

100.2022.13/14U
HAT/STS/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 27. Dezember 2023

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häusler, Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Straub

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdeführerin

gegen

Verein A. _____
handelnd durch die statutarischen Organe
Beschwerdegegner

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer;
Aufhebung der Steuerbefreiung hinsichtlich Spendenfonds (Entscheide
der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7.12.2021;
100 20 438/439, 200 20 366)



Prozessgeschichte:

A.

Das A._____ ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) mit Sitz in Ab 1989 war der Verein A._____ wegen Gemeinnützigkeit für die Kantons- und Gemeindesteuern (Gewinn- und Kapitalsteuer sowie Erbschafts- und Schenkungssteuer) und für die direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer) steuerbefreit. Mit Verfügungen vom 6. April 2020 widerrief die Steuerverwaltung die Steuerbefreiung rückwirkend «per 31. Dezember 2018». Die hiergegen erhobene Einsprache vom 6. Mai 2020 blieb erfolglos (Entscheide vom 3.11.2020).

B.

Am 4. Dezember 2020 erhob der Verein A._____ bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) Rekurs (im Bereich der kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuer sowie im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer) und Beschwerde (im Bereich der direkten Bundessteuer [Gewinnsteuer]) mit dem Antrag, die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit sei in Bezug auf den Spendenfonds des Vereins aufrechtzuerhalten. Die StRK hiess die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 7. Dezember 2021 gut.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 7. Januar 2022 hat die Steuerverwaltung sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und beantragt die Aufhebung der angefochtenen Entscheide sowie (sinngemäss) die Bestätigung der Einspracheentscheide vom 3. November 2020.

Mit Verfügung vom 11. Januar 2022 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und der Verein A. _____ beantragen mit Vernehmlassung vom 26. Januar 2022 bzw. Beschwerdeantwort vom 21. Februar 2022 die Abweisung der Beschwerden.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Erwägungen:

1.

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 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.

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.

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

2.

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 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).

2.2 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 Folgen-

den 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, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 56 N. 27 ff., auch zum Folgenden; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl. 2022, Art. 56 N. 92, 95 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, 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).

2.3 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 werden. 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).

2.4 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 ausgeschieden sind (vgl. BVR 2008 S. 320 E. 4.1; 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). Im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen gemäss Art. 38a Bst. a StG bzw. Art. 33a DBG ist grundsätzlich für jeden der verfolgten Zwecke ein separater Rechtsträger zu schaffen, wobei auch das Führen von Spartenrechnungen zulässig ist (vgl. BVR 2008 S. 320 E. 4.1; KS Nr. 12 EStV, Ziff. III/4; Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 129; 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. 11).

3.

Mit Verfügungen vom 6. April 2020 und Einspracheentscheiden vom 3. November 2020 hat die Steuerverwaltung die Steuerbefreiung des Beschwerdegegners rückwirkend auf Anfang 2019 aufgehoben, weil dieser nicht (nur) im Allgemeininteresse tätig sei; dessen Therapien basierten auf dem christlichen Glauben und richteten sich an Personen mit freikirchlichem (oder landeskirchlichem) Hintergrund. Der Beschwerdegegner hat die Aufhebung seiner Steuerbefreiung einzig betreffend den Fonds für Spendengelder angefochten und ist insoweit mit seinen Anträgen vor der StRK durchgedrungen. Der Streitgegenstand ist auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht entsprechend beschränkt. Strittig und zu klären ist mithin nur, ob der Beschwerdegegner für seinen Spendenfonds weiterhin wegen der Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks von der Steuerpflicht zu befreien ist (teilweise Steuerbefreiung).

3.1 In den angefochtenen Entscheiden führt die StRK aus, das Therapieangebot des Beschwerdegegners fördere die Gesundheit und verfolge damit einen im Allgemeininteresse liegenden und dem Gemeinwohl dienenden Zweck. Da es grundsätzlich jeder potentiell interessierten Person offenstehe, das Therapieangebot zu nutzen, sei der Destinatärkreis hinreichend offen. Die Einbindung von Glaubensfragen oder das Sprechen eines Gebets mache aus einer Therapie noch keinen Gottesdienst, und es sei nicht ersichtlich, dass die angebotene Therapie ritualisierte und strukturierte Vollzugsformen der Religionsausübung beinhalte. Das Ziel der Gesundheitsförderung überwiege deutlich, demzufolge sei von einer ausschliesslich gemeinnützigen Zweckverfolgung des Beschwerdegegners und damit auch des Spendenfonds auszugehen. In den Spendenfonds würden einzig Spenden hinein- und Unterstützungsleistungen für «minderbemittelte Personen» zum Erhalt einer Therapie wieder hinausfliessen. Ein Erwerbs- oder Selbsthilfezweck sei darin nicht zu sehen, weshalb der Spendenfonds als uneigennützig einzustufen sei. Er sei ausserdem auch wettbewerbsneutral, was angesichts der fehlenden Ertragsüberschüsse für das gesamte Therapiezentrum gelte, und auch die organisatorische und buchhalterische Trennung der Sparten genüge den Anforderungen für eine separate bzw. teilweise Steuerbefreiung. Zusammenfassend seien die Voraussetzungen für eine teilweise, auf den Spendenfonds beschränkte Steuerbefreiung gegeben, sodass dieser weiterhin von der Steuer befreit bleibe.

3.2 Die Steuerverwaltung hält diesen Erwägungen in ihren Beschwerden entgegen, der Spendenfonds wende sich nicht an einen genügend offenen Destinatärkreis, zumal nur Klientinnen und Klienten des (steuerpflichtigen) Therapiezentrums eine Zuwendung erhalten könnten bzw. die begünstigten Personen in ihrer Therapiewahl nicht frei seien. Die Tätigkeit des Beschwerdegegners sei zudem nicht ausschliesslich gemeinnützig, da der Einbezug von kultischen Elementen einen integralen Teil des Angebots ausmache. Die Argumentation der StRK, dass die Einbindung von religiösen Elementen die Therapie noch nicht zum Gottesdienst mache, greife zu kurz, da eine Steuerbefreiung nur möglich sei, soweit die betreffende Betätigung vollumfänglich als gemeinnützig anerkannt werden könne. Tätigkeiten mit teilweise kultischen Inhalten seien jedoch nicht ausschliesslich gemeinnützig. Deshalb sei es entscheidend, dass die vom Beschwerdegegner angebotene Therapie

auch kultische Elemente enthalte. Weiter verfolge der Beschwerdegegner Erwerbs- bzw. Selbsthilfzwecke, was auch für den Spendenfonds gelte, der ausschliesslich Kostenbeteiligungen für Therapien beim Beschwerdegegner abdecke. Mit den Beiträgen aus dem Fonds würden nicht nur hilfesuschende Personen unterstützt, sondern auch ungedeckte Honorare des Beschwerdegegners bezahlt. Der Spendenfonds stelle daher eine Art Lohnausfallversicherung für die beim Verein angestellten Therapeutinnen und Therapeuten dar. Schliesslich erfülle der Spendenfonds auch nicht die Voraussetzung der Wettbewerbsneutralität. Dies zeige sich deutlich im Umstand, dass die «minderbemittelte» Klientenschaft des Beschwerdegegners bei anderen Anbieterinnen und Anbietern bzw. ohne die teilweise Kostenübernahme durch den Spendenfonds keine Therapie machen könnte (während der Beschwerdegegner diese Therapie zu den Vollkosten durchführe).

4.

Der Beschwerdegegner bezweckt gemäss seinen hier noch massgebenden Statuten vom 20. März 2018 (Vorakten StV [act. 3B] pag. 41 ff.), «psychisch leidenden Menschen durch Beratung, psychotherapeutische und psychiatrische Behandlung unter Einbezug des christlichen Glaubens zu helfen». Hierzu baut er Therapiezentren auf und fördert die Integration des christlichen Glaubens in Psychotherapie und Beratung (Art. 2). Der Verein sieht den «Dienst am psychisch leidenden Menschen» als Teil des Auftrags der Kirche und sucht die Verbindung und Zusammenarbeit mit den Landes- und Freikirchen (Art. 3). Die therapeutische Tätigkeit geschieht auf der Grundlage des biblischen Menschenbilds und den Erkenntnissen aus Psychologie, Psychiatrie und Psychotherapie. Der Verein ist um hohe Fachkompetenz sowohl in geistlich-theologischer als auch in psychologisch-psychiatrischer und psychotherapeutischer Hinsicht bestrebt. Der fachliche Austausch mit «anderen Fachleuten, denen die Verbindung von Glaube und Psychotherapie am Herzen liegt», wird gefördert (Art. 4). Unter dem Namen Spendenfonds besteht beim Beschwerdegegner ein Sondervermögen. Das hier noch massgebende Spendenreglement vom 20. März 2018 (Vorakten StV [act. 3B] pag. 38 ff.) stützt sich auf die Zielsetzungen des Beschwerdegegners und hält fest, jede Spende sei willkommen und unterstütze den Verein bei der

Umsetzung seiner Aufgaben und Ziele (Art. 1-3). Der Einsatz von Spendengeldern erfolgt – nach einer Abklärung der Einkommensverhältnisse und Finanzierungsmöglichkeiten der Klientschaft –, indem die Therapeutin oder der Therapeut beim Vereinssekretariat «um einen finanziellen Beitrag an die ungedeckten Therapie-/Beratungskosten» zugunsten der Klientschaft er sucht. Dabei gilt, dass die Therapeutinnen und Therapeuten je einzeln den Rahmen des ihnen zustehenden «Anteils des Unterstützungsfonds» nicht überschreiten dürfen (Art. 4). An der Mitgliederversammlung vom 8. Juni 2021 hat der Beschwerdegegner neue Statuten beschlossen, wobei sich diese nur punktuell von den hier noch anwendbaren Statuten 2018 unterscheiden: Gemäss einem neuen Art. 5 ist das Therapiezentrum des Beschwerdegegners konfessionell neutral und unabhängig von kirchlichen Organisationen. Der christliche Glaube werde «auf Wunsch [der] Klienten» in den therapeutischen Prozess einbezogen. Unverändert blieben aber die Umschreibung von Zweck und Mitteln in Art. 2-4 mit Einbezug des christlichen Glaubens, therapeutischer Tätigkeit auf der Grundlage des biblischen Menschenbilds, Zusammenarbeit mit den Landes- und Freikirchen sowie Austausch mit Fachleuten, die eine Verbindung von Glaube und Psychotherapie pflegen (Vorakten StRK [act. 3A] pag. 79 ff.). An der Mitgliederversammlung vom 8. Juni 2021 hat der Beschwerdegegner auch eine Neufassung des Spendenreglements beschlossen (vgl. Beschwerdebeilage [BB] 3), auf die hier nicht weiter eingegangen zu werden braucht.

5.

5.1 Vorab ist festzuhalten, dass die Auffassung der StRK, wonach auch überwiegend gemeinnützig tätige Organisationen gestützt auf Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG bzw. Art. 56 Bst. g DBG von der Steuerpflicht zu befreien sind, unzutreffend ist: Bereits der Gesetzeswortlaut hält klar fest, dass der Gewinn bzw. das Kapital «ausschliesslich und unwiderruflich» dem gemeinnützigen Zweck gewidmet sein muss. 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, die neben gemeinnützigen

Zwecken auch Kultuszwecke verfolgt, genügt angesichts dieser Formulierung nicht. Soweit sich die beiden Zielsetzungen trennen lassen, ist eine Steuerbefreiung dann möglich, wenn getrennte Rechtsträger vorliegen und damit in Bezug auf die gemeinnützigen Zwecke eine Ausschliesslichkeit der Widmung der Mittel hergestellt wird (vgl. vorne E. 2.4). 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 reicht nicht aus, wenn gemeinnützige Zwecke überwiegen, sondern ist erforderlich, dass die fragliche juristische Person ausschliesslich solche Zwecke verfolgt. Entgegen den Ausführungen in den angefochtenen Entscheidungen ist folglich Gemeinnützigkeit im Sinn von Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG bzw. Art. 56 Bst. g DBG nicht bereits dann zu bejahen, wenn die im Allgemeininteresse liegenden Zwecke überwiegen (vgl. vorne E. 3.1). Es stellt sich hier also nicht die Frage, ob die kultische Tätigkeit des Beschwerdegegners überwiegt (was die StRK verneint), sondern ist mit der Steuerverwaltung zu beurteilen, ob der Beschwerdegegner bzw. dessen Spendenfonds die Voraussetzung der Ausschliesslichkeit erfüllt oder neben gemeinnützigen auch kultische Tätigkeiten ausübt bzw. solchen dient.

5.2 Eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit bedingt wie erwähnt, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt und uneigennützig erfolgt (vgl. vorne E. 2.2 f.). Für eine teilweise, auf den Spendenfonds beschränkte Steuerbefreiung ist weiter vorausgesetzt, dass dieser rechnungsmässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen des Beschwerdegegners getrennt ist und ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dient (vgl. vorne E. 2.4). Dass die vom Beschwerdegegner angebotenen Therapien in erheblichem Umfang religiöse Aspekte beinhalten, ist soweit ersichtlich unbestritten und ergibt sich ohne Weiteres aus der Umschreibung von Zweck und Mittel des Vereins gemäss Art. 2-4 der Statuten (vgl. vorne E. 4). Dass sich der Beschwerdegegner in Art. 5 der Statuten 2021 neuerdings als konfessionell neutral und von kirchlichen Organisationen un-

abhängig deklariert (vorne E. 4), ist hier noch nicht relevant und steht im Übrigen in flagrantem Widerspruch zur unveränderten Zwecksetzung mit eindeutig christlicher Ausrichtung. Wie zentral der christliche Glaube für den Beschwerdegegner und das von ihm geführte Therapiezentrum ist, zeigt auch ein Blick in das Informationsblatt «Neues» vom Sommer 2021 (BB 4): Das Editorial thematisiert die Beziehung der Menschen zu Jesus bzw. zu Gott, der darauffolgende psychiatrische Fachartikel schliesst mit einem Abschnitt zu Hilfen aus christlicher Perspektive bei neurotischen Ängsten, der Nachruf auf den verstorbenen Leiter des Therapiezentrums betont dessen «grosses Anliegen, Psychologie und Glauben zu verbinden und in der Psychotherapie zu integrieren» und neue sowie austretende Mitarbeitende schildern ihren Weg zum Glauben. Im enthaltenen Tätigkeitsbericht 2020 wird der konfessionelle Hintergrund der Klientinnen und Klienten in Prozenten aufgeschlüsselt (freikirchlich 74 %, landeskirchlich 11 %), und ausgeführt, bei wie vielen Therapien ein Einbezug des Glaubens «explizit gewünscht» worden sei (BB 4, S. 14 ff.). Auch die von der Steuerverwaltung eingereichte Stellenausschreibung des Beschwerdegegners macht deutlich, dass der Glaube ein wichtiges Element in der angebotenen Therapie ist, wird doch für eine Anstellung die «Bereitschaft zur Integration von Psychotherapie und Glaube» vorausgesetzt und Erfahrung in der (Gebets-)Seelsorge gewünscht (BB 5).

5.3 Der Beschwerdegegner kann nach dem Gesagten für seinen Spendenfonds nur dann wegen Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken von der Steuerpflicht befreit werden, wenn er dessen Mittel ausschliesslich für solche einsetzt und dabei einen offenen Kreis von Destinatären berücksichtigt. Aus dem Spendenfonds werden unstreitig nur Therapien beim Beschwerdegegner (mit-)finanziert. Diese Therapien beinhalten in erheblichem Umfang religiöse Elemente, wird doch der christliche Glaube gemäss Vereinsstatuten und Tätigkeitsbericht regelmässig in die Beratung und Behandlung einbezogen (vgl. dazu E. 5.4 hiernach). Weiter kommen die Mittel aus dem Spendenfonds einerseits dem Beschwerdegegner selber (als Arbeitgeber) zu, indem sie die Entlohnung der bei ihm angestellten Therapeutinnen und Therapeuten finanzieren. Andererseits kommen sie in Form einer Ermässigung oder Kostenübernahme den Personen zugute, die eine Therapie beim Beschwerdegegner machen, diese aber nicht aus eigenen Mitteln bezahlen können.

Da das Geld zwingend in eine vom Beschwerdegegner angebotene Therapie fliesst, ist der Kreis der begünstigten Personen (Destinatärinnen und Destinatäre) stark eingeschränkt auf jene therapiewilligen Personen, die eine Therapie beim Beschwerdegegner machen möchten. Insbesondere werden keine anderen Institutionen als der Beschwerdegegner und auch keine nicht für ihn tätigen Therapeutinnen und Therapeuten berücksichtigt. Angesichts der starken Fokussierung der Therapien auf den christlichen Glauben und freikirchliche Gruppen erscheint der Kreis der möglichen Begünstigten – anders als die Vorinstanz in den angefochtenen Entscheiden erwogen hat (vgl. E. 8.1) – nicht als hinreichend offen; daran ändert nichts, dass interessierte Personen nicht verpflichtet sind, dem Beschwerdegegner beizutreten bzw. Mitglied zu werden.

5.4 Wie die Steuerverwaltung in den Beschwerden zutreffend ausführt, erfüllt der Spendenfonds weiter auch die Voraussetzung der ausschliesslichen Verwendung der Mittel im Allgemeininteresse nicht. Er ist von den nicht gemeinnützigen, namentlich den religiösen Zwecken des Beschwerdegegners nicht hinreichend getrennt, da seine Mittel nur der Finanzierung von durch den Beschwerdegegner durchgeführten Therapien dienen, welche massgeblich religiöse Elemente enthalten (vgl. vorne E. 4 und E. 5.2). Der Einbezug der christlichen Glaubenslehre in die Therapie macht zwar – in den Worten der StRK – noch keinen Gottesdienst aus derselben. Die Therapien des Beschwerdegegners weisen durch den Glaubensbezug aber erhebliche kultische Komponenten und eine klar religiöse Ausrichtung auf, sodass seine Tätigkeit nicht mehr ausschliesslich dem Allgemeininteresse der Gesundheitsförderung dient, sondern zumindest teilweise auch den (Selbst-)Zweck der Glaubensstärkung und -verbreitung beinhaltet. Dabei ist nicht erforderlich, dass gottesdienstähnliche Handlungen in die Therapie einbezogen oder gar einen überwiegenden Teil derselben ausmachen würden. So oder anders scheitert die Steuerbefreiung mit Blick auf die religiöse Ausrichtung der Therapien am erforderlichen ausschliesslich gemeinnützigen Zweck, da der Spendenfonds wie der (selber nicht mehr steuerbefreite) Beschwerdegegner (auch) die Interessen der freikirchlichen bzw. christlichen Glaubensgemeinschaft verfolgt und damit nicht als uneigennützig gelten kann.

5.5 Aus diesen Erwägungen folgt, dass der Spendenfonds nicht ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dient. Der Beschwerdegegner hat damit weder bei den kantonalen Steuern (Gewinn- und Kapitalsteuer sowie Erbschafts- und Schenkungssteuer) noch bei der direkten Bundessteuer (Gewinnsteuer) Anspruch auf eine teilweise Steuerbefreiung gestützt auf Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG und Art. 56 Bst. g DBG. Dabei kann offenbleiben, ob mit der Finanzierung eigener Therapien zusätzlich ein – die Gemeinnützigkeit ebenfalls ausschliessender – Erwerbszweck verfolgt wird. Die Beschwerden der Steuerverwaltung erweisen sich als begründet und sind gutzuheissen. Die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 3. November 2020 sind zu bestätigen, soweit sie nicht bereits in Rechtskraft erwachsen sind (vgl. vorne E. 3 Ingress).

6.

6.1 Bei diesem Ausgang der Verfahren hat der unterliegende Beschwerdegegner die Verfahrenskosten 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]).

6.2 Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu zu verlegen. Danach wird der Beschwerdegegner auch in den Verfahren vor der StRK kostenpflichtig (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Dezember 2021 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 3. November 2020 im Sinn der Erwägungen bestätigt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Dezember 2021 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 3. November 2020 im Sinn der Erwägungen bestätigt.
3. a) Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'000.--, werden dem Beschwerdegegner auferlegt.

b) Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Parteikosten gesprochen.
4. a) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'200.--, werden dem Beschwerdegegner auferlegt.

b) Für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Beschwerdegegner
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.