK die Beweislastregeln falsch wiedergegeben bzw.

angewendet und den Untersuchungsgrundsatz verletzt.

E. 2.1

Das rechtliche Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; Art. 21 ff. VRPG) dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Verfahrensbeteiligten beim Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids dar. Der Anspruch umfasst als Mitwirkungsrecht alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 143 V 71 E. 4.1; BVR 2018 S. 281 E. 3.1). Dazu gehört auch das Recht der Betroffenen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden (Art. 158 Abs. 4 StG; Art. 115 DBG; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1, 141 I 60 E. 3.3; BVR 2012 S. 28 E. 2.3.1; weiter Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 21 N. 15). Gelangen die Behörden aber in freier, pflichtgemässer Beweiswürdigung zur Überzeugung, die vorhandenen Akten erlaubten die richtige und vollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 5 die behauptete Tatsache sei für die Entscheidung der Streitsache nicht von Bedeutung, können sie in antizipierter Beweiswürdigung auf das Erheben weiterer Beweise verzichten (vgl. BGE 141 I 60 E. 3.3; BVR 2019 S. 344 E. 5.5; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 28). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt weiter die Pflicht der Behörden, ihre Verfügungen und Entscheide zu begründen (vgl. auch Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffenen Personen über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und diesen sachgerecht anfechten können. Sie muss die wesentlichen Überlegungen enthalten, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Behörde in ihrer Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (statt vieler BGE 146 II 335 E. 5.1; BVR 2022 S. 51 E. 2.3 mit Hinweisen).

E. 2.2

Die Veranlagungsbehörde bzw. im Rechtsmittelverfahren die StRK stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 198 Abs. 2 i.V.m. Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 i.V.m. Art. 123 Abs. 1 DBG). Wie im Veranlagungsverfahren gilt auch im Beschwerde- und Rekursverfahren der Untersuchungsgrundsatz (Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 DBG). Der rechtserhebliche Sachverhalt ist von Amtes wegen abzuklären, wobei die Untersuchungspflicht ihre Grenze in der Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person findet (BGE 147 II 209 E. 5.1.3; BGER 2C_282/2022 vom 17.11.2022 E. 4.3.3, 2C_972/2018 vom 2.10.2019 E. 10.1; zum Ganzen Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 142 N. 17 f.). Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (BGE 146 II 6 E. 4.2, 144 II 427 E. 2.3.2 und 8.3.1, 143 II 661 E. 7.2; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2011 S. 241 E. 4.1). Wie die StRK zutreffend festgehalten hat, folgt daraus, dass die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung bei

der steuerpflichtigen Person liegt (angefochtene Entscheide E. 3.5 mit Hinweis auf BGer 2C_835/2016 vom 21.3.2017 E. 2.5).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 6

E. 2.3

Die StRK war somit verpflichtet, die vom Beschwerdeführer angebotenen Beweise abzunehmen, soweit diese geeignet waren, die rechtserheblichen Tatsachen festzustellen (E. 2.1 f. hiervor). Sie hat den Antrag des Beschwerdeführers, Steuerakten von anderen steuerbefreiten Organisationen beizuziehen, geprüft und unter Hinweis auf das Steuergeheimnis abgelehnt, wobei sie zutreffend erwog, dass dieses als (gegebenenfalls überwiegendes) öffentliches oder privates Interesse der Einsicht in Verfahrensakten entgegenstehen könne (angefochtene Entscheide E. 7; vgl. BVR 2022 S. 51 E. 2.5 und 3.1). Unter dem Blickwinkel des rechtlichen Gehörs ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass die StRK das Steuergeheimnis höher gewichtet hat als das Interesse des Beschwerdeführers an einem Vergleich mit ähnlich gelagerten Fällen, und den Beweisantrag mit dieser Begründung abgelehnt hat. Damit ist allerdings noch nicht die Frage beantwortet, ob die Steuerakten allenfalls beigezogen werden könnten, ohne dass dem Beschwerdeführer dem Steuergeheimnis unterliegende Daten offengelegt würden. Diese Frage kann indes offenbleiben: Der Beizug von Steuerakten anderer steuerbefreiter Organisationen ist nämlich ohnehin nicht geeignet, am Ausgang des Verfahrens bzw. an der rechtlich korrekten Beurteilung des hier zu entscheidenden Einzelfalls etwas zu ändern, zumal der Beschwerdeführer aus der (allfällig falschen) Rechtsanwendung in anderen Fällen nichts zu seinen Gunsten ableiten kann (zur Frage der Gleichbehandlung im Unrecht vgl. hinten E. 3.2). Es ist denn auch nicht ersichtlich, dass der Beizug von Steuerakten anderer Organisationen am rechtserheblichen Sachverhalt etwas geändert bzw. diesen in einem anderen Licht hätte erscheinen lassen. Auf den Beizug entsprechender Steuerakten kann deshalb in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden (vgl. statt vieler BGE 141 I 60 E. 3.3; BVR 2019 S. 344 E. 5.5; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 27 f.). Ebenfalls nicht zu beanstanden ist der Umstand, dass die StRK die Steuerverwaltung nicht zu einer Stellungnahme zur vom Beschwerdeführer vermuteten Praxisänderung aufgefordert hat. Die StRK hat in den angefochtenen Entscheiden hinlänglich begründet, weshalb sie nicht von einer Praxisänderung ausging, sondern von einer ursprünglich fehlerhaften Feststellung des Sachverhalts (angefochtene Entscheide E. 7; zur Frage einer allfälligen Praxis bzw. Praxisänderung vgl. hinten E. 3.2). Ob diese Einschätzung zutreffend ist, bildet keine Frage des rechtlichen Gehörs, sondern der materiellen Beurteilung. Nach dem Gesagten verletzen die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 7 angefochtenen Entscheide weder das rechtliche Gehör noch den Untersuchungsgrundsatz. Inwiefern die StRK die Beweislastregeln unvollständig wiedergegeben oder falsch angewandt haben soll, ist sodann nicht nachvollziehbar dargetan.

E. 3

Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, im Zusammenhang mit einer versteckten Praxisänderung, die die Steuerverwaltung vorgenommen habe, habe die StRK eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bzw. einen Verstoß gegen das Willkürverbot und das Rechtsgleichheitsgebot verkannt.

E. 3.1

Die Frage, ob eine juristische Person die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt, kann unabhängig vom Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel für jede Steuerperiode neu überprüft werden (Art. 19 Abs. 2 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Steuerbefreiung juristischer Personen [SBV; BSG 661.261]). Der Entscheid über eine Steuerbefreiung gilt (formell) lediglich für die konkret betroffene Steuerperiode, wenngleich die einmal gewährte Steuerbefreiung grundsätzlich wirksam bleibt, bis sich die steuerlich relevanten Verhältnisse ändern oder die Steuerverwaltung zu einer Überprüfung der Voraussetzungen schreitet (Art. 19 Abs. 1 SBV). Diese Prüfung kann erfolgen, ohne dass neue Tatsachen und Beweismittel vorliegen müssten; es genügt, dass die Veranlagungsbehörde die bekannten Tatsachen rechtlich abweichend würdigt (vgl. zum Ganzen BVR 2012 S. 433 [VGE 2011/179/180 vom 9.2.2012] nicht publ. E. 2.2 [bestätigt durch BGer 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17.8.2012] mit Hinweisen, 2008 S. 320 E. 4.4; VGE 2011/193/194 vom 26.4.2013 E. 4.3.4; BGer 2C_385/2020 vom 25.6.2020 E. 5.4 mit Hinweisen; Greter/Greter, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 56 DBG N. 2a; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl. 2022, Art. 56 N. 6; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 56 N. 96; je mit Hinweisen). Eine frühere Veranlagungspraxis vermag daher grundsätzlich keine schützenswerte Vertrauensgrundlage zu begründen, zumal der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; Art. 11 KV) im Steuer-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 8 recht aufgrund des strengen Legalitätsprinzips ohnehin nur zurückhaltende Anwendung findet (vgl. BGE 131 II 627 E. 6.1; VGE 2022/327 vom 27.6.2023 E. 4.2.1). Der Vertrauensschutz ist zwar nicht gänzlich ausgeschlossen. Erforderlich wäre insoweit aber, dass der Beschwerdeführer im berechtigten Vertrauen auf eine behördliche Zusicherung oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden nachteilige Dispositionen getroffen hätte, die er nicht mehr rückgängig machen könnte, was der Beschwerdeführer nicht geltend macht (statt vieler BGE 148 II 233 E. 5.5.1 f. mit Hinweisen; BVR 2017 S. 540 E. 6.2).

E. 3.2

Die Steuerverwaltung hat im Fall des Beschwerdeführers eine abweichende Würdigung der Tatsachen vorgenommen, was grundsätzlich zulässig ist (Art. 19 Abs. 2 SBV; E. 3.1 hiervor). In ihrer Beschwerdeantwort vom 29. November 2022 führt sie – anders als noch im vorinstanzlichen Verfahren – dazu weiter aus, nach einer internen Überprüfung habe sie ihre bisherige Praxis geändert. Bisher seien juristische Personen bereits dann wegen «Gemeinnützigkeit» von der Steuerpflicht befreit worden, wenn sie überwiegend gemeinnützig tätig seien, was aber weder der gesetzlichen Regelung noch der diesbezüglichen Rechtsprechung entspreche. Sofern sich die neue Handhabung des Steuerbefreiungstatbestands als rechtlich korrekt erweist (dazu hinten E. 4 ff.), ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung ihre als falsch erkannte Praxis aufgibt bzw. den rechtlichen Vorgaben anpasst, zumal dies nicht nur im Hinblick auf den Beschwerdeführer geschieht, sondern mit der Absicht, alle gleich gearteten Fälle künftig nach dieser neuen Praxis zu behandeln (vgl. zu den Voraussetzungen für eine Praxisänderung BGE 146 I 105 E. 5.2.2). Grundsätzlich können sich Rechtsuchende der korrekten Rechtsanwendung in ihrem Fall nicht mit dem Argument entziehen, das Recht sei in vergleichbaren anderen Fällen falsch oder gar nicht angewendet worden. Nur wenn die Behörde in ständiger

Praxis vom Gesetz abweicht und ausserdem zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde, können Betroffene gestützt auf Art. 8 Abs. 1 BV verlangen, gleichbehandelt bzw. ebenfalls gesetzwidrig begünstigt zu werden. Das Interesse der Betroffenen an der Gleichbehandlung (im Unrecht) überwiegt gegenüber dem Interesse an der Gesetzmässigkeit mit hin nur, wenn die Behörde nicht gewillt ist, ihre rechtswidrige Praxis aufzugeben (vgl. zu den diesbezüglich strengen Voraussetzungen etwa BGE 146

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 9 I 105 E. 5.3.1, 139 II 49 E. 7.1 [Pra 102/2013 Nr. 33]; BVR 2019 S. 15 [VGE 2018/23 vom 13.9.2018] nicht publ. E. 5.2, 2013 S. 85 E. 8.1). Nachdem die Steuerverwaltung in ihrer Beschwerdeantwort eine klare Absicht zu erkennen gibt, andere Organisationen in gleichgelagerten Fällen ebenfalls nicht (mehr) von der Steuerpflicht zu befreien, ist entgegen den Vorbringen in der Beschwerde keine rechtsungleiche Behandlung des Beschwerdeführers ersichtlich bzw. scheidet ein allfälliger Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht bereits an der Voraussetzung einer (weiterhin) bestehenden rechtswidrigen Praxis. Die frühere Steuerbefreiungspraxis begründet sodann kein schützenswertes Vertrauen des Beschwerdeführers in eine fortgesetzte Befreiung von der Steuerpflicht. Die abweichende Würdigung der Situation des Beschwerdeführers erweist sich damit weder als treuwidrig noch als willkürlich. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz in den angefochtenen Entscheiden (dortige E. 4.2) ist unter diesen Umständen nicht zu prüfen, ob die Steuerbefreiung im Jahr 2008 auf einer fehlerhaften Sachverhaltsfeststellung beruhte.

E. 4

In der Sache ist streitig und zu prüfen, ob die bisherige Steuerbefreiung des Beschwerdeführers wegen Gemeinnützigkeit zu Recht aufgehoben worden ist.

E. 4.1

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]). Von der Steuerpflicht befreit sind sodann juristische Personen, die kantonale (mit Bezug auf kantonale Steuern) oder gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen, soweit der Gewinn und das Kapital ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind (Art. 83 Abs. 1 Bst. i StG und Art. 56 Bst. h DBG; vgl. auch Art. 23 Abs. 1 Bst. g StHG). Juristische Personen, die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 10 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 können, 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). Gleiches gilt jedoch nicht für juristische Personen, die wegen Verfolgung von Kultuszwecken von der Steuerpflicht befreit sind (hinten E. 5.1).

E. 4.2

Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei weiterhin wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht zu befreien. Eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit setzt voraus, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt und uneigennützig erfolgt. Dabei genügt es nicht, die gemeinnützige Tätigkeit bloss statutarisch festzuschreiben. Die steuerbefreite Zwecksetzung muss tatsächlich verfolgt und verwirklicht werden (Art. 10 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 1 SBV; BGE 147 II 287 E. 5.2 [Pra 111/2022 Nr. 2]; BGer 2C_835/2016 vom 21.3.2017 E. 2.1 mit Hinweisen; BVR 2012 S. 443 E. 4.1, auch zum Folgenden und mit zahlreichen weiteren Hinweisen [bestätigt durch BGer 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17.8.2012]; VGE 2011/193/194 vom 26.4.2013 E. 2.2; Greter/Greter, a.a.O., Art. 56 DBG N. 27 ff., auch zum Folgenden; Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 92, 95 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 56 N. 42, 76). 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; in Bezug auf die direkte Bundessteuer etwa Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 97; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 56 N. 77).

E. 4.3

Nicht jede Tätigkeit, die im Dienst der Allgemeinheit erbracht wird und in irgendeiner Weise auf die wirtschaftliche oder soziale Förderung einzelner Bevölkerungskreise gerichtet ist, liegt im Allgemeininteresse. Die verfolgten Zwecke müssen aus gesellschaftlicher Sicht als förderungswert erachtet wer-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 11 den. Als förderungswert gelten etwa die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, Menschenrechte, Natur-, Heimat- und Tierschutz sowie die Entwicklungszusammenarbeit. Aus dem Erfordernis des Allgemeininteresses wird weiter abgeleitet, dass der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. die Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen sein muss, weil bei einer Beschränkung des Destinatärkreises unter Umständen eine mit den Anforderungen an eine solidarische Handlungsweise nicht vereinbare Gruppeninteressenlage geschaffen wird. Werden Interessen vorgegebener Gruppen durch Angehörige dieser Gruppen selber verfolgt, fehlt oftmals die Uneigennützigkeit (vgl. BGE 147 II 287 E. 5.2 [Pra 111/2022 Nr. 2]; BVR 2012 S. 443 E. 4.2, [bestätigt durch BGer 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17.8.2012]; VGE 2011/193/194 vom 26.4.2013 E. 2.2; Greter/Greter, a.a.O., Art. 56 DBG N. 29 ff.; Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 100 ff.; 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/3).

E. 4.4

Die steuerbefreite Aktivität muss ausschliesslich auf gemeinnützige Zwecke ausgerichtet sein. Verfolgt eine juristische Person daneben auch andere Zwecke, kann unter Umständen eine teilweise Steuerbefreiung infrage kommen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Mittel, für welche Steuerbefreiung verlangt wird, rechnermässig klar vom übrigen Vermögen

und Einkommen ausgedient sind (vgl. BVR 2008 S. 320 E. 4; BGE 146 II 359 E. 5.2 [Pra 110/2021 Nr. 14] mit Hinweisen; BGer 2C_82/2021 vom 8.12.2021 E. 4.4; Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 96; Greter/Greter, a.a.O., Art. 56 N. 27; KS Nr. 12 EStV, Ziff. II/5). Eine gemischte Zwecksetzung mit teilweise gemeinnützigen und teilweise Kultuszwecken steht einer Steuerbefreiung grundsätzlich ebenfalls nicht entgegen. Im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen gemäss Art. 38a Bst. a StG bzw. Art. 33a DBG ist jedoch diesfalls für jeden dieser Zwecke grundsätzlich ein separater Rechtsträger zu schaffen (vgl. BVR 2008 S. 320 E. 4.1; KS Nr. 12 EStV, Ziff. III/4; Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 129; Greter/Greter, a.a.O., Art. 56 N. 41; ferner Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] vom 18.1.2008 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 12 Praxishinweise/Steuerbefreiung»; nachfolgend: Praxishinweise SSK], Ziff. 11). Es können auch weniger weitreichende organisatorische und buchhalterische Massnahmen genügen, falls sie im Ergebnis dem Schaffen separater Rechtsträger gleichwertig sind (vgl. BVR 2008 S. 320 E. 4.3.2; VGE 2023/28/29 vom 27.12.2023 E. 2.5, 2011/193/194 vom 26.4.2013 E. 3.3).

E. 5

In Bezug auf den Beschwerdeführer ist strittig, ob dessen Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit liegt und insofern als gemeinnützig zu qualifizieren ist bzw. ob die Vereinsaktivität ausschliesslich auf ebendiese gemeinnützigen Zwecke ausgerichtet ist. Von Bedeutung ist namentlich die Abgrenzung zu allfälligen Tätigkeiten mit kulturellem Inhalt.

E. 5.1

Anders als die Steuerverwaltung geht die StRK in den angefochtenen Entscheidungen davon aus, Gemeinnützigkeit sei (bereits) dann zu bejahen, wenn sich eine juristische Person überwiegend Zwecken widmet, die im Allgemeininteresse liegen. In Bezug auf den Beschwerdeführer sei zwar unbestritten, dass gewisse seiner Tätigkeiten einen gemeinnützigen Aspekt aufweisen könnten, die Tätigkeiten mit Kultuscharakter stünden aber stark im Vordergrund und überwiegen allfällige gemeinnützige Tätigkeiten (E. 6.3). Die Auffassung, wonach auch überwiegend gemeinnützige Organisationen (gänzlich) von der Steuerpflicht zu befreien sind, trifft indes nicht zu: Bereits der Gesetzeswortlaut hält klar fest, dass der Gewinn bzw. das Kapital «ausschliesslich und unwiderruflich» dem gemeinnützigen Zweck gewidmet sein muss (Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG; Art. 56 Bst. g DBG; Art. 23 Abs. 1 Bst. f StHG). Dies kann nicht anders verstanden werden, als dass die Aktivitäten der juristischen Person ausschliesslich auf das Wohl Dritter ausgerichtet sein müssen, damit eine gänzliche Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit beansprucht werden kann (Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 96). Eine gemischte Zwecksetzung reicht angesichts dieser Formulierung nicht aus bzw. erlaubt nur insoweit eine Steuerbefreiung, als getrennte Rechtsträger vorliegen bzw. eine gleichwertige Massnahme ergriffen wurde und damit in Bezug auf die gemeinnützigen Zwecke eine Ausschliesslichkeit der Widmung hergestellt

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 13 wird (vgl. vorne E. 4.4). Anlass hierfür bildet der Umstand, dass sich die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an juristische Personen, die wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht befreit sind (vgl. Art. 38a Bst. a StG bzw. Art. 33a DBG, Art. 9 Abs. 2 Bst. i StHG), nur dann rechtfertigt, wenn gewährleistet ist, dass die entsprechenden Mittel tatsächlich dem die Abzugsfähigkeit rechtfertigenden gemeinnützigen Zweck zufließen und nicht zur Verfolgung anderer Ziele verwendet werden (vgl. hierzu BVR 2008 S. 320 E. 4.1). Vor dem Hintergrund dieser strengen Trennung genügt es nicht, wenn gemeinnützige Zwecke überwiegen, sondern ist erforderlich, dass die fragliche juristische Person ausschliesslich solche Zwecke verfolgt. Entgegen den Ausführungen in den angefochtenen Entscheiden ist die Gemeinnützigkeit folglich nicht «bereits zu bejahen», wenn eine Organisation «überwiegend im Allgemeininteresse liegenden Zwecken gewidmet» ist (angefochtene Entscheidung E. 6.3). Es stellt sich hier also nicht die Frage, ob die kultische Tätigkeit überwiegt (was die StRK bejaht), sondern ist mit der Steuerverwaltung zu beurteilen, ob der Beschwerdeführer die Voraussetzung der Ausschliesslichkeit erfüllt oder neben gemeinnützigen auch kultische Tätigkeiten ausübt. Damit steht auch fest, dass sich die Praxisänderung der Steuerverwaltung, wie von der Rechtsprechung verlangt (vgl. BGE 146 I 105 E. 5.2.2), auf ernsthafte sachliche Gründe stützen kann.

E. 5.2

Die Vorinstanz hat vorab auf die Aktivitäten rund um die Bibelübersetzung und -sensibilisierung verwiesen, bei denen der christliche Glaube einen grossen Stellenwert einnehme. Mit diesen Tätigkeiten verfolge der Beschwerdeführer den Zweck, sein Glaubensbekenntnis zu verbreiten und neue Mitglieder zu gewinnen. Ein solches Engagement sei steuerrechtlich als Verfolgung von Kultuszwecken zu qualifizieren. Die vom Beschwerdeführer ebenfalls ausgeübten gemeinnützigen Tätigkeiten seien gegenüber dem schwerpunktmässigen Verschaffen des Bibelzugangs für alle Völker als untergeordnet zu bezeichnen. Da die Kultushandlungen im Vordergrund stünden, seien die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nicht erfüllt (angefochtene Entscheidung E. 6.3). Die Steuerverwaltung führte ihrerseits aus, es gelte zwischen tatsächlich kultischen Inhalten und dem christlichen Glauben als Grundlage bzw. Motivation für eine gemeinnützige Tätigkeit zu unterscheiden. So könne beispielsweise ausschliessliche Gemeinnützigkeit vorliegen, wenn eine Institution getragen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 14 vom christlichen Glauben Entwicklungszusammenarbeit leiste, ohne Tätigkeiten mit kulturellem Inhalt nachzugehen. Massgebend sei die tatsächliche Tätigkeit, nicht die innere Motivation hierfür. Dass der Beschwerdeführer zahlreiche gemeinnützige Tätigkeiten ausführe und unterstütze, sei unbestritten. Darunter falle namentlich die Übersetzung von Texten im Bereich der Landwirtschaft, Gesundheit und Allgemeinbildung, die Sprachforschung sowie die Alphabetisierung, soweit sie ausdrücklich nicht der Glaubenslehre und -förderung diene. Demgegenüber wertete die Steuerverwaltung, wie die Vorinstanz, sämtliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Bibelübersetzung, dem Bibeldruck und der Bibel-Sensibilisierung angesichts der kulturellen Inhalte als nicht (bzw. nicht ausschliesslich) gemeinnützig. Der Verein unterstütze mit seinem Engagement die Glaubenslehre, zumal die von ihm übersetzten Bibeln von den örtlichen Kirchgemeinden für Gottesdienste und zur Verkündigung des Evangeliums genutzt

würden. Überdies biete der Beschwerdeführer Gebetsgruppen an, um seine Tätigkeit spirituell zu unterstützen. Das Beten sei eine kultische Handlung, womit auch insofern nicht von ausschliesslich gemeinnützigen Tätigkeiten die Rede sein könne. Da mit zahlreichen Vereinstätigkeiten (auch) die Glaubenslehre und -förderung einhergehe, übe der Beschwerdeführer unverkennbar auch kultische Tätigkeiten aus bzw. unterstütze solche (Einspracheentscheide, act. 4A pag. 12 ff.).

E. 5.3

Der Beschwerdeführer wendet ein, seine Haupttätigkeit liege im Bereich der linguistischen Forschung und Sprachanalyse, im «Erstellen des Alphabets» und von «kulturrelevantem Leselernmaterial und Wörterbüchern», in der Ausbildung der einheimischen Bevölkerung in Sprachforschung, Erwachsenenbildung, Übersetzung, Informatik, Management und Buchhaltung, in der Unterstützung und Beratung von lokalen Bibelübersetzerinnen und -übersetzern sowie in der Unterstützung der lokalen Bevölkerung bei Projekten zur Verbesserung der Wasserversorgung, der Landwirtschaft und des Kleinhandwerks. Der Verein sei stark wissenschaftlich orientiert und beschäftige viele Linguistinnen und Linguisten, Ethnologinnen und Ethnologen sowie Theologinnen und Theologen. Die StRK blende aus, dass die Bibel erst übersetzt werden könne, wenn die Sprache erlernt, erforscht und alphabetisiert worden sei. Danach müsse die lokale Bevölkerung das Lesen erlernen, um die Bibel lesen zu können. Erst ganz am Schluss könne die Bibel übersetzt und den Menschen zur Verfügung gestellt werden. Mit seiner Tätigkeit ermögliche der Beschwerdeführer den Menschen in bildungsarmen Ländern, ihre Glaubens- und Religionsfreiheit auszuüben. Dieser Einsatz für die Menschenrechte sei als gemeinnützig zu qualifizieren. In der Schweiz betreibe der Verein primär Öffentlichkeitsarbeit und «Fundraising» und rekrutiere Mitarbeitende für die Arbeit mit Partnerorganisationen im Ausland. Er beschäftige kein Personal zu missionarischen Zwecken, und nur ein Bruchteil der Mitarbeitenden werde im Bereich des Bibelgebrauchs eingesetzt. Aus der eingereichten Jahresrechnung sei ersichtlich, dass der Personalaufwand in diesem Bereich zusammen mit dem direkten Projektaufwand in den Bereichen Bibelübersetzung, Bibeldruck und Bibelsensibilisierung gerade einmal 12,02 % des totalen Betriebsaufwands ausmache. Damit sei widerlegt, dass Bibelübersetzung, Bibeldruck und Bibelsensibilisierung die Haupttätigkeit des Vereins darstelle. Es treffe weiter nicht zu, dass er mit seiner Tätigkeit bezwecke, das Glaubensbekenntnis zu verbreiten und neue Mitglieder zu gewinnen. Er übe keinerlei Kultushandlungen aus, gründe keine christlichen Gemeinden und werbe keine Gläubigen anderer Konfessionen ab. Die «Mission Prayer & Praise Night», die der Verein einmal jährlich zusammen mit weiteren Organisationen plane und durchführe, diene ebenso wie weitere Anlässe, an deren Organisation er beteiligt sei, der Sensibilisierung der Öffentlichkeit für seine Vision bzw. seine Tätigkeit. Die Durchführung einer Kultusveranstaltung stehe dabei nicht im Vordergrund. Insgesamt erfülle er weiterhin das Kriterium der Gemeinnützigkeit und sei aus diesem Grund von der Steuerpflicht zu befreien.

E. 6

Mit diesen Ausführungen macht der Beschwerdeführer nicht explizit geltend, ausschliesslich gemeinnützige Zwecke zu verfolgen, und bestreitet auch nicht ausdrücklich, in gewissem Mass kultische Tätigkeiten auszuüben. Nachdem die StRK davon ausging, das

Verfolgen von Kultuszwecken stehe einer Steuerbefreiung gemäss Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG bzw. Art. 56 Bst. g DBG nicht entgegen, solange eine überwiegende Gemeinnützigkeit vorliege, scheint es indes nicht angebracht, die Ausführungen in der Beschwerdeschrift als Zugeständnis zu werten (vgl. auch Rekurs und Beschwerde an die StRK, act. 4A pag. 2 ff.). Im Folgenden ist deshalb zu prüfen, ob der Be-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 16 schwerdeführer neben den unbestrittenermassen gemeinnützigen Zielen tatsächlich auch Kultuszwecke verfolgt.

E. 6.1

Der Beschwerdeführer ist im Bereich der Alphabetisierung, der Sprachforschung und -analyse sowie mit der Übersetzung von Texten betreffend Landwirtschaft, Gesundheit und Allgemeinbildung gemeinnützig tätig im Sinn der aufgeführten Rechtsprechung. Demgegenüber haben die Übersetzung und das Drucken der Bibel offensichtlich religiösen Charakter und dienen der Glaubenslehre und -förderung, also der Pflege und Verbreitung des christlichen Glaubens. Diese Tätigkeiten verfolgen keinen gemeinnützigen Zweck: Wenn eine juristische Person ein Glaubensbekenntnis in Lehre und/oder Gottesdienst pflegt und fördert, hat diese Tätigkeit einen religiösen bzw. kultischen Inhalt, wobei der Begriff «Gottesdienst» auch gottesdienstähnliche Handlungen umfasst. Als kultisch gilt jegliches Handeln, das den religiösen Glauben erneuern oder fördern soll und darauf angelegt ist, direkt oder indirekt den Bezug zu einer Gottheit zu ermöglichen. Auch die Herausgabe von Schriften hat Kultuscharakter, wenn sie auf die Glaubenserneuerung bzw. -förderung ausgerichtet ist (vgl. Praxishinweise SSK Ziff. 6.III; Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 127). Gemäss der Webseite des Vereins betrifft sodann ein Teil der Vereinsarbeit den Bibelgebrauch. Dazu gehören Seminare, in denen den Teilnehmenden vermittelt werden soll, «wie sie Gott in der eigenen Sprache, mit ihrer eigenen Musik und ihren eigenen Tönen loben können» (vgl. <https://de.A._____.ch>, Rubriken «Unsere Arbeit/Bibelgebrauch/Die Bibel in Aktion»). Ausserdem kommt der Beschwerdeführer für die Kosten von Hörbibelgruppen in Kamerun und Sonntagsschulunterricht in Indonesien auf (a.a.O., Rubriken «Unsere Arbeit/Bibelgebrauch/Bibelgebrauch konkret»). Auch diese Tätigkeiten weisen religiösen Charakter auf bzw. verfolgen zumindest teilweise Kultuszwecke, selbst wenn – wie der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren ausführte (Vorakten StV [act. 4A] pag. 8) – die Bibel in der Sonntagsschule dazu verwendet werde, das Lesen und Schreiben zu unterrichten. Letztlich dient dieser Unterricht gleichzeitig dazu, den Teilnehmenden die Bibel inhaltlich näher zu bringen, könnten doch sonst andere Unterrichtsmaterialien zur Alphabetisierung verwendet werden. Ferner betreibt der Beschwerdeführer die «Sensibilisierung» von Kirchen in Burkina Faso für den Gebrauch der übersetzten Bibeln durch die acht dortigen Sprachgruppen. Es soll vermittelt wer-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.12.2023, Nrn. 100.2022.315/316U, Seite 17 den, «dass alle Sprachen gleichwertig sind und dass man in seiner eigenen Sprache beten und die Bibel lesen darf, dass die vorhandenen Bibeltexe im Kirchenleben gebraucht werden, [und] dass Bibelübersetzung in die Muttersprache eine Aufgabe der Kirche ist» (vgl. <https://de.A._____.ch>, Rubriken «Unsere Arbeit/Bibelgebrauch/Bibelgebrauch konkret/ Sensibilisierung von Kirchen in Burkina Faso»). Schliesslich bietet der Beschwerdeführer in verschiedenen Regionen der Schweiz Gebetsgruppen an und beschäftigt eine Mitarbeiterin für die Gebetsinitiative und -

koordination für «bibellose Völker» (vgl. Mitgliederposter und Mitarbeiterverzeichnis, Beschwerdebeilagen 3 bzw. 4; <https://de.A._____.ch>, Rubriken «Über uns/Mitarbeitende/Mitarbeiter in Europa», sechste Kachel). Weiterhin ist er an der Organisation der jährlich stattfindenden «Mission Prayer & Praise Night» beteiligt (vgl. <<https://mppn.ch>>, Rubrik «Organizers») und führt einen «A._____-Gebetstag» durch, bei dem an mehreren Orten in der Schweiz namentlich Lobpreis und Fürbitte auf dem Programm stehen. Wie die Steuerverwaltung und die StRK richtig festhielten, ist das Beten ebenso wie die Durchführung von Gottesdiensten und daran angelehnten Veranstaltungen als kultische Handlung zu betrachten.

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