



100 22 407

100 22 408

200 22 299

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 25.4.2024 RNA/TMI/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 23. April 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Fankhauser und Maleta sowie Mion als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A._____, c/o Rechtsanwalt **B.**_____

vertreten durch

B._____, Rechtsanwalt

gegen

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

betreffend Widerruf der Befreiung von den kantonalen Steuern (Gewinn-, Kapital-, Erbschafts- und Schenkungssteuer) und der direkten Bundessteuer ab Steuerperiode 2019

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ (fortan: Rekurrentin) ist im Jahr 2005 gegründet worden. Es handelt sich um eine Stiftung im Sinn von Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210), deren Zweck in den Statuten wie folgt umschrieben wird (Beilage 7 zum Rekurs und zur Beschwerde vom 5.12.2022):

Artikel 2

2.1 Die Stiftung bezweckt die Linderung von humanitärer Not, die Unterstützung der beruflichen Ausbildung von Kindern und Jugendlichen, die Unterstützung von kulturellen Einrichtungen und Institutionen, stets soweit anderweitig keine Unterstützungsgelder verfügbar sind (Subsidiarität gegenüber öffentlichen, kirchlichen und privaten Institutionen).

2.2 Sobald nach etwa 6 Jahren das Haus der Stiftung in D. _____, in E. _____) verkauft worden ist, verfolgt die Stiftung zudem den Zweck, den Verkaufserlös – via Kinderhilfswerk Schweizer Freunde der SOS-Kinderdörfer, Wabern bei Bern – SOS-Kinderdörfern in G. _____ zukommen zu lassen und zwar zu mindestens 50 % speziell SOS-Kinderdörfern in H. _____.

2.3 Die Stiftung hat gemeinnützigen Charakter und verfolgt keinen Erwerbszweck.

Die Rekurrentin wurde mit Verfügung vom 21. April 2006 rückwirkend per 7. Juli 2005 wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke von den (damaligen) Staats- und Gemeindesteuern sowie von der direkten Bundessteuer befreit.

B. Mit Schreiben vom 21. Dezember 2018 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Recht und Koordination (fortan: Steuerverwaltung), der Rekurrentin in Aussicht, dass die Steuerbefreiung per 31. Dezember 2018 widerrufen werde, da die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht mehr gegeben seien. Gleichzeitig wurde der Rekurrentin das rechtliche Gehör gewährt. Mit Eingabe vom 30. Januar 2019 nahm die Rekurrentin Stellung zum Schreiben der Steuerverwaltung. Nach mehreren Schriftenwechseln widerrief die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 28. Januar 2022 die Steuerbefreiung per 31. Dezember 2018. Sie begründete dies hauptsächlich damit, dass bei der Stiftung die zweckentsprechenden bzw. grundsätzlich steuerbefreiungswürdigen Unterstützungsleistungen seit Jahren lediglich einen Nebenausgabeposten darstellen würden. Dagegen mache der Verwaltungsaufwand, namentlich die Entschädigungen der Stiftungsräte und die Honorare, teils das Doppelte der ausgerichteten Vergaben aus. Es sei Tatsache, dass die Hauptausgabeposten nicht die Ausrichtung finanzieller Hilfe an Dritte (weswegen die Stiftung steuerbefreit worden sei), sondern vielmehr die anderen Tätigkeiten der Stiftung ausmachen würden. Somit stehe die grundsätzlich unbestrittene Unterstützungstätigkeit der Stiftung über die Jahre hinweg nicht mehr im Mittelpunkt. Im 2018 hätten die Entschädigungen der Stiftungsräte und das Buchhaltungshonorar die ausgerichteten Unterstützungsleistungen überstiegen. Ausgabeposten wie die Entschädigung des Geschäftsführers würden sich auf ca. CHF 160'000.-- belaufen, was beinahe das Fünffache der ausgerichteten

Spenden ausmache. Entgegen der Argumentation der Rekurrentin habe die nunmehr beendete «Umbruchsituation» kein anderes Bild gezeigt. Das selbständige Realisieren eines Bauprojekts mit anschliessender Vermietung der Räumlichkeiten falle weder unter die Gemeinnützigkeit noch weise dies einen Zusammenhang zur gemeinnützigen Zweckverfolgung auf (beispielsweise günstiger Wohnraum für Bedürftige). Insgesamt sei festzustellen, dass die finanziellen Mittel der Rekurrentin nicht hauptsächlich für die Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks, weswegen sie steuerbefreit worden sei, eingesetzt würden. Daher werde der gemeinnützige Zweck nicht mehr ausreichend verfolgt. Die Rekurrentin sei klar kommerziell tätig. Einerseits habe die Rekurrentin jahrelang in ein eigenes Bauprojekt investiert. Andererseits seien diese Investitionen und die Bewirtschaftung der Liegenschaften offensichtlich auf die Erzielung eines Gewinnes ausgerichtet gewesen, denn unterdessen werde auch ein erheblicher Liegenschaftsertrag erwirtschaftet. Auch sei eine gewisse Organisation gegeben, seien doch immerhin zwei Banken mit der Wertschriftenverwaltung, ein Immobilienunternehmen mit der professionellen Vermietung des Neubaus, ein Anwalt als Geschäftsführer und ein Drittunternehmer mit der Buchführung beauftragt worden. Insgesamt sei bezüglich des Neubaus in F._____ von einem unternehmerischen Zweck auszugehen, sodass die Rekurrentin nicht mehr von der Steuerpflicht befreit werden könne. Selbst wenn die Meinung vertreten würde, die Vermietung der Liegenschaft falle nicht unter die kommerzielle Tätigkeit und diene lediglich der Finanzbeschaffung, sei festzuhalten, dass das blosses Kapitalansammeln keine Tätigkeit im Sinne des gemeinnützigen Zwecks darstelle. Zudem würden die Schilderungen, wonach die Steigerung des Stiftungsvermögens auch das Potential der gemeinnützigen Tätigkeit gesteigert habe, nicht zutreffen. Auch nach der Baurealisierung sei ein erheblicher Liegenschaftsgewinn von CHF 340'000.-- ausgewiesen worden, ohne dass die ausgerichteten Spenden derart angestiegen wären. Im Weiteren sei die Steuerbefreiung auch aufgrund fehlender Uneigennützigkeit zu widerrufen, da Selbst- und Erwerbszwecke verfolgt würden.

C. Die dagegen von der Rekurrentin am 2. März 2022 erhobene Einsprache wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 2. November 2022 abgewiesen.

D. Mit Eingabe vom 5. Dezember 2022 hat B._____ (Vertreter) im Namen der Rekurrentin gegen den Einspracheentscheid Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt, dass der Einspracheentscheid vom 2. November 2022 aufzuheben und der Rekurrentin weiterhin die Steuerbefreiung zu gewähren sei. Zudem sei die Verfügung vom 28. Januar 2022 betreffend Widerruf der verfügten Steuerbefreiung aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zunächst bringt er vor, dass die Steuerverwaltung kein hinreichendes schutzwürdiges Interesse am vorliegenden Verfahren ha-

be, da auch bei Widerruf der Steuerbefreiung bei der Rekurrentin kein grosser Steuerertrag zu erwarten sei. Die Steuerverwaltung habe in ihrem Entscheid nicht erwähnt, dass im Wesentlichen sämtliche Umstände, welche sie zum Widerruf der Steuerbefreiung verwenden möchte, auch schon weit in der Vergangenheit vorgelegen und nie als ein Hindernis für die weitere Gewährung der Steuerbefreiung der Rekurrentin angesehen worden seien. Soweit die Steuerverwaltung gestützt auf die gleichen, schon seit über sechs Jahren bekannten Tatsachen die Steuerbefreiung widerrufe, stelle sie sich damit in Widerspruch zu ihrem eigenen, früheren Verhalten (sog. *venire contra factum proprium*), worin ein unzulässiger Verstoss gegen Treu und Glauben liege. Die Tatsache, dass zu Beginn der Stiftungstätigkeit diverse Liegenschaften verkauft und auf ein vorbestehendes bzw. gestiftetes Grundstück nach erfolgreicher Landumlegung ein Ersatzbau erstellt worden sei, beweise, dass es sich beim Bauprojekt in F. _____ nicht um eine unternehmerische Tätigkeit, sondern um eine optimale Vermögensverwaltung der Stiftung gehandelt habe. Weiter habe die Steuerverwaltung nicht gewürdigt, dass nicht nur während der Bauphase des Ersatzbaus während mehrerer Jahre eine aussergewöhnliche Situation vorgelegen habe, welche zu einem ausserordentlichen Aufwand bei der Stiftung geführt habe, sondern dass danach im Jahr 2019 der Buchhaltungs-, Revisions-, wie auch übrige Verwaltungsaufwand im Vergleich zu den Jahren 2017 und 2018 deutlich gesunken und erst ab 2020 aufgrund einer weiteren Umbruchsphase wieder angestiegen sei. Namentlich habe im Jahr 2020 der Wechsel in der Geschäftsführung zu einem Zusatzaufwand geführt. Massgeblich sei nicht die Höhe des Verwaltungsaufwands und ob dieser als hoch oder angemessen erscheine, sondern vielmehr, ob die Weiterführung der beantragten Steuerbefreiung bei Beachtung des Massgeblichkeitsprinzips und des grossen Ermessensspielraums des Stiftungsrats bei der Beurteilung des in der Frage stehenden Zeitperiode konkret entstandenen Verwaltungsaufwands und dessen Angemessenheit im Vergleich zu den effektiv erbrachten Leistungen als vertretbar erscheine. Diese Frage sei zu bejahen. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips seien sämtliche bei der Rekurrentin ordnungsgemäss verbuchten Aufwände grundsätzlich auch für die Steuerverwaltung massgebend. Die Auffassung der Steuerverwaltung, dass der Verwaltungsaufwand bei der Rekurrentin zu hoch sei, finde deshalb keine Grundlage. Der Entscheid der Steuerverwaltung sei demnach unangemessen und verstosse gegen die Grundsätze von Treu und Glauben, Gleichbehandlung und des Willkürverbots. Zur tatsächlichen Zweckverfolgung sei hervorzuheben, dass nicht nur die unmittelbare Projektarbeit (Prüfung der Unterstützungsgesuche und Dossiers und Ausrichtung von Spenden, Unterstützungsleistungen und Projektförderungsbeiträgen) eine tatsächliche Zweckverfolgung bedeute, sondern auch die Mittelbeschaffung, die zur Aufrechterhaltung des Betriebs einer Stiftung nötigen administrativen, rechtlichen, organisatorischen und steuerlichen Arbeiten oder Abklärungen. Zwar sei es zutreffend, dass in der in Frage stehenden Zeitperiode während der Dauer des Ersatzneubauprojekts und mit der damit verbundenen Umbruchssituation nicht unbedeutender

Mehraufwand entstanden sei. Doch würden diese Sachverhalte im Wesentlichen vor der im vorliegenden Verfahren zu beurteilenden Periode 2019-2020 liegen und aufgrund der bereits erfolgten Beurteilung durch die Steuerverwaltung am 4. Dezember 2018 nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden. Wenn das Stiftungsvermögen gemäss Statuten endgültig dem gemeinnützigen Zweck gewidmet sei, dann würde es keine Rolle spielen, wenn eine gewisse Zeit lang selbst ein vollständiger Unterbruch in der gemeinnützigen Tätigkeit stattgefunden hätte. Im Weiteren sei der von der Rekurrentin verbuchte Geschäftsführungsaufwand keineswegs unangemessen gewesen. Hinsichtlich eines allfälligen kommerziellen Zwecks sei vorliegend entscheidend, dass eine Abgrenzung zwischen einer unternehmerischen Tätigkeit und Vermögensverwaltung erfolgen müsse. Die Rekurrentin habe nicht Gewinne aus der Anlage in Liegenschaften in weitere Immobilien investiert, um ein Liegenschaftsunternehmen aufzubauen, sondern sie habe gestiftete, sich im Nachlassvermögen des Stifters bereits vorbestehende Grundstücke umstrukturiert, z.T. verkauft und nach einer Landumlegung einen Ersatzbau in F. _____ erstellt.

E. Am 20. Januar 2023 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge beantragt. In Bezug auf die Gründe für den Widerruf der Steuerbefreiung verweist sie auf die Verfügung vom 28. Januar 2022 und den Einspracheentscheid vom 2. November 2022 und macht weitere Ausführungen.

F. Am 21. Februar 2023 hat der Vertreter namens der Rekurrentin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an den bisherigen Anträgen festgehalten. Im Weiteren beantragt sie, die Rückmeldung der Steuerverwaltung zum Schreiben der bernischen BVG- und Stiftungsaufsicht (BBSA) als Beweismittel zu edieren. Zudem macht er geltend, die Steuerverwaltung habe ihre Untersuchungspflicht verletzt.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Steuerbefreiung juristischer Personen können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb, unter Vorbehalt der nachstehenden Präzisierung, einzutreten.

1.1 Der Vertreter beantragt im Rechtsbegehren Ziff. 2 die Aufhebung der Verfügung vom 28. Januar 2022, mit welcher der Widerruf erstmals formal eröffnet wurde. Durch die erhobene Einsprache ist der Einspracheentscheid vom 2. November 2022 an die Stelle der genannten Verfügung getreten und bildet das allein massgebliche Anfechtungsobjekt. Eine formelle Aufhebung der Verfügung ist daher weder erforderlich noch vom VRPG vorgesehen. Insofern ist auf das Rechtsbegehren nicht einzutreten.

1.2 Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert nicht bestimmbar ist (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorab bringt die Rekurrentin verschiedene formelle Einwände gegen das Vorgehen der Steuerverwaltung vor.

2.1 Zunächst macht sie geltend, dass die Steuerverwaltung kein hinreichendes schutzwürdiges Interesse am vorliegenden Verfahren habe, da auch bei Widerruf der Steuerbefreiung bei der Rekurrentin kein grosser Steuerertrag zu erwarten sei. Diesem Argument ist entgegenzuhalten, dass für eine Steuerbefreiung die gesetzlich vorgegebenen Bestimmungen erfüllt sein müssen, unabhängig von einem allfälligen Steuerertrag, der sich über die Jahre allenfalls auch erhöhen kann. Sodann übersieht die Rekurrentin, dass die Steuerbefreiung für Spender die Möglichkeit eröffnet, Spenden an steuerbefreite Institutionen vom steuerbaren Einkommen abzuziehen (Art. 38a Bst. a StG bzw. Art. 33a DBG). Liegen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht mehr vor, d.h. ist nicht gewährleistet, dass die entsprechenden Mittel tatsächlich

für den gemeinnützigen Zweck eingesetzt werden, sind diese Abzüge nicht gerechtfertigt (VGE 100 2022 13/14 vom 27.12.2023, E. 5.1). Die Steuerbefreiung hat daher nicht nur bei der Rekurrentin steuerliche Auswirkungen, sondern auch bei allen Personen, die ihr unentgeltlich Leistungen zuwenden. Deswegen besteht unabhängig von einem Steuerertrag bei der Rekurrentin ein hinreichendes Interesse an der Durchsetzung der Vorgaben des Gesetzgebers für die Steuerbefreiung.

2.2 Im Weiteren wendet die Rekurrentin ein, es sei unverständlich, weshalb die Steuerverwaltung die bestehende Steuerbefreiung aufheben wolle, zumal sich weder die einschlägigen Rechtsgrundlagen noch die Tätigkeiten der Rekurrentin wesentlich geändert hätten. Soweit die Steuerverwaltung gestützt auf die gleichen, früheren, schon seit über Jahren bekannten Tatsachen die Steuerbefreiung widerrufe, stelle sie sich damit in Widerspruch zu ihrem eigenen, früheren Verhalten (sog. *venire contra factum proprium*), worin ein unzulässiger Verstoss gegen Treu und Glauben liege.

2.3 Damit nicht jedes Jahr eine Verfügung betreffend die Steuerbefreiung eingeholt werden muss, ist es zwar zulässig, dass eine einmal, auf unbestimmte Zeit zugestandene subjektive Steuerbefreiung auch für künftige Steuerperioden weiter wirksam bleibt, dies jedoch nur so lange die Steuerverwaltung nicht zur Überprüfung der Voraussetzungen schreitet (Greter/Greter in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2023, N. 2a zu Art. 56 DBG). Diese Überprüfung kann in jeder Steuerperiode erfolgen (Art. 19 der Verordnung über die Steuerbefreiung juristischer Personen vom 18. Oktober 2000 [SBV; BSG 661.261]; BGE 114 Ib 277 E. 3 a), ohne dass dabei neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen müssten. Ein Widerruf kann folglich auch darin begründet liegen, dass die Steuerverwaltung zur Ansicht gelangt, dass die Steuerbefreiung seinerzeit zu Unrecht erfolgt ist (vgl. VGE 22830/22831 vom 6.3.2008, in BVR 2008 S. 320 ff. E. 4.4). Folglich ist es der Steuerverwaltung vorliegend nicht verwehrt, unabhängig von einem konkreten Anlass die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung zu überprüfen. Die Überprüfung stellt daher auch keinen Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und das Rückwirkungsverbot dar.

2.4 Weiter vertritt die Rekurrentin die Auffassung, die von der Steuerverwaltung vorgebrachten Sachverhalte würden im Wesentlichen vor der im vorliegenden Verfahren zu beurteilenden Periode 2019-2020 liegen und aufgrund der bereits erfolgten Beurteilung durch die Steuerverwaltung am 4. Dezember 2018 nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden. Beim Schreiben der Steuerverwaltung vom 4. Dezember 2018 (vgl. Beilage 11 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 5.12.2022) handelt es sich um eine Bestätigung gegenüber einer anderen Stiftung, dass der Rekurrentin die Steuerbefreiung gewährt wurde und dass es aus Sicht der Steuerverwaltung zulässig sei, den Liquidationserlös der anderen Stiftung der

Rekurrentin zuzuwenden. Der Bestätigung vom 4. Dezember 2018 war keine erneute Prüfung der gesetzlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorausgegangen. Die Rekurrentin kann somit aus dem genannten Schreiben nichts zu ihren Gunsten ableiten, da es auf dem Stand gemäss der Verfügung vom 21. April 2006 basiert.

3. In der Hauptsache strittig ist, ob die Aufhebung der am 21. April 2006 rückwirkend per 7. Juli 2005 wegen Gemeinnützigkeit verfügten Steuerbefreiung der Rekurrentin mit Wirkung ab dem Steuerjahr 2019 zu Recht erfolgt ist.

4. Gemäss Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG und Art. 56 Bst. g DBG können 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 werden. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Nach Art. 6 Abs. 1 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 23. November 1999 (ESchG; BSG 662.1) besteht ausserdem eine Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht, soweit eine juristische Person nach Art. 83 StG von den Steuern befreit ist.

4.1 Die Voraussetzungen und die Verfahrensvorschriften der Steuerbefreiung gemäss Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG werden in der SBV näher umschrieben. Zur analogen Bestimmung in Art. 56 Bst. g DBG hat die ESTV das Kreisschreiben Nr. 12 über die Steuerbefreiung juristischer Personen vom 8. Juli 1994 (abrufbar unter: <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Menu "Themen > 3. Gewinn- und Kapitalsteuern > Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit, öffentlicher Aufgabenerfüllung oder Kultustätigkeiten > Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Steuerbefreiung juristischer Personen" [abgerufen am: 20.3.2024]; nachfolgend: KS Nr. 12) erlassen. Aufgrund der im Wesentlichen identischen Wortlaute der Art. 56 Bst. g DBG und Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG findet das KS Nr. 12 auch auf die kantonale Bestimmung Anwendung (Leuch/Witschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 25 zu Art. 83 StG). Schliesslich dienen die Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 18. Januar 2008 zur Steuerbefreiung juristischer Personen (abrufbar unter: <<https://www.steuerkonferenz.ch>>, Menu "Themen > Steuerbefreiung" [abgerufen am: 20.3.2024]; nachfolgend: Praxishinweise SSK) der Konkretisierung und einheitlichen Entscheidungsfindung im Bereich der Steuerbefreiung juristischer Personen, indem sie sich zu ausgewählten Themen des KS Nr. 12 äussern und dabei bestimmte Regelungsweisen bspw. von Privatschulen oder Alters- und Pflegeheimen vorschlagen (vgl. Praxishinweise SSK, S. 5). Beim KS Nr. 12 wie auch bei den Praxishinweisen SSK handelt es sich um reine Verwaltungsverordnungen, die keine Rechtssatzqualität aufweisen und daher für die Gerichte grundsätzlich nicht bindend sind. Soweit ihre Anwendung nicht in Widerspruch zur Rechtsordnung steht und eine einzelfallgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt, sind sie jedoch zu

berücksichtigen (BGE 142 II 182 E. 2.3.2; BGer 2C_1050/2019 vom 22.7.2020, E. 5.3; VGE 100 2020 10 vom 16.2.2021, E. 3.3.2).

4.2 Für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit wird nebst den vorstehend aufgeführten allgemeinen Voraussetzungen (E. 4.1 hiervor) verlangt, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Allgemeininteresse liegt (objektives Element) und auf uneigennützigen Motiven gründet, mithin selbstlos erfolgt (subjektives Element; Art. 10 Abs. 2 SBV; Ziff. II/3 des KS Nr. 12; Greter/Greter a.a.O., N. 28 zu Art. 56 DBG).

4.2.1 Ob eine bestimmte Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit liegt, beurteilt sich nach der jeweils massgebenden Volksauffassung. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist das Allgemeininteresse nicht bereits dann anzunehmen, wenn eine Tätigkeit im Dienst der Allgemeinheit erbracht wird und in irgendeiner Weise auf die wirtschaftliche oder soziale Förderung einzelner Bevölkerungskreise gerichtet ist. Vielmehr müssen die verfolgten Zwecke aus gesellschaftlicher Gesamtsicht als förderndwert gelten (BGE 114 Ib 277 E. 2b). Als förderndwert gelten etwa die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, Natur- und Heimatschutz, die Menschenrechte sowie Entwicklungshilfe, von welchen eine Vielzahl bereits in der Verfassung verankert ist. Ein Allgemeininteresse wird ferner regelmässig nur dann angenommen, wenn der Destinatärkreis grundsätzlich offen ist. Auch wenn eine Eingrenzung auf einen vordefinierten Kreis von Begünstigten oftmals unumgänglich ist, schliesst doch immerhin ein allzu enger Destinatärkreis (z.B. Begrenzung auf Vereins- oder Familienmitglieder) eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus (Ziff. II/3a des KS Nr. 12; Greter/Greter, a.a.O., N. 30 zu Art. 56 DBG; Leuch/Witschi, a.a.O., N. 31 zu Art. 83 StG).

4.2.2 Uneigennützig ist ein Handeln dann, wenn es das Wohl Dritter unter völliger Ausschaltung der persönlichen Interessen der Beteiligten fördert (Art. 10 Abs. 2 SBV). Die juristische Person darf nicht gleichzeitig den eigenen Interessen oder denjenigen ihrer Mitglieder dienen (Ziff. II/3b des KS Nr. 12). Für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck sind von der juristischen Person bzw. deren Mitgliedern oder von Dritten folglich erhebliche personelle oder finanzielle Opfer, bspw. durch unentgeltliche Arbeit, Mitgliederbeiträge oder Spenden, zu erbringen (BGE 113 Ib 7 E.2b; Leuch/Witschi, a.a.O., N. 29 zu Art. 83 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 72 zu Art. 56 DBG). Diese müssen gemessen an den verfügbaren Mitteln bedeutend sein (BGer 2C_835/2016 vom 21.3.2017, E. 2.3.2). Wird die fragliche Tätigkeit eigenwirtschaftlich geführt oder massgeblich von der öffentlichen Hand subventioniert, werden i.d.R. keine Opfer im vorstehenden Sinne erbracht (BGE 113 Ib 7 E. 2b m.w.H.; BVR 2001 S. 106, E. 4). Ein Unternehmen, das Gewinne erwirtschaftet und diese nur mittelbar gemeinnützigen Zwecken zuführt, erbringt keine Opfer, sondern nimmt am Wirtschaftsleben teil und ist daher im Sinne der Wettbewerbsneutralität steuerlich

entsprechend den übrigen Wirtschaftssubjekten zu behandeln (Greter/Greter, a.a.O., N. 33 zu Art. 56 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 41 zu Art. 56 DBG). Werden nebst gemeinnützigen Zielen auch Erwerbszwecke oder sonstige unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verfolgt, handelt die juristische Person folglich grundsätzlich nicht uneigennützig (Ziff. II/3b des KS Nr. 12; BGer 2C_251/2012 vom 17.8.2012, E. 2.1; vgl. auch Art. 83 Abs. 1 Bst. g Satz 2 StG und Art. 56 Bst. g Satz 2 DBG).

4.3 Da es sich bei der Frage, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind, um eine steuermindernde bzw. -aufhebende Tatsache handelt, trägt die steuerpflichtige Person – entgegen der Auffassung der Rekurrentin – die objektive Beweislast. Kann das Vorliegen einer relevanten Tatsache betreffend die Steuerbefreiung nicht bewiesen werden, trägt somit die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit (statt vieler: BGE 133 II 153 E. 4.3; VGE 100 2016 6 vom 7.2.2018, E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 77 zu Art. 123 DBG).

5. Gemäss ihren Statuten bezweckt die Rekurrentin die Linderung von humanitärer Not, die Unterstützung der beruflichen Ausbildung von Kindern und Jugendlichen und die Unterstützung von kulturellen Einrichtungen und Institutionen (vgl. Bst. A hiervor). Dass der Stiftungszweck der Rekurrentin grundsätzlich im Allgemeininteresse liegt, wird von der Steuerverwaltung nicht bestritten. Vielmehr ist strittig, ob die effektiv ausgeübten Tätigkeiten und Aktivitäten der Rekurrentin tatsächlich uneigennützig im Sinne des unter E. 4.2.2 Ausgeführten sind.

5.1 Die Rekurrentin macht geltend, dass im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung das Vermögen der Rekurrentin überwiegend aus Liegenschaften bestanden habe. Die Rekurrentin bewirtschaftete, verwaltete und vermietete die Liegenschaften, um das Stiftungsvermögen zu erhalten und damit die gemeinnützige Tätigkeit, nämlich das Ausrichten von Unterstützungsleistungen und Spenden, zu erfüllen. Die Rekurrentin habe sich von baufälligen Liegenschaften getrennt, bei denen sehr hohe Unterhaltskosten drohten. Dadurch habe ein überdurchschnittlicher Vermögensverzehr der Rekurrentin vermieden werden können. Weiter habe sich auf einem im Nachlass befundenen Grundstück in F._____ ein Asbest verseuchtes Bauernhaus befunden, welches zur Erfüllung der vom Stifter vorgesehenen Stiftungszwecke völlig ungeeignet war. Deswegen sei das Bauernhaus aufgrund eines Entscheids des Stiftungsrats der Rekurrentin durch einen Neubau ersetzt worden. Der damit bzw. mit dem Bau und der Vermietung des neuen Mehrfamilienhauses in F._____ verbundene Aufwand in den vergangenen Jahren und insbesondere im Jahr 2018 habe ebenfalls – gerade bei einer mehrjährigen Betrachtungsweise – ausschliesslich der möglichst wirkungsvollen Erfüllung des Stiftungszwecks gedient. Die Bewirtschaftung der Liegenschaften und der Handel mit Wertschriften seien deshalb als reine Vermögensverwaltung der Rekurrentin zu qualifizieren.

5.2 Der Rekurrentin ist grundsätzlich beizupflichten, dass eine Vermögensverwaltung für eine optimale Zweckverfolgung unumgänglich ist. So muss jede juristische Person mit privilegierter Zwecksetzung das ihr zustehende Vermögen verwalten. Aus der Vermögensverwaltung allein kann sodann nicht geschlossen werden, die juristische Person verfolge ausser dem steuerlich privilegierten einen nicht privilegierten Zweck, nämlich die Verwaltung ihres Vermögens. Auch ist in casu nicht zu bezweifeln, dass die von der Rekurrentin vorgenommenen Bauprojekte längerfristig höhere Erträge generieren. Die Vorgehensweise der Rekurrentin und ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten gehen in ihrem Umfang und Struktur jedoch über die blossе Vermögensverwaltung hinaus. Vielmehr weisen die Handlungen der Rekurrentin Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit auf. Juristische Personen, die sich gemeinnützigen Zwecken widmen, können indes nur von der Steuerpflicht befreit werden, wenn sie keine Erwerbszwecke verfolgen. Solche verfolgt, wer im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf oder in Monopolstellung, also planmässig oder nachhaltig unter Einsatz von Kapital und Arbeit nach kaufmännischer Art gewerbsmässig tätig ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 43 zu Art. 56 DBG). Dafür spricht vorliegend beispielsweise der Beizug und die Beauftragung von Dritten bzw. Fachpersonen für die Immobilienverwaltung, Buchhaltung und Finanzverwaltung.

5.3 Unter Umständen kann zwar eine wirtschaftliche Betätigung unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeininteresse liegenden Zwecks sein. Eine Steuerbefreiung kann ausserdem trotz Erwerbstätigkeit in Frage kommen, wenn dieser Tätigkeit im Rahmen des gesamten Wirkens der Institution nur untergeordnete Bedeutung zukommt oder die ideellen, altruistischen oder öffentlichen Zwecke im Vordergrund stehen (vgl. KS Nr. 12, Ziff. 3.b). Vorliegend ist dies jedoch nicht der Fall. Vielmehr ist der Steuerverwaltung dahingehend beizupflichten, dass mit der jahrelangen Investmenttätigkeit und der damit verbundenen Gewinnausrichtung die Rekurrentin unternehmerische Zwecke zur Kapitalvermehrung verfolgt hat. Eine derart umfangreiche wirtschaftliche Betätigung schliesst eine Steuerbefreiung regelmässig aus. Ein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführtes Unternehmen, das Gewinne erzielt und diese gemeinnützigen Zwecken zuführt, erbringt keine Opfer; der unmittelbare Zweck der Institution besteht darin, ein wirtschaftliches Unternehmen zu führen, dessen Erträge nur mittelbar einem allfällig gemeinnützigen Zweck zukommen. Aus diesem Grund ist auch ein intensiver Liegenschaftshandel mit der Steuerbefreiung unvereinbar und kann auch nicht mit der blossen Verwaltung des Stiftungsvermögens begründet werden (vgl. BGer 2C_564/2016 vom 9.5.2017, E. 2.4.1). Die Rekurrentin macht hierzu geltend, dass der Neubau in F._____ und die Immobilienbewirtschaftung wesentlich zur Ertragsverbesserung beigetragen hätten und damit auch die Unterstützungsleistungen beträchtlich erhöht hätten werden können. Dies mag durchaus zutreffen. Die Rekurrentin erkennt jedoch, dass selbst wenn der erwirtschaftete

Reingewinn vollumfänglich dem gemeinnützigen Zweck gewidmet wird, die hauptsächliche gewinnstrebige Erwerbstätigkeit eine Steuerbefreiung ausschliesst.

5.4 Dass die Immobilienbewirtschaftung eine hauptsächliche Tätigkeit der Rekurrentin darstellt und im Mittelpunkt steht, spiegelt sich denn im verbuchten Verwaltungsaufwand wider (vgl. Rechenschaftsberichte 2019 und 2020 und Stundenblätter 2019 und 2020, Beilagen 23-26 zum Rekurs und zur Beschwerde vom 5.12.2022). Die nachstehende Tabelle zeigt, dass die Verwaltungskosten in den letzten Jahren jeweils sehr hoch angefallen sind (Beträge in CHF).

Jahr	Liegen- schafts- ertrag	Wertschrif- tenertrag	Spenden und Unter- stützungs- leistungen	Verwaltungs- aufwand	davon Geschäfts- führungs- honorar
2014	176'717	53'367	79'740	162'054	115'991
2015	84'392	-142'395	76'240	186'817	142'695
2016	-53'054	10'506	87'240	200'702	159'911
2017	21'745	155'756	73'240	207'128	162'445
2018	87'093	- 92'991	34'240	202'257	159'273
2019	297'093	72'354	115'240	149'443	109'764
2020	343'407	-42'698	101'240	175'669	136'271

Dabei geht es nicht darum, ob diese grundsätzlich geschäftsmässig begründet gewesen waren oder nicht. Vielmehr ist unter dem Blickwinkel der Steuerbefreiung ausschlaggebend, dass die Erträge einer gemeinnützigen Organisation ausschliesslich für die gemeinnützigen Zwecke eingesetzt werden und nicht für eigenwirtschaftliche Zwecke oder unverhältnismässig hohe Vergütungen. Die Erträge des Stiftungsvermögens sind damit hauptsächlich dem eigentlichen Stiftungszweck zu widmen und Verwaltungskosten sind auf das Notwendige zu beschränken. Verwaltungskosten sind zwar eine Voraussetzung dafür, dass eine Organisation die Förderung des Stiftungszwecks überhaupt umsetzen kann. Werden vorliegend jedoch die Verwaltungskosten der letzten Jahre in das Verhältnis zu den gemeinnützigen Unterstützungsleistungen und Spenden gesetzt, erweist sich, dass der Verwaltungsaufwand jeweils mindestens das eineinhalbfache der ausgerichteten Unterstützungsleistungen ausmacht (in den Jahren vor 2019 sogar weit über das Doppelte). Für eine Steuerbefreiung ist jedoch unumgängliche Voraussetzung, dass der grösste Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv dem steuerbefreiten gemeinnützigen Zweck zugutekommen muss. Wenn der Verwaltungsaufwand konstant und in einem derart deutlichen Ausmass die Ausrichtung von Leistungen gemäss dem Stiftungszweck

übersteigt, kommt der gemeinnützigen Tätigkeit nur noch untergeordnete Bedeutung zu, welche keine Steuerbefreiung zulässt. Von einer positiven Dynamik, wie sie die Rekurrentin geltend macht und damit von einem Rückgang des Geschäftsführungsaufwands bei gleichzeitiger Erhöhung der Anzahl der ausgerichteten Unterstützungsleistungen, dass sich daraus ein grundlegend anderes Verhältnis zwischen Verwaltungsaufwand und Unterstützungsleistungen ergeben würde, ist nicht auszugehen (vgl. N. 2.13 von Rekurs und Beschwerde vom 5.12.2022). Wenn im Jahr 2020, also nach der Umbruchsituation im Jahr 2018, die Unterstützungsleistungen immer noch tiefer ausfallen als der Verwaltungsaufwand (vgl. die vorstehende Tabelle) und somit das Missverhältnis nach wie vor gegeben ist, sind die Voraussetzungen für eine weitere Gewährung der Steuerbefreiung nicht vorhanden.

5.5 Im Weiteren finden sich in den Akten keine Hinweise, dass die Rekurrentin ihre Liegenschaften gezielt an finanziell schwächere Bevölkerungsschichten vermietet. Vielmehr dürften die Mietverhältnisse wohl zu marktüblichen Konditionen abgeschlossen werden. Wenn die Rekurrentin mit einer gewerblich orientierten Struktur (E. 5.2) auf dem Mietmarkt auftritt und Wohnungen zu marktüblichen Konditionen anbietet, steht sie in Konkurrenz mit privatwirtschaftlichen Unternehmen, welche im gleichen Markt tätig sind. Die Gewährung einer Steuerbefreiung würde damit das Prinzip der Wettbewerbsneutralität verletzen.

5.6 Das von der Rekurrentin geltend gemachte Massgeblichkeitsprinzip ändert an dieser Beurteilung der Kriterien für die Steuerbefreiung nichts. Dieses besagt, dass die Handelsbilanz Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bildet (Art. 58 DBG und Art. 85 StG; BGE 143 II 8 E. 7.1). Wie bereits ausgeführt, ist vorliegend die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit des Verwaltungsaufwands nicht zu prüfen, da nicht die Gewinnermittlung strittig ist (E. 5.4). Vielmehr ist bei der Beurteilung einer allfälligen Steuerbefreiung entscheidend, ob die Kriterien der Gemeinnützigkeit erfüllt sind. Ein erhöhter Verwaltungsaufwand kann somit, auch wenn dieser in der Handelsbilanz als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert wird, einer Steuerbefreiung entgegenstehen. Die von der Rekurrentin erhobene Rüge der Nichtbeachtung des Massgeblichkeitsprinzips seitens der Steuerverwaltung ist daher ebenso unbegründet wie der Vorwurf, diesbezüglich die Untersuchungspflicht zu verletzen (vgl. N. 2.14 des Rekurs- und Beschwerdeschreibens vom 5.12.2022).

5.7 Das Kriterium der Uneigennützigkeit erfordert grundsätzlich nicht, dass die Leitungsorgane ehrenamtlich tätig sind. Die Honorierung von Stiftungsratsmitgliedern wird von der herrschenden Lehre wie auch vom Bundesgericht als zulässig erachtet, sofern die steuerbefreite Institution selbst uneigennützig tätig und die Entschädigung angemessen ist (Greter/Greter, a.a.O., N. 31 zu Art. 56 DBG; BGer 6B_85/2017 vom 16.10.2017, E. 3.4). Vorliegend hat die Steuerverwaltung beanstandet, dass der Stiftungsratspräsident, der gleichzeitig

Geschäftsführer ist, einen Honoraransatz von CHF 410.-- in Rechnung stellt. Die Rekurrentin hält diesen Ansatz für angemessen und beruft sich dabei auf eine Studie des Schweizerischen Instituts für Klein- und Mittelunternehmen der Universität St. Gallen, welche im Jahre 2005 ein Mittel von CHF 425.-- pro Stunde für "Ertragsgemeinschaften" ermittelt haben will (Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 5.12.2023, Ziff. 2.5). Inwiefern diese Studie für die Rekurrentin bzw. inwiefern der Begriff "Ertragsgemeinschaft" ganz allgemein auf eine gemeinnützige Stiftung mit Steuerbefreiung anwendbar sein soll, erschliesst sich nicht aus den Ausführungen in der Eingabe des Vertreters. Die Studie befindet sich nicht in den Akten. Deren Ergebnis muss ohnehin als nicht repräsentativ angesehen werden, da die Treuhandkammer im Jahr 2002 folgende Honorarempfehlung herausgegeben hat (abrufbar in Internet unter der Adresse <<https://www.yumpu.com/de/document/view/5805254/honorarempfehlung-der-treuhand-kammer>>, abgerufen am 20.3.2024).

2.1 Ordentliche Honoraransätze

- a) Für die Durchführung von Revisionen, Abschlussberatung, Buchführung, Ausarbeiten von Steuererklärungen und allgemeine Treuhandtätigkeiten in einfacheren Verhältnissen wird nachstehender Honoraransatz A empfohlen.
- b) Für die Durchführung von anspruchsvollen Revisionen sowie bei Steuer-, Rechts- und Unternehmensberatung, Gutachten usw. und bei Behandlung von Spezialfragen im Zusammenhang mit lit. A wird nachstehender Honoraransatz B empfohlen.
- c) Die Funktionsstufen (F) gliedern sich wie folgt :
 - F1** : Betriebsinhaber, Partner, Direktoren sowie entsprechend qualifizierte Berater mit langjähriger Erfahrung.
 - F2** : Mandatsleiter von grösseren Mandaten, Abteilungsleiter, stellvertretende Direktoren, Vizedirektoren sowie entsprechen qualifizierte Berater mit mehrjähriger Erfahrung.
 - F3** : Mandatsleiter, Prokuristen sowie entsprechend qualifizierte Mitarbeiter.
 - F4** : Selbständige Sachbearbeiter, Handlungsbevollmächtigte.
 - F5** : Assistenten, Sachbearbeiter, Sekretariatsmitarbeiter.
- d) Nach der Funktionsstufe (F) zur Anwendung empfohlene Honoraransätze:

F	Honoraransatz A (je Std.)	Honoraransatz B (je Std.)
F 1	Fr. 200.-- bis Fr. 300.--	Fr. 260.-- bis Fr. 420.--
F 2	Fr. 160.-- bis Fr. 240.--	Fr. 220.-- bis Fr. 340.--
F 3	Fr. 130.-- bis Fr. 200.--	Fr. 180.-- bis Fr. 280.--
F 4	Fr. 100.-- bis Fr. 160.--	Fr. 140.-- bis Fr. 220.--
F 5	Fr. 70.-- bis Fr. 130.--	Fr. 100.-- bis Fr. 160.--

Daraus ist ersichtlich, dass die Treuhandkammer damals ein Honorar von CHF 410.-- im obersten Bereich angesiedelt hat für anspruchsvolle Arbeiten, Spezialfragen, welche von qualifizierten Beratern mit langjähriger Erfahrung bearbeitet werden. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass der Stiftungsratspräsident und Geschäftsführer Anwalt ist und nicht diplomierter Immobilien-treuhänder. Es lässt sich daher nicht sagen, dass es sich bei ihm um eine höher qualifizierte

Fachperson für Immobilienfragen handelt, obwohl die Rekurrentin den hohen Verwaltungsaufwand gerade im Zusammenhang mit den Liegenschaften begründet. Sodann hat die Rekurrentin damit argumentiert, dass das Jahr 2018 einen Umbruch darstellte. Aus der Tabelle in E. 5.2 ist ersichtlich, dass sich im Jahr 2019 (dem hier massgeblichen Steuerjahr) die Liegenschaftserträge massiv erhöht haben, woraus zu schliessen ist, dass nach einer intensiven Bauphase nunmehr die normale Vermietungs- und Bewirtschaftungsphase begonnen hat. Demnach wäre auch nicht der Ansatz für anspruchsvolle Arbeiten, sondern derjenige eines durchschnittlichen Immobilientreuhänders bei der Vornahme der herkömmlichen Verwaltungstätigkeit herbeizuziehen. Verschiedene Quellen im Internet nennen übereinstimmend aktuell hierfür einen Honoraransatz von CHF 140.-- bis CHF 200.-- als gängig (<https://www.gryps.ch/produkte/immobilienverwaltung-162/kosten-immobilienverwaltung/#toc-section-1>), <https://blog.fairwalter.com/de-ch/welche-kosten-fallen-fuer-die-verwaltung-von-immobilien-an>, <https://immolution.ch/immobilienverwaltung-winterthur/was-kostet-eine-immobilienverwaltung-in-der-schweiz>; <https://www.cash.ch/news/top-news/immobilien-verwalten-lassen-wann-es-sich-lohnt-was-es-kostet-419274>; alle abgerufen am 20.3.2024). Von daher kann der vom Stiftungsratspräsidenten und Geschäftsführer verlangte Honorarsatz von CHF 410.-- pro Stunde kaum als angemessen für eine gemeinnützige Stiftung bezeichnet werden.

5.8 Der Stiftungsrat fungiert gemäss Art. 83a ZGB als oberstes Führungsorgan der Stiftung. Primäres und vordringlichstes Ziel des Stiftungsrats ist es, den Stiftungszweck ordnungsgemäss zu verwirklichen (Andrea Opel, Ehrenamtlichkeit als Voraussetzung der Steuerbefreiung – ein alter Zopf?, in: Steuerrevue 74/2019, S. 86). Nebst der strategischen Führung der Stiftung und der Ausgestaltung der Fördertätigkeit gilt die Vermögensbewirtschaftung als Aufgabe des Stiftungsrats. Laut den Praxishinweisen SSK ist es mit Blick auf die Steuerbefreiung indes heikel, wenn Mitglieder des Stiftungsrates gleichzeitig auf der Basis eines Arbeitsvertrages oder eines Mandates für die Institution arbeiten. Jedenfalls dürfen diese «in keinem Fall» zugleich geschäftsleitende Funktionen (Direktion, Geschäftsführung, Sektionsverantwortliche) ausüben. Die Steuerbefreiung ist diesfalls zu verweigern (Praxishinweise der SSK, S. 40). Vorliegend liegt bei der Rekurrentin jedoch genau diese Konstellation vor. Der Stiftungsratspräsident hat auch die Funktion als Geschäftsführer der Rekurrentin inne und bezieht wie vorstehend ausgeführt beachtliche Geschäftsführungshonorare (vgl. Tabelle in E. 5.4 hiavor). Bei dieser Ausgangslage ist ein Konflikt zwischen der Verfolgung des im Allgemeininteresse liegenden Stiftungszwecks und den Eigeninteressen des Stiftungsratspräsidenten und gleichzeitigen Geschäftsführers jedenfalls nicht auszuschliessen, zumal nicht geltend gemacht wird, dass Vorkehrungen getroffen worden wären, welche die Unabhängigkeit sicherstellen (vgl. BGer 2C_385/2020 vom 15.6.2020, E. 5.3). Dass das Doppelmandat als Stiftungsratspräsident und Geschäftsführer die

kosteneffizienteste Lösung für die Rekurrentin darstellen soll – wie sie es geltend macht (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 5.12.2022, S. 29) – erscheint jedenfalls anhand der verbuchten Kosten nicht schlüssig. Bereits aus diesem Grund wäre deshalb der Rekurrentin die Steuerbefreiung zu verweigern. Daran ändert auch nichts, dass die Vergütung der Stiftungsorgane in den Statuten und im Organisationsreglement der Rekurrentin geregelt ist.

6. Soweit der Vertreter weitere Beweiserhebungen beantragt, ist nicht ersichtlich, inwiefern sich dadurch neue Erkenntnisse ergeben könnten, welche an den vorstehenden Ergebnissen (Missverhältnis zwischen Verwaltungsaufwand und Unterstützungsleistungen, Verletzung der Wettbewerbsneutralität, fehlende Uneigennützigkeit durch unangemessene Entschädigungen) etwas ändern würden. Dies betrifft namentlich die beantragte Edition der Rückmeldung der Steuerverwaltung zum Schreiben der bernischen BVG- und Stiftungsaufsicht (BBSA) als Beweismittel. Im Rahmen einer antizipierten Beweiswürdigung ist der Antrag daher abzuweisen (vgl. zur Zulässigkeit der antizipierten Beweiswürdigung VGE 100 2020 277/278 vom 26.7.2021, E. 7.2).

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrentin die Voraussetzungen der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nicht erfüllt. Die Steuerverwaltung hat die Steuerbefreiung zu Recht aufgehoben, weshalb Rekurs und Beschwerde abzuweisen sind.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Demnach sind die Verfahrenskosten, festgesetzt auf einen Pauschalbetrag von CHF 2'000.--, der Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

9. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend Widerruf der Befreiung von den kantonalen Steuern (Gewinn-, Kapital-, Erbschafts- und Schenkungssteuer) ab Steuerperiode 2019 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
2. Die Beschwerde betreffend Widerruf der Befreiung von der direkten Bundessteuer ab Steuerperiode 2019 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- B._____, Rechtsanwalt zuhanden von A._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde C._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiber

Nanzer

Mion