

100.2023.28/29U
HAT/STS/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 27. Dezember 2023

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

Verein A. _____
handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer;
Aufhebung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ab 2022
(Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
14. Dezember 2022; 100 22 22/23, 200 22 21)



Prozessgeschichte:

A.

A._____ ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) mit Sitz in Ab 1989 war A._____ wegen Gemeinnützigkeit und/oder der Verfolgung von Kultuszwecken für die Kantons- und Gemeindesteuern (Gewinn- und Kapitalsteuer sowie Erbschafts- und Schenkungssteuer) und für die direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer) jeweils steuerbefreit (letztmals bestätigt mit Verfügung vom 5.9.2014 wegen Gemeinnützigkeit und Kultuszwecken [gemischte Steuerbefreiung mit Spartenrechnung]). Mit Verfügungen vom 27. August 2021 widerrief die Steuerverwaltung die Steuerbefreiung per 31. Dezember 2021. Die hiergegen erhobenen Einsprachen vom 23. September 2021 wies die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 13. Januar 2022 ab, befreite den Verein A._____ jedoch rückwirkend ab dem 1. Januar 2022 neu vollumfänglich wegen Verfolgung von Kultuszwecken von der Steuerpflicht.

B.

Am 11. Februar 2022 erhob A._____ Rekurs (im Bereich der kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuer sowie im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer) und Beschwerde (im Bereich der direkten Bundessteuer [Gewinnsteuer]) bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Die StRK wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 14. Dezember 2022 ab.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 16. Januar 2023 hat A._____ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit dem Antrag, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und der Verein sei weiterhin wegen Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken und Kultuszwecken von der Steuerpflicht zu befreien, eventuell seien die angefochtenen Entscheide auf-

zuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Mit Verfügung vom 17. Januar 2023 hat die Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK beantragt mit Vernehmlassung vom 8. Februar 2023, die Beschwerden seien abzuweisen. Die Steuerverwaltung beantragt mit Beschwerdeantwort vom 20. April 2023 die Beschwerdeabweisung; für den Fall einer Gutheissung der Beschwerden beantragt sie die Rückweisung der Sache an die StRK.

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]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat – angesichts der Abzugsfähigkeit von Spenden allein bei einer Steuerbefreiung im Hinblick auf öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke (vgl. hinten E. 2.1 a.E.) – 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.

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.

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer als Kultuskörperschaft die Voraussetzungen für eine (vollständige) Steuerbefreiung wegen Verfolgung von Kultuszwecken erfüllt. Ebenfalls nicht Verfahrensgegenstand ist eine allfällige Steuerbefreiung ausschliesslich wegen Gemeinnützigkeit. Strittig und zu prüfen ist die Frage, ob der Beschwerdeführer weiterhin teilweise wegen Verfolgung von Kultuszwecken und teilweise wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht zu befreien ist (gemischte Steuerbefreiung mit Spartenrechnung).

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]). Von der Steuerpflicht befreit sind sodann juristische Personen, die kantonal

(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 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 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, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 56 DBG 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, rechnungsmässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden 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 in der Regel für jeden dieser Zwecke 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 Praxishinweise/Steuerbefreiung»; nachfolgend: Praxishinweise SSK], Ziff. 11).

2.5 Der Forderung nach getrennten Rechtsträgern liegt die Überlegung zugrunde, dass die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen nur dann gerechtfertigt ist, wenn gewährleistet ist, dass diese tatsächlich dem die Abzugsfähigkeit rechtfertigenden Zweck zufließen und nicht zu anderen Zwecken (namentlich Kultuszwecken) verwendet werden. Werden bestimmte Tätigkeiten durch nach Zwecken getrennte Rechtsträger ausgeübt, besteht eher Gewähr, dass die einem wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreiten Rechtsträger gespendeten Mittel auch tatsächlich nur für gemeinnützige und damit den steuerlichen Abzug der Spende rechtfertigende Zwecke verwendet werden. Im Grunde handelt es sich bei Schaffung getrennter Rechtsträger im Ergebnis nicht mehr um einen Fall gemischter Zwecksetzung, sondern um mehrere, vom selben Personenkreis beherrschte Organisationen mit verschiedener, aber je einheitlicher Zwecksetzung (BVR 2008 S. 320 E. 4.1). Auch weniger weitreichende organisatorische und buchhalterische Massnahmen können den Anforderungen für eine teilweise Steuerbefreiung genügen, sofern die gesetzlich vorgeschriebene ausschliessliche Zweckwidmung bzw. die erforderliche buchhalterische und organisatorische Trennung der verschiedenen Tätigkeiten gewährleistet ist und die Massnahmen im Ergebnis dem Schaffen separater Rechtsträger gleichwertig sind (vgl. BVR 2008 S. 320 E. 4.3.2). Entscheidet sich eine kultische Gemeinschaft gegen die Schaffung getrennter Rechtsträger, muss sie also eine gleichwertige Lösung vorweisen können, damit eine teilweise Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit infrage kommt. Eine solche liegt nur vor, wenn die getroffenen anderen Massnahmen gewährleisten, dass die Zuwendungen ihrem Zweck entsprechend eingesetzt werden. Eine allfällige Spartenrechnung erfordert mithin jedenfalls eine klare buchhalterische Trennung der verschiedenen Tätigkeiten und der entsprechenden Finanzkreisläufe. Sämtliche Aufwandsposten müssen folglich entweder dem gemeinnützigen oder dem

kultischen Bereich zugeordnet werden können (vgl. VGE 2011/193/194 vom 26.4.2013 E. 3.3).

3.

In rechtlicher Hinsicht besteht zwischen den Parteien Uneinigkeit darüber, wie der Begriff der «Ausschliesslichkeit» in Bezug auf eine teilweise Steuerbefreiung gemäss Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG bzw. Art. 56 Bst. g DBG wegen Gemeinnützigkeit (vgl. vorne E. 2.1) zu verstehen ist.

3.1 Die StRK führt in den angefochtenen Entscheiden aus, gemäss dem Wortlaut der genannten Bestimmungen seien juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und (im Kanton) das Kapital, «die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet» seien, von der Steuer befreit. Der Begriff «ausschliesslich» beziehe sich auf die Widmung der Mittel, woraus allerdings nicht geschlossen werden könne, dass die Steuerbefreiung auch für Tätigkeiten infrage komme, die nebst dem gemeinnützigen noch einem anderen Zweck dienen. Sobald der verfolgte Zweck nicht mehr ausschliesslich gemeinnützig sei, seien auch die dafür aufgewendeten Mittel nicht mehr ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken gewidmet. Hinzu komme, dass freiwillige Zuwendungen an steuerbefreite juristische Personen mit Sitz in der Schweiz gemäss den kantonalen Bestimmungen nur dann vom Reineinkommen abziehbar seien bzw. als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten würden, wenn die begünstigte juristische Person im Hinblick auf «ausschliesslich gemeinnützige Zwecke» von der Steuerpflicht befreit sei (Art. 38a Bst. a und Art. 90 Abs. 1 Bst. c StG). Gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zur Steuerbefreiung von Freikirchen müsse bei einer gemischten Zwecksetzung geprüft werden, ob einzelne Tätigkeiten vollumfänglich als gemeinnützig anerkannt werden könnten (VGE 2011/193/194 vom 26.4.2013, E. 4.3.3). Folglich sei der Beschwerdeführer nur für ausschliesslich gemeinnützige Tätigkeiten wegen «Gemeinnützigkeit» von der Steuerpflicht befreit.

3.2 Der Beschwerdeführer ist demgegenüber der Auffassung, das im Gesetzestext genannte Kriterium der Ausschliesslichkeit beziehe sich auf die

Mittelverwendung, nicht aber auf die Gemeinnützigkeit als solche. Es müsse nicht jede einzelne Tätigkeit für sich das Kriterium der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit erfüllen. Die Auslegung der Steuerbehörden widerspreche der von der SSK publizierten Praxis, wonach einzelne Tätigkeiten nicht (mehr) als gemeinnützig im Sinn der Praxis zur Steuerbefreiung gelten würden, wenn dabei das Verfolgen von Kultuszwecken im Vordergrund stehe, und eine Glaubensgemeinschaft wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht befreit werden könne, sofern die gemeinnützige Arbeit überwiege (vgl. Praxishinweise SSK Ziff. 6.V.C). Auch Jugendorganisationen mit teilweise kirchlicher Ausrichtung würden ihren gemeinnützigen Charakter gemäss SSK nicht verlieren, solange die auf die Jugendförderung ausgerichteten Aktivitäten die Kultusaktivitäten deutlich überwögen (vgl. Praxishinweise SSK Ziff. 9.III). Eine untergeordnete Kultustätigkeit schliesse die Steuerbefreiung einer Tätigkeit wegen Gemeinnützigkeit mithin nicht aus. Es mache keinen Sinn, Freikirchen eine Spartenrechnung bzw. eine teilweise Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit zu ermöglichen, wenn die gemeinnützigen Aktivitäten keinerlei christliche Elemente beinhalten dürften.

4.

Zunächst ist festzuhalten, dass teilweise gemeinnützig tätige Organisationen nicht gesamthaft wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht zu befreien sind, selbst wenn die gemeinnützige Tätigkeit überwiegt: Bereits der Gesetzeswortlaut Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG bzw. Art. 56 Bst. g DBG 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). Soweit sich die beiden Zwecke trennen lassen, ist eine Steuerbefreiung bei einer gemischten Zielsetzung dann möglich, wenn (bspw. durch die Schaffung getrennter Rechtsträger) in Bezug auf die gemeinnützigen Zwecke eine Ausschliesslichkeit der Widmung der Mittel hergestellt wird (vgl. vorne E. 2.4 f.). Eine Spartenrechnung muss daher garantieren, dass die der gemeinnützigen Sparte zufließenden Mittel aus-

schliesslich gemeinnützigen Zwecken zukommen. Hierbei ist nicht erforderlich, dass die gemeinnützigen Tätigkeiten frei von jeglicher religiösen Motivation und gänzlich vom christlichen Hintergrund getrennt sind. Das Verwaltungsgericht verkennt denn auch nicht, dass die Abgrenzung zwischen gemeinnützigen und kultischen Tätigkeiten mitunter schwierig sein kann, zumal gemeinnützige Handlungen eine religiöse Grundlage aufweisen und umgekehrt auch (vorwiegend) kultisch motivierte Handlungen das Allgemeinwohl fördern können. Eine gänzliche Trennung beider Zwecke dürfte daher im Einzelfall schwierig sein. Dennoch muss bei einer gemischten Zwecksetzung geprüft werden, ob die einzelnen Tätigkeiten vollumfänglich als gemeinnützig anerkannt werden können. Der christliche Glaube darf dabei zwar im Hintergrund bzw. als Grundlage oder Motivation für die Tätigkeit wirken, kultische Elemente dürfen den eigentlichen (gemeinnützigen) Zweck der Tätigkeit indes nicht tangieren (vgl. VGE 2011/193/194 vom 26.4.2013, E. 4.3.3, zum Ganzen auch VGE 2022/13/14 vom 27.12.2023 E. 5.1).

5.

Der Streitigkeit liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

5.1 Mit Verfügung vom 5. September 2014 befreite die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer rückwirkend per 1. Januar 2014 teilweise wegen Verfolgung von Kultuszwecken und teilweise wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht. In einer Besprechung hatten die Parteien die einzelnen Tätigkeitsbereiche den Sparten «gemeinnützig» bzw. «kultisch» zugewiesen, und der Beschwerdeführer hatte der Steuerverwaltung die Ergebnisse zugestellt. Die Einordnung erfolgte anhand der von der Steuerverwaltung als sachgerecht beurteilten Einteilung in einer Studie (Marti/Kraft/Walter, Dienstleistungen, Nutzen und Finanzierung von Religionsgemeinschaften in der Schweiz, Synthese des Projekts FAKIR [Finanzanalyse Kirchen] im Rahmen des NFP 58 «Religionsgemeinschaften, Staat und Gesellschaft», 2010, Beschwerdebeilage 7, S. 45). Ausserdem sei berücksichtigt worden, ob die Angebote tatsächlich auch von Personen ausserhalb des Vereins genutzt würden (vgl. Verfügung vom 5.9.2014, Beschwerdebeilage 6, E. III.1). In der Verfügung wurden Gottesdienst und Kindergottesdienst der kultischen Sparte zugewie-

sen, während die Seniorenarbeit, die Organisation offener Gassenküchen, der Besuchs- und Seelsorgedienst, der Deutschunterricht für Fremdsprachige, die Präventionsarbeit gegen sexuellen Missbrauch, die Selbsthilfegruppen, verschiedene Jugend- und Kinderprogramme, die Jungschar sowie die Koordination und Unterstützung von missionarischen Projekten im Ausland ohne weitere Differenzierung der gemeinnützigen Sparte zugewiesen wurden.

5.2 Mit E-Mail vom 4. August 2019 reichte der Beschwerdeführer bei der Steuerverwaltung die anhand der «aktualisierten Übersicht über die Aktivitäten» und der Jahresrechnung 2018 erstellte Spartenrechnung 2018 ein. Die Steuerverwaltung teilte dem Beschwerdeführer am 15. November 2019 mit, auch bei Tätigkeiten mit unbestrittenermassen gemeinnützigen Aspekten müssten sämtliche Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt sein, so namentlich das Kriterium der Ausschliesslichkeit. Sie führte eine Vielzahl von Aktivitäten des Beschwerdeführers auf, die nicht als ausschliesslich gemeinnützig zu qualifizieren seien, bat um nähere Angaben zu weiteren Tätigkeiten und gab dem Beschwerdeführer Gelegenheit zur Stellungnahme. Am 28. Dezember 2019 nahm der Beschwerdeführer zu seinen Tätigkeiten und deren Gemeinnützigkeit eingehend Stellung. Mit Schreiben vom 9. Juni 2020 prüfte die Steuerverwaltung anhand dieser Angaben erneut, welche Vereinstätigkeiten der gemeinnützigen Sparte zugeteilt werden können. Nach der vorübergehenden Sistierung des Verfahrens sowie mehreren Besprechungen der Steuerverwaltung mit dem Beschwerdeführer und Vertretungen anderer Freikirchen nahm dieser am 16. März 2021 erneut Stellung zur Überprüfung seiner Steuerbefreiung.

5.3 Mit Verfügung vom 27. August 2021 widerrief die Steuerverwaltung die Steuerbefreiung per 31. Dezember 2021, da die Zuteilung der Tätigkeiten zu den Sparten «Gemeinnützig» und «Kultus» die Voraussetzungen für eine gemischte Steuerbefreiung nicht erfülle bzw. die organisatorische und rechnungsmässige Trennung der Sparten nicht sichergestellt sei. Zur Begründung führte sie aus, beim Beschwerdeführer handle es sich um eine eigentliche Kultuskörperschaft, deren Ziel gemäss Statuten die «Verbreitung des Evangeliums von Jesus Christus» sei. Aufgrund seiner eindeutig kultischen Ausrichtung sei bei der Frage nach der Gemeinnützigkeit von Aktivitäten ein

strenger Massstab anzusetzen. Die jeweilige Tätigkeit könne nur der gemeinnützigen Sparte zugeteilt werden, wenn sie ausschliesslich gemeinnützigen Charakter habe. Etliche Tätigkeiten des Beschwerdeführers würden nicht nur auf einem christlichen Hintergrund beruhen, sondern nachweislich kultische Elemente beinhalten. Die Steuerverwaltung kam daher auf die bisherige Zuteilung folgender Tätigkeiten in die Sparte «Gemeinnützig» zurück: Besuchs- und Seelsorgedienst, 60Plus-Seniorenarbeit, Ehe- und Familienarbeit, Jungeschar, «B. _____», Kinderwoche, offene Jugendarbeit, Spielgruppe, Humanitäre Hilfe in den Bereichen Mission und Bibelübersetzung, Teenagerarbeit, Interessengruppen, Unterstützungsangebote, Selbsthilfegruppen sowie weitere Freizeit- und Integrationsangebote. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 13. Januar 2022 ab, befreite den Beschwerdeführer jedoch rückwirkend ab dem 1. Januar 2022 neu vollumfänglich wegen Verfolgung von Kultuszwecken von der Steuerpflicht. Sie blieb bei der vorgenommenen Zuteilung der Aktivitäten und wies darauf hin, dass sie zwar den für die Buchhaltung vorgeschlagenen Trennschlüssel grundsätzlich gutheisse, jedoch zu beachten sei, dass die buchhalterische von der organisatorischen Trennung bzw. der Zuteilung der jeweiligen Tätigkeit in die Sparten «Gemeinnützig» oder «Kultus» abhängig sei. Eine gemischte Steuerbefreiung komme nur in Betracht, wenn ausgeschlossen sei, dass die für gemeinnützige Zwecke bestimmten Spenden für kultische Zwecke verwendet würden. Da bezüglich der organisatorischen Trennung massgebliche Diskrepanzen bestehen würden, sei die Weiterführung einer gemischten Steuerbefreiung ausgeschlossen.

5.4 Die hiergegen angerufene StRK hielt im Ergebnis fest, die Steuerverwaltung habe zu Recht «einen Grossteil der vom Verein verfolgten Aktivitäten nicht als ausschliesslich gemeinnützig eingestuft». Auf die konkrete Zuordnung der Tätigkeiten in die Sparte «Gemeinnützigkeit» oder «Kultus» ging die StRK nicht näher ein. Sie führte weiter aus, unterschiedliche Auffassungen bezüglich der kultischen oder gemeinnützigen Natur bestimmter Tätigkeiten würden bei einer methodisch korrekten Spartenrechnung nicht automatisch die Aufhebung der gemischten Steuerbefreiung bewirken. Sachgerecht sei vielmehr, die Meinungsverschiedenheiten (gegebenenfalls gerichtlich) zu klären und der betroffenen juristischen Person sodann zu

ermöglichen, die Spartenrechnung anzupassen. Allerdings weise die Spartenrechnung des Beschwerdeführers unabhängige von der Zuordnung der einzelnen Tätigkeiten erhebliche Mängel auf. Es sei davon auszugehen, dass zumindest in den Jahren 2018 und 2019 nicht unbedeutende Mittel, die für gemeinnützige Zwecke bestimmt gewesen wären, zur Finanzierung kultureller Zwecke verwendet worden seien. Damit sei die zentrale Voraussetzung für eine gemischte Steuerbefreiung nicht erfüllt. Ausserdem stehe der den gemeinnützigen Zwecken zugewiesene Spendenbetrag in einem Ungleichgewicht zum tatsächlichen Umfang der gemeinnützigen Tätigkeit. Unter diesen Umständen erweise sich eine Anpassung der Spartenrechnung als «illusorisch» und liege letztlich nicht im Interesse des Beschwerdeführers, der darauf angewiesen sei, den Grossteil der Spendeneinnahmen für seinen Hauptzweck verwenden zu dürfen.

5.5 Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, aus der (ungerechtfertigten) Kritik an den Spartenrechnungen der Jahre 2018 und 2019 dürfe nicht geschlossen werden, dass er «dies in den Folgejahren gleich gehandhabt habe bzw. handhaben [werde]». Die Spartenrechnungen jener Jahre seien von vornherein keine taugliche Grundlage, um die Steuerbefreiung ab dem Jahr 2022 zu beurteilen. In den Jahren 2020 und 2021 hätten sich die Spenderträge für die Sparte «Kultus» erhöht, während diejenigen für die Sparte «Gemeinnützigkeit» stagniert hätten. Damit habe sich das Verhältnis der Spenderträge zwischen den Sparten verändert. Ohnehin sage die prozentuale Zuteilung der Kosten nichts über die Korrektheit der Spartenrechnung aus, sondern sei vielmehr das Ergebnis der (strittigen) Zuweisung der einzelnen Tätigkeiten in die gemeinnützige oder die kulturelle Sparte. Weiter sei nicht ersichtlich, weshalb für die Benutzung der Räumlichkeiten die Verbuchung von marktüblichen Mietzinsen zulasten der gemeinnützigen Sparte als unangemessen bezeichnet werde. Die Spartenrechnung sei entgegen der Ansicht der StRK nicht mit derart erheblichen Mängeln behaftet, als dass sie einer gemischten Steuerbefreiung entgegenstehen würde. An der Zuteilung der strittigen Tätigkeiten zur gemeinnützigen Sparte hält der Beschwerdeführer weiterhin fest: Es treffe nicht zu, dass auch untergeordnete kulturelle Elemente bzw. kulturell motivierte gemeinnützige Handlungen eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ausschliessen würden. Er erklärt sich indes ausdrücklich bereit, allfällige buchhalterische «Änderungswünsche» sei-

tens der Steuerverwaltung umzusetzen bzw. seine Spartenrechnung unter Berücksichtigung der Ergebnisse aus dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu aufzusetzen.

6.

6.1 Für eine teilweise Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ist erforderlich, dass der gemeinnützigen Sparte zufließende Mittel ausschliesslich für gemeinnützige Zwecke verwendet werden (vgl. vorne E. 4). Eine lediglich überwiegend gemeinnützige Tätigkeit kann folglich nicht der gemeinnützigen Sparte zugeordnet werden: Die für solches verwendeten Mittel dienen nicht ausschliesslich dem gemeinnützigen Zweck. Es ist zu begrüssen, dass die Steuerverwaltung die bestehenden teilweisen Steuerbefreiungen überprüft und ihre Praxis an die rechtlichen Vorgaben anpasst (vgl. Art. 19 Abs. 2 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Steuerbefreiung juristischer Personen [SBV; BSG 661.261]; zu den Voraussetzungen für eine Praxisänderung BGE 146 I 105 E. 5.2.2). Für den Beschwerdeführer bedeutet dies, dass er seine der gemeinnützigen Sparte zugeteilten Tätigkeiten evaluieren und gegebenenfalls neu einordnen muss, wenn er weiterhin eine teilweise Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit beanspruchen will.

6.2 Die Steuerverwaltung und die StRK stellten für den Widerruf der Steuerbefreiung ab dem Jahr 2022 auf die Spartenrechnungen 2018 und 2019 ab. Der Beschwerdeführer bringt vor, diese seien keine taugliche Grundlage, um die methodische Korrektheit der Spartenrechnung und damit die Steuerbefreiung ab dem Jahr 2022 zu beurteilen. Tatsächlich kann aus den Spartenrechnungen der Jahre 2018 und 2019 nur bedingt auf die Handhabung in den Folgejahren geschlossen werden, zumal es dem Beschwerdeführer selbstverständlich jederzeit offenstand, die Zuteilung seiner (zuvor) als gemeinnützig deklarierten Tätigkeiten zu überarbeiten. Der Beschwerdeführer macht indes nicht geltend, er hätte gewisse Tätigkeiten in den Jahren nach 2019 neu eingeordnet. Es erscheint unter diesem Gesichtspunkt nicht rechtsfehlerhaft, dass die Steuerverwaltung und danach auch die StRK die Situation anhand der Angaben aus den Jahren 2018 und 2019 beurteilten (vgl. aber hinten E. 6.4).

6.3 Damit bleibt die Frage zu beurteilen, ob und gegebenenfalls welche Aktivitäten des Beschwerdeführers der gemeinnützigen Sparte zugeteilt werden können. Mit der StRK ist festzustellen, dass die Studie «Dienstleistungen, Nutzen und Finanzierung von Religionsgemeinschaften in der Schweiz» bzw. die dortige Unterscheidung zwischen kultischen und sozialen Dienstleistungen keine geeignete Grundlage ist für die Beantwortung dieser Frage: Weder wird dort die Gemeinnützigkeit der Dienstleistungen thematisiert, noch wird ausgeführt, welche Überlegungen zur vorgenommenen Einteilung führten. Es ist auch nicht ersichtlich, ob eine nähere Auseinandersetzung mit der Frage stattfand, welche Tätigkeiten (in welchem Umfang) als kultisch zu bezeichnen sind (vgl. Marti/Kraft/Walter, a.a.O., S. 43 ff.; angefochtene Entscheide E. 6). Für die Zuteilung zur gemeinnützigen Sparte ist für jede Tätigkeit einzeln anhand der konkreten Gegebenheiten zu prüfen, ob sie vollumfänglich gemeinnützige Zwecke verfolgt, oder ob sie angesichts von kultischen Komponenten in die Sparte «Kultus» einzuordnen ist. Dabei darf durchaus beachtet werden, dass der Hauptzweck des Beschwerdeführers in der Glaubensförderung und -verbreitung liegt (vgl. Art. 2 der Vereinsstatuten, Beschwerdebeilage 4). 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). Mit Blick auf die nachfolgende Erwägung kann hier zwar offenbleiben, welche Tätigkeiten des Beschwerdeführers als ausschliesslich gemeinnützig gelten bzw. welche Anpassungen in der Spartenrechnung eine teilweise Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ermöglichen würden. Es rechtfertigt sich aber der folgende Hinweis: Wenn eine Tätigkeit (auch) die Pflege und Förderung bzw. Stärkung des Glaubens zum Ziel hat, ist sie klar religiös ausgerichtet und dient nicht mehr ausschliesslich dem Allgemeininteresse, sondern verfolgt (auch) die Interessen der freikirchlichen Glaubensgemeinschaft. Ist eine Trennung von diesen kultischen Aspekten nicht möglich oder nicht gewünscht, gilt die entsprechende Tätigkeit als kultisch.

6.4 Wie die vorstehenden Erwägungen zeigen, gewährleistet die bisherige Zuordnung der Vereinstätigkeiten zu den Sparten «Kultus» und «Ge-

meinnützigkeit», wie sie auch den Spartenrechnungen 2018 und 2019 zugrundeliegt, nur ungenügend, dass der gemeinnützigen Sparte zufließende Mittel tatsächlich ausschliesslich für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Eine teilweise Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ist bei der vorgenommenen Aufteilung nicht möglich. Die rechtliche Einordnung durch die Steuerverwaltung und die StRK erweist sich insoweit als zutreffend. Der Hauptantrag, der Beschwerdeführer sei weiterhin wegen der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken teilweise von der Steuerpflicht zu befreien, ist abzuweisen. Wie die StRK weiter zutreffend festhielt, bewirken die unterschiedlichen Auffassungen bezüglich der kultischen oder gemeinnützigen Natur bestimmter Tätigkeiten bei einer methodisch korrekten Spartenrechnung indes nicht automatisch die Aufhebung der gemischten Steuerbefreiung. Vielmehr ist der betroffenen juristischen Person zu ermöglichen, ihre Spartenrechnung anzupassen. Die StRK kam in der Folge aber zum Schluss, eine Anpassung der Spartenrechnung sei hier nicht möglich, weil diese über die Zuordnung der Tätigkeiten zu den Sparten hinaus weitere erhebliche Mängel aufweise. Zudem sei davon auszugehen, dass in erheblichem Ausmass für gemeinnützige Zwecke bestimmte Mittel zur Finanzierung kultischer Zwecke verwendet worden seien. Inwieweit diese Mängel der Rechnungen 2018/2019 einer Anpassung der Spartenrechnung für die Zukunft entgegenstehen sollen, ist jedoch nicht ersichtlich. Vielmehr scheint es durchaus möglich, festgestellte Mängel im Rahmen einer Überarbeitung der Spartenrechnung zu beheben sowie die Frage der angemessenen Verbuchung der Mietzinse bzw. Liegenschaftskosten zu klären. Da zwischen den Parteien unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer nach wie vor gewisse (ausschliesslich) gemeinnützige Tätigkeiten ausübt, ist eine teilweise Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nach Klärung der genannten Punkte grundsätzlich weiterhin denkbar. Die Sache ist daher in Gutheissung des Eventualantrags an die StRK zurückzuweisen, damit diese gemeinsam mit dem Beschwerdeführer eine Anpassung der Spartenrechnung prüft und sodann in der Sache neu entscheidet.

7.

Zusammengefasst erweisen sich die Beschwerden hinsichtlich der möglichen Anpassung der Spartenrechnung als begründet. Die Beschwerden sind dahin gutzuheissen, dass die angefochtenen Entscheide aufzuheben sind und die Sache im Sinn der Erwägungen an die StRK zurückzuweisen ist. Der StRK ist es unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits gegebenenfalls an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. etwa VGE 2020/208/209 vom 7.6.2023 E. 6; Ruth Herzog in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16).

8.

8.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt der Beschwerdeführer mit seinen Anträgen nur teilweise durch. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines weitergehenden Antrags ein blosser Rückweisungsentscheid gefällt wird und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neu beurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann (BVR 2020 S. 455 E. 5.1, 2016 S. 222 E. 4.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 6). Dies ist hier der Fall: Zwar ist der Beschwerdeführer mit seiner Argumentation zur Gesetzesauslegung und der Frage der «ausschliesslichen Gemeinnützigkeit» nicht durchgedrungen. Dem Hauptantrag, er sei «weiterhin wegen Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken und Kultuszwecken von der Steuerpflicht zu befreien», kann aber im Rahmen der Anpassung der Spartenrechnung und der nachfolgenden Neu beurteilung noch vollständig entsprochen werden. Demnach ist der Beschwerdeführer für die Kostenverlegung in der Beschwerdesache als gänzlich obsiegend zu betrachten und sind ihm für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Kosten aufzuerlegen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Der Beschwerdeführer hat überdies Anspruch auf Ersatz seiner Parteikosten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 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]). Die von seinem Rechtsvertreter eingereichte Kostennote vom 22. November 2023 (act. 9) gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.

8.2 Die aufgrund der vorliegenden Rückweisungsentscheide erneut mit der Angelegenheit befasste StRK wird die vor ihr entstandenen Kosten gemäss dem Ausgang der Neuprüfung festlegen (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

9.

Gegen dieses Urteil ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) zulässig, sofern die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 93 BGG erfüllt sind.

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 14. Dezember 2022 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 14. Dezember 2022 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 4'000.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft dieser Urteile zurückerstattet.

4. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat dem Beschwerdeführer die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf insgesamt Fr. 9'857.80 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführer
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- 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.