

100.2022.17/18U
HAT/STS/CHS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 13. März 2024

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

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

gegen

Verein A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ... und Rechtsanwältin ...
Beschwerdegegner

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer;
Aufhebung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit (Entscheide der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. Dezember 2021;
100 20 293, 200 20 238)



Prozessgeschichte:

A.

Die A._____ ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) mit Sitz in Bern. Ab 1990 war der Verein wegen Gemeinnützigkeit für die Kantons- und Gemeindesteuern (Gewinn- und Kapitalsteuer sowie Erbschafts- und Schenkungssteuer) und für die direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer) steuerbefreit (Verfügung der Steuerverwaltung vom 28.12.1990). Mit Verfügungen vom 10. Januar 2018 widerrief die Steuerverwaltung die Steuerbefreiung rückwirkend per 31. Juli 2017. Die hiergegen erhobenen Einsprachen vom 12. Februar 2018 blieben erfolglos (Entscheide vom 1.7.2020).

B.

Am 3. August 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 Einspracheentscheide seien aufzuheben und die mit Verfügung vom 28. Dezember 1990 gewährte Steuerbefreiung sei zu bestätigen. 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. Sie beantragt, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 1. Juli 2020 seien zu bestätigen.

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 9. März 2022 die Abweisung der Beschwerden. Die Steuerverwaltung hat sich mit Replik vom 31. März 2022 noch einmal zur Sache geäußert. Der Verein A. _____ hat mit Duplik vom 13. April 2022 an seinen Anträgen festgehalten, während die StRK auf erneute Stellungnahme verzichtet hat (Eingabe vom 13.4.2022).

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 Urteilschrift 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 Befreiung von der Steuerpflicht ist für Privatschulen grundsätzlich sowohl wegen Gemeinnützigkeit als auch wegen der Verfolgung von öffentlichen Zwecken denkbar. Eine Steuerbefreiung wegen der Verfolgung von öffentlichen Zwecken setzt voraus, dass die juristische Person eine öf-

fentliche 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 Nr. 14]; BVR 2008 S. 320 E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 56 N. 57). Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke stehen einer Steuerbefreiung 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, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 56 N. 37c, 39a; vgl. zum Ganzen 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). Die Steuerverwaltung hat eine Befreiung von der Steuerpflicht wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke in den Verfügungen vom 10. Januar 2018 geprüft und abgelehnt. Die Verfügungen blieben in diesem Punkt unangefochten. Eine allfällige Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zweckverfolgung ist daher nicht zu prüfen.

2.3 Eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit setzt voraus, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt und uneigennützig erfolgt. Die Steuerbefreiung ist nur möglich, wenn eine solche Tätigkeit nicht bloss statutarisch festgeschrieben ist, sondern die steuerbefreite Zwecksetzung 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]; BVR 2012 S. 443 E. 5.2 [bestätigt durch BGER 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17.8.2012]; Greter/Greter, a.a.O., Art. 56 DBG N. 27 f., auch zum Folgenden; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl. 2022, 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).

2.3.1 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, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl. 2022, Art. 56 N. 100 ff.; vgl. KS Nr. 12 EStV, Ziff. II/3).

2.3.2 Die steuerbefreite Aktivität muss ausschliesslich auf gemeinnützige Zwecke ausgerichtet sein. 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, a.a.O., Art. 56 N. 25, 32a, 36; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., 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 Tätigkeit muss aus selbst-

losen, altruistischen Motiven erbracht werden (Greter/Greter, a.a.O., Art. 56 N. 31): Gemeinnützigkeit ist nur gegeben, wenn mit den Leistungen an Dritte erhebliche personelle oder finanzielle Opfer erbracht werden, wenn also der Leistung keine Gegenleistung gegenübersteht (BVR 2012 S. 443 E. 5.2 [bestätigt durch BGer 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17.8.2012]; BGer 2C_385/2020 vom 25.6.2020 E. 4.2.3, 2C_835/2016 vom 21.3.2017 E. 2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 56 N. 72).

3.

3.1 Mit Verfügungen vom 10. Januar 2018 und Einspracheentscheiden vom 1. Juli 2020 hat die Steuerverwaltung die Steuerbefreiung des Beschwerdegegners rückwirkend auf den 31. Juli 2017 widerrufen. Sie ist der Auffassung, der Beschwerdegegner verlange marktübliche Schulgelder, Betreuungsgebühren und Verpflegungspreise, sodass die Schule seit mehreren Jahren Gewinne erziele. Sie werde geschäftsmässig betrieben und verfolge Erwerbszwecke, was der Steuerbefreiung entgegenstehe. Ausserdem finanziere sich der Beschwerdegegner hauptsächlich über die Schulgelder, die Einnahmen aus der Mittagsbetreuung und die Einschulungsgebühren, wohingegen finanzielle Opfer und Fronarbeit kaum ins Gewicht fallen würden. Eine erhebliche Opferbereitschaft liege damit nicht vor.

3.2 Die StRK erwog in den angefochtenen Entscheiden, da neben der Volksschule auch private Schuleinrichtungen zugelassen seien, um die (öffentlichen) Bildungszwecke zu erfüllen, liege die Tätigkeit des Beschwerdegegners im Allgemeininteresse. Angesichts des abgestuften Tarifs für Schulgelder und der Möglichkeit einer Unterstützung aus einem Härtefallfonds sei die Privatschule für eine «grosse Bandbreite von Familien» finanzierbar. Der Destinatärkreis sei damit genügend offen. Zwar nehme der Beschwerdegegner durch das Erheben von Schulgeld am Wirtschaftsleben teil und stehe im Wettbewerb mit anderen Schulen, er sei aber auf eine Minimalrendite angewiesen, um langfristig überleben zu können. Die erzielten Gewinne hätten sich in der Gesamttendenz zurückgebildet und seien aktuell auf einem Niveau, das einer Steuerbefreiung nicht entgegenstehe. Die erfolgte Erhöhung des Eigenkapitals sei mit Blick auf den Ausbau des Angebots auf die Ober-

stufe (7.-9. Schuljahr) und die unsichere künftige Auslastung der Klassen gerechtfertigt und lasse ebenfalls nicht auf eine schädliche Gewinnabsicht schliessen. Die Gewinne hätten sodann nur erreicht werden können, weil namentlich die Lehrpersonen Opfer in Form von Lohnverzicht erbracht hätten. Da keine Erwerbszwecke vorliegen würden, sei der Widerruf der Steuerbefreiung nicht angebracht.

3.3 Die Steuerverwaltung hält diesen Erwägungen in ihren Beschwerden entgegen, der Beschwerdegegner fördere zwar mit seinem Bildungsangebot das Gemeinwohl, er erfülle dabei aber auch Sonderinteressen einer bestimmten Bevölkerungsgruppe: Der Besuch einer Privatschule befriedige stets auch das Bedürfnis nach einer speziellen, den eigenen Vorstellungen entsprechenden Betreuungs- und Schulungsform. Die betreffenden Familien seien bereit, hierfür ein nicht unerhebliches Entgelt zu leisten, obschon der Besuch einer öffentlichen Schule mit denselben Ausbildungszielen nicht mit solchen (Mehr-)Kosten verbunden wäre. Weiter sei das Angebot des Beschwerdegegners auf eine gut bis sehr gut verdienende Klientel ausgerichtet und stehe nicht allen sozialen Schichten offen. Steuerrechtlich sei dies als eingeschränkter Destinatärkreis zu würdigen. Der Beschwerdegegner erfülle auch die Voraussetzung der subjektiven Uneigennützigkeit nicht, da er Erwerbszwecke verfolge, gewinnorientiert wirtschaftete und im Wettbewerb mit anderen Privatschulen stehe. Schliesslich sei weder hinreichend belegt, dass die angestellten Lehrpersonen tatsächlich ein Opfer in Form von Lohnverzicht erbringen würden, noch dass der Anteil dieser Opferleistungen geradezu das finanzielle Rückgrat des Beschwerdegegners darstelle und damit erheblich im Sinn der Rechtsprechung sei.

3.4 Der Beschwerdegegner erwidert in der Beschwerdeantwort, es liege im Allgemeininteresse, über ein vielfältiges Angebot an Ausbildungsstätten mit verschiedenen pädagogischen Grundsätzen zu verfügen. Andernfalls würde der Kanton nicht Leistungsvereinbarungen mit Privatschulen abschliessen. Die Pädagogik von ... sei zudem anerkannt und werde auch an der Pädagogischen Hochschule Bern gelehrt. Es sei Sache der Eltern, wie sie ihr Einkommen verwenden und ob sie ihr Geld für die Bezahlung einer Privatschule einsetzen wollten oder nicht. Offenbar seien auch weniger gutverdienende Eltern bereit, «das Schulgeld zu bezahlen – wenn nötig unter

Verzicht auf andere Ausgaben wie Auto, Ferien oder Luxusanschaffungen». Die Schlussfolgerung der Steuerverwaltung, Eltern mit einem steuerbaren Einkommen unter Fr. 15'000.-- könnten ihre Kinder nicht in die Schule des Beschwerdegegners schicken, sei eine «unbelegte Mutmassung». Auch Kinder von Eltern mit einem sehr tiefen steuerbaren Einkommen hätten in der Vergangenheit diese Schule besucht. Die StRK habe den Destinatärkreis daher zu Recht als hinreichend offen qualifiziert. Der Beschwerdegegner verfolge keine wirtschaftliche Tätigkeit und sei nicht gewinnorientiert. Infolge eines grossen Zulaufs an Kindern habe der Verein ab dem Jahr 2013/2014 unerwartet wieder Gewinne erzielt, was er indes nicht aktiv angestrebt habe. Bereits kleine Veränderungen in der Auslastung der Klassen könnten dazu führen, dass wiederum Verluste anfallen und der Fortbestand der Schule gefährdet würde. Ausserdem sei bei den erwirtschafteten Gewinnen zu beachten, dass jeweils eine Person beim Beschwerdegegner Zivildienst leiste, was jährlich einen ersparten Aufwand von ca. Fr. 45'000.-- ausmache. Diese Einsparung könnte der Beschwerdegegner nicht mehr machen, wenn er nicht mehr wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht befreit und daher nicht mehr als Einsatzbetrieb für Zivildienstleistende anerkannt würde. Auch die erforderliche Opferbereitschaft sei gegeben: So seien die Löhne der Lehrpersonen knapp 14 % tiefer als die vergleichbaren Löhne bei kantonal angestellten Lehrkräften, was einer jährlichen Ersparnis bzw. einem finanziellen Opfer von rund Fr. 55'000.-- entspreche. Auch die Mitglieder von Vorstand und Geschäftsleitung würden durch ihr zeitintensives und ehrenamtliches Engagement erhebliche Opfer erbringen. Schliesslich finde durch die abgestuften Schulgebühren eine «Querfinanzierung» statt, was ein finanzielles Opfer derjenigen Familien sei, deren Schulgeld über dem Durchschnitt liege. Die Gemeinnützigkeit des Beschwerdegegners sei damit gegeben.

4.

Aus- und Weiterbildung liegen im Interesse der Allgemeinheit, und das Anbieten von Grundschulunterricht gilt als förderungswerter Zweck (vgl. vorne E. 2.3.1; Praxishinweise SSK Ziff. 2/II; Art. 11 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Dass die Privatschule des Beschwerdegegners eine spezifi-

sche, von derjenigen der Volksschule abweichende pädagogische Ausrichtung hat, führt für sich allein genommen nicht dazu, dass er mit seiner Tätigkeit Sonderinteressen verfolgt und deshalb nicht mehr als gemeinnützig erscheint. Vertieft zu prüfen ist hingegen die Frage, ob hier der Kreis derjenigen, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, hinreichend offen ist, um von einer Tätigkeit des Beschwerdegegners im Interesse der Allgemeinheit auszugehen.

4.1 Im Fall des Beschwerdegegners ist unbestritten, dass die Aufnahme der Schülerinnen und Schüler nicht von Kriterien wie Nationalität, Sprache, Religion oder sozialer Herkunft abhängig gemacht wird (vgl. dazu Art. 67 Abs. 1 Bst. a des Volksschulgesetzes vom 19. März 1992 [VSG; BSG 432.210]). Indes ist der Schulbesuch nicht kostenlos, was zwangsläufig zu einer gewissen Beschränkung des Zugangs zum grundsätzlich förderungswerten Unterricht führt. Ob die Privatschule des Beschwerdegegners tatsächlich einen offenen Destinatärkreis im Sinn der Rechtsprechung aufweist, hängt deshalb massgeblich davon ab, ob das erhobene Schulgeld effektiv für weite (wenn auch nicht geradezu für alle) Bevölkerungskreise erschwinglich ist. Wenn sich ein entgeltliches Angebot zwar an die gesamte Öffentlichkeit richtet, aber nur für einen Teil der Bevölkerung auch tatsächlich bezahlbar ist, erweist es sich nicht als gemeinnützig im Sinn von Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG bzw. Art. 56 Bst. g DBG.

4.2 Gemäss den Angaben auf der Internetseite des Beschwerdegegners beträgt das monatliche Schulgeld zwischen Fr. 716.-- und Fr. 1'375.-- für die Unter- und Mittelstufe und zwischen Fr. 850.-- und Fr. 1'650.-- für die Sekundarstufe 1 (jeweils für das erste Kind einer Familie; das zweite Kind erhält eine Reduktion um 25 %, das dritte Kind eine Reduktion um 75 %). Der konkrete Betrag ist abhängig vom Einkommen und Vermögen der Eltern. In begründeten Fällen kann aus einem Unterstützungsfonds ein monatlicher Beitrag von maximal Fr. 150.-- an das Schulgeld bezahlt werden (vgl. Erläuterungen zur Schulgeldordnung, abrufbar unter: <....ch>, Rubriken Schule/Schulgeld). Aus der Tarif/Schulgeldordnung ab 2017/2018 (Vorakten StV [act. 3B] pag. 97) ist ersichtlich, dass das minimale Schulgeld der Unter- und Mittelstufe von damals monatlich Fr. 695.-- (heute Fr. 716.--) von Familien mit einem steuerbaren Jahreseinkommen unter Fr. 15'000.-- und einem

steuerbaren Vermögen von weniger als Fr. 100'000.-- erhoben wird. Mit steigendem Einkommen und/oder Vermögen erhöht sich der Tarif graduell. Das maximale monatliche Schulgeld von damals Fr. 1'335.-- (heute Fr. 1'375.--) ist einerseits (unabhängig vom Vermögen) ab einem steuerbaren Jahreseinkommen von Fr. 104'000.-- geschuldet. Liegt steuerbares Vermögen über Fr. 400'000.-- vor, gilt bereits ab einem steuerbaren Jahreseinkommen von Fr. 62'000.-- der Höchstattarif. Im Rahmen der graduellen Abstufung gilt sodann beispielsweise bei einem steuerbaren Jahreseinkommen von Fr. 80'000.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 260'000.-- oder bei einem steuerbaren Jahreseinkommen von Fr. 70'000.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 340'000.-- der maximale Tarif. Konkret berechnet sich das monatliche Schulgeld für die Unter- und Mittelstufe gemäss Tarif/Schulgeldordnung ab 2017/2018 wie folgt:

Grundtarif/Minimum:	Fr. 695.--
plus Einkommensanteil:	0.75 % des Einkommens über Fr. 15'000.--
plus Vermögensanteil:	0.1 % des Vermögens über Fr. 100'000.--
Maximaltarif:	Fr. 1'335.--

4.3 Diese Beträge können wie folgt in Relation gesetzt werden:

4.3.1 Das durchschnittliche monatlich verfügbare Einkommen von in der Schweiz lebenden Paaren (bzw. Familien) mit zwei Kindern beträgt gemäss den Erhebungen des Bundesamts für Statistik (BFS) Fr. 9'426.-- (vgl. Haushaltsbudgeterhebung, Haushaltseinkommen und -ausgaben von Paaren mit Kindern nach Anzahl Kinder, dargestellter Zeitraum 2015-2017, abrufbar unter: <bfs.admin.ch>, Rubriken Statistiken finden/20 – Wirtschaftliche und soziale Situation der Bevölkerung/Einkommen, Verbrauch und Vermögen/Haushaltseinkommen und -ausgaben). Umgerechnet auf ein Jahr beträgt es damit schweizweit im Durchschnitt Fr. 113'112.--. Das verfügbare Einkommen berechnet sich hierbei aus dem Bruttoeinkommen abzüglich Sozialversicherungsbeiträge, Steuern und obligatorische Krankenkassenprämien; es ist insofern in betraglicher Hinsicht in genügendem Mass mit dem steuerbaren Einkommen vergleichbar, um hier für die Tarifbestimmung herangezogen zu werden, auch wenn das steuerbare Einkommen (aufgrund der unterschiedlichen Zusammensetzung der berücksichtigten Abzüge) für geringe bis durchschnittliche Einkommen ein wenig tiefer ausfallen mag. Diesem

Umstand kann Rechnung getragen werden, indem der Zuschlag, der gemäss dem Schulgeld-Tarif 2017/2018 ab einem steuerbaren Einkommen von Fr. 15'000.-- geschuldet ist, hier erst ab einem verfügbaren Einkommen von Fr. 20'000.-- berücksichtigt wird (Anpassung Einkommensanteil). Mit anderen Worten werden im Folgenden vom verfügbaren Einkommen Fr. 5'000.-- abgezogen und der resultierende Betrag wird als (angepasstes) steuerbares Einkommen zur Ermittlung des Tarifs verwendet. Zu beachten ist in Bezug auf das durchschnittliche verfügbare Einkommen ausserdem, dass im Kanton Bern im schweizweiten Vergleich überdurchschnittlich hohe Krankenkassenprämien und wesentlich höhere Steuern anfallen. Es rechtfertigt sich daher, für den Kanton Bern von einem leicht reduzierten durchschnittlich verfügbaren Einkommen von monatlich Fr. 9'000.-- bzw. jährlich Fr. 108'000.-- auszugehen.

4.3.2 Basierend auf diesen Zahlen und der Schulgeldregelung des Beschwerdegegners würde eine vierköpfige Familie mit durchschnittlichem Einkommen (unabhängig von allfälligem Vermögen) für die private Beschulung des ersten Kindes in der Unter- und Mittelstufe den Höchstbetrag von monatlich Fr. 1'335.-- (aktuell Fr. 1'375.--) bzw. jährlich Fr. 16'020.-- bezahlen (auch bei Anpassung des Einkommensanteils; vgl. E. 4.3.1 hiervor). Der Betrag von Fr. 1'335.-- für die private Beschulung eines Kindes scheint bei einem monatlich verfügbaren Einkommen von Fr. 9'000.-- nicht unerheblich, wenn man bedenkt, dass von diesem Betrag auch die Auslagen für Wohnungsmiete, Nahrungsmittel, Bekleidung, Haushaltsführung, Pflege, Mobilität (Abonnemente, Fahrräder und/oder Auto) und allfällige Freizeitbetätigungen aller Familienmitglieder sowie Betreuungskosten des zweiten Kindes zu begleichen sind. Bereits der betriebsrechtliche Grundbetrag für eine Familie mit zwei Kindern (eines über, eines unter zehnjährig) beträgt Fr. 2'700.-- (vgl. Kreisschreiben Nr. B1 der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen des Obergerichts des Kantons Bern vom 1.4.2010 in der Fassung vom 1.7.2020 [nachfolgend: KS B1], Beilage 1 Ziff. I). Für die Berechnung des zivilprozessualen Zwangsbedarfs, der den tatsächlichen Bedürfnissen im Alltag besser entspricht als das absolute Minimum für eine Zwangsvollstreckung, wird der Grundbetrag um 30 % erhöht auf Fr. 3'510.--. Er umfasst namentlich die Ausgaben für Nahrungs- und Genussmittel, Kleidung und Wäsche einschliesslich deren Instandhaltung, Unterhalt der Woh-

nungseinrichtung, Privatversicherungen, Beleuchtung, Kochstrom und/oder Gas, Kulturelles, Bildung und Erholung, Körper- und Gesundheitspflege sowie Radio-, TV- und Telefongebühren (vgl. Kreisschreiben Nr. 1 der Zivilabteilung des Obergerichts und des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 25.1.2011 [nachfolgend: KS 1], Bst. A und C). Die Aufwendungen für Wohnungsmiete und Berufsauslagen sind darin aber nicht enthalten (vgl. KS B 1, Beilage 1 Ziff. II; KS 1 Bst. C Ziff. 2). Werden vom monatlich verfügbaren Einkommen der zivilprozessuale Grundbedarf sowie ein beispielhafter Mietzins von Fr. 1'700.--, Nebenkosten von Fr. 200.-- und geschätzte Berufskosten von Fr. 500.-- abgezogen, verbleiben monatlich Fr. 3'090.-- frei verfügbar. Für Familien mit einem durchschnittlichen Einkommen dürfte die Schule des Beschwerdegegners damit für ein Kind (monatliches Schulgeld von Fr. 1'335.--) zwar noch erschwinglich, aber wohl bereits mit finanziellen Einschränkungen verbunden sein. Das um 25 % reduzierte Schulgeld – ausmachend Fr. 1'001.25 pro Monat – für eine allfällige private Beschulung des zweiten Kindes beim Beschwerdegegner würde das Budget wohl bereits erheblich belasten, zumal diesfalls Schulgeld in der Höhe von insgesamt Fr. 2'336.25 anfallen und der frei verfügbare Betrag sich auf rund Fr. 700.-- reduzieren würde.

4.3.3 Eine Familie mit zwei Kindern und einem monatlichen verfügbaren Einkommen von ca. Fr. 7'000.-- bzw. einem steuerbaren Jahreseinkommen von ca. Fr. 84'000.-- und einem steuerbaren Vermögen von weniger als Fr. 100'000.-- bezahlt gemäss dem Schulgeld-Tarif 2017/2018 monatlich Fr. 1'175.-- für das erste beim Beschwerdegegner beschulte Kind (bei Anpassung des Einkommensanteils; vgl. vorne E. 4.3.1). Wenn vom verfügbaren Einkommen der zivilprozessuale Grundbedarf von Fr. 3'510.-- (vgl. KS 1), ein moderater Mietzins von Fr. 1'500.-- und Nebenkosten von Fr. 150.-- sowie das Schulgeld von Fr. 1'175.-- abgezogen werden, bleiben monatlich bloss Fr. 665.-- übrig für alles, was über den Grundbedarf hinausgeht, sowie für unregelmässig anfallende oder unvorhergesehene Ausgaben und Rückstellungen. Für das zweite Kind würde gemäss dem Schulgeld-Tarif 2017/2018 monatlich ein Schulgeld von Fr. 881.25 anfallen, womit die monatlichen Fixausgaben das verfügbare Einkommen bereits übersteigen würden.

4.3.4 Eine vierköpfige Familie mit einem monatlichen verfügbaren Einkommen von ca. Fr. 5'000.-- bzw. einem steuerbaren Jahreseinkommen von ca. Fr. 60'000.-- und einem steuerbaren Vermögen von weniger als Fr. 100'000.-- bezahlt gemäss dem Schulgeld-Tarif 2017/2018 monatlich Fr. 995.-- Schulgeld für das erste beim Beschwerdegegner beschulte Kind (bei Anpassung des Einkommensanteils; vgl. vorne E. 4.3.1). Wenn vom verfügbaren Einkommen der zivilprozessuale Grundbedarf von Fr. 3'510.-- gemäss KS 1 und ein moderater Mietzins von Fr. 1'500.-- und Nebenkosten von Fr. 150.-- sowie der genannte Betrag für das Schulgeld abgezogen werden, fehlen für die Deckung der Grundbedürfnisse monatlich mehr als Fr. 1'000.--. Dies bedeutet, dass das Schulgeld gänzlich aus Ersparnissen finanziert werden müsste, damit eine private Beschulung beim Beschwerdegegner möglich wäre. Gleiches gilt für die weiteren Kosten von monatlich Fr. 746.25 für die private Beschulung des zweiten Kindes beim Beschwerdegegner.

4.3.5 Der Mindesttarif von monatlich Fr. 695.-- (aktuell Fr. 716.--) ist vorgesehen für Familien mit einem steuerbaren Einkommen unter Fr. 15'000.-- und einem steuerbaren Vermögen unter Fr. 100'000.--. Bei diesen finanziellen Gegebenheiten hat die Familie ein verfügbares Einkommen von weniger als Fr. 2'000.-- pro Monat, wovon sie über einen Drittel für das Schulgeld ausgeben müsste. Es ist offensichtlich, dass die verbleibenden rund Fr. 1'300.-- nicht ausreichen würden, um die Miete und den Grundbedarf der Familie zu decken.

4.4 Aus den angestellten Überlegungen zu den Tarifen für die Unter- und Mittelstufe (1.-6. Klasse) ergibt sich, dass der Besuch der Schule des Beschwerdegegners für Familien mit einem durchschnittlichen Einkommen wohl mit finanziellen Einschränkungen verbunden, aber zumindest für ein Kind erschwinglich sein dürfte. Die private Beschulung beider Kinder beim Beschwerdegegner dürfte das Familienbudget bereits erheblich belasten und darum kaum mehr tragbar sein (vgl. vorne E. 4.3.2). Jedenfalls für Familien mit einem Einkommen unter dem Durchschnitt und insbesondere für einkommensschwächere Familien ist das Schulgeld bereits für ein Kind nicht mehr bezahlbar. Für Schülerinnen und Schüler der Oberstufe (Sekundarstufe 1) erhöhen sich sowohl der Grund- als auch Maximaltarif, sodass der

private Schulbesuch beim Beschwerdegegner für ältere Kinder mit noch weitergehenden finanziellen Einschränkungen für die betreffenden Familien verbunden ist (vgl. vorne E. 4.2). Letztlich gesteht der Beschwerdegegner selber zu, dass es jedenfalls für «weniger gut verdienende Eltern» erheblicher finanzieller Einschränkungen bedarf, um das Schulgeld aufzubringen (Beschwerdeantwort Ziff. 3.3). Das Argument des Beschwerdegegners, es sei «Sache der Eltern und nicht der Steuerverwaltung», wie sie ihr Einkommen verwenden und ob sie das Schulgeld «zum Wohl ihrer Kinder aufbringen wollen oder nicht», greift mit Blick auf die Frage, ob die Schule wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht befreit werden kann und ob insbesondere der Kreis derjenigen, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, hinreichend offen ist, zu kurz. Wenn die Eltern für die Bezahlung der Privatschule – wie in der Beschwerdeantwort vorgeschlagen wird – auf Auto, Ferien und «Luxusanschaffungen» verzichten müssen, kann nicht die Rede sein von einem Angebot, das einer breiten Öffentlichkeit zugänglich und gemeinnützig ist. Dies umso weniger, wenn bereits Familien mit leicht unterdurchschnittlichem verfügbarem Einkommen sich für die Beschulung zweier Kinder in ihrer Lebenshaltung massgeblich einschränken müssten.

4.5 Daran ändert nichts, dass in begründeten Einzelfällen ein monatlicher Beitrag von maximal Fr. 150.-- aus einem Unterstützungsfonds an das Schulgeld geleistet werden kann. Ausgehend vom Beispiel, in dem der Mindesttarif geschuldet wäre, würde nach wie vor ein Schulgeld von monatlich Fr. 566.-- verbleiben, was immer noch eine erhebliche Summe darstellt und den Schulbesuch bei den entsprechenden bescheidenen finanziellen Verhältnissen nicht zu ermöglichen vermag (vgl. vorne E. 4.3.5). Ohnehin können aus dem Fonds maximal vier Schülerinnen und Schüler gleichzeitig unterstützt werden (vgl. Bestimmungen des Unterstützungsfonds, Vorakten StV [act. 3B] pag. 95). Die Unterstützung kann also von vornherein lediglich einer kleinen Minderheit der Familien zugutekommen. Der jährlich verfügbare Unterstützungsbetrag aus dem Fonds beläuft sich auf Fr. 7'200.--, was angesichts des Umstands, dass die Schule ohne finanzielle Unterstützung für Familien mit durchschnittlichem Einkommen wohl nur knapp und für einkommensschwächere Familien gar nicht erschwinglich ist (vgl. vorne E. 4.3.1 ff.), als gering bezeichnet werden muss. Die Möglichkeit einer Unterstützung aus dem Fonds sowie die in einem Einzelfall erfolgte Stundung

mit späterem Verzicht auf das geschuldete Schulgeld (vgl. Beilage 5 zur Beschwerdeantwort, act. 6A) vermögen daher nichts daran zu ändern, dass die Privatschule des Beschwerdegegners für einkommensschwächere Familien im Grunde nicht zugänglich ist.

4.6 Nach dem Gesagten erweist sich der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. die Unterstützung zukommen kann, nicht als hinreichend offen, um von einer solidarischen Handlungsweise und einer gemeinnützigen Tätigkeit auszugehen (vgl. vorne E. 2.3.1). Die weiteren Voraussetzungen für eine Befreiung von der Steuerpflicht wegen der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken müssen bei diesem Ergebnis nicht geprüft werden. Der Beschwerdegegner erfüllt die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken nicht. Die Beschwerden der Steuerverwaltung erweisen sich als begründet; die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 1. Juli 2020 zu bestätigen.

5.

5.1 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]).

5.2 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 1. Juli 2020 wird 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 1. Juli 2020 wird bestätigt.
3. a) Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'000.--, werden dem Beschwerdegegner auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.

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. 1'000.--, 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.