

Steuerbefreiung

Keine Gemeinnützigkeit eines kommerziellen Schulbetriebs

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 26. Juni 2020

Eine Steuerbefreiung kann wie jede andere Veranlagung in jeder Steuerperiode einer neuen Überprüfung unterzogen werden und weist daher nur eine bedingte Beständigkeit auf. Wenn sich herausstellt, dass ein Schulbetrieb ein Brückenangebot in kommerzieller Art und Weise betreibt und daher nicht auf Spenden und andere unentgeltliche Zuwendungen angewiesen ist, so kann dieser nicht mehr als gemeinnützig qualifiziert werden. Eine früher lediglich befristet gewährte Steuerbefreiung darf deshalb auch nicht weiterhin gewährt werden.

Sachverhalt:

A. Mit Gesuch vom 13. Dezember 2017 ersuchte der V. mit Sitz in G. die kantonale Taxations- und Erlasskommission um Steuerbefreiung und um Spendenabzugsberechtigung. Der Pflichtige bezwecke gemäss Statuten die Allgemeinbildung Jugendlicher im Übergang von Schule und Beruf zu fördern. Er schlage Brücken zwischen der obligatorischen Schulzeit und der Berufsschule, der Fachhochschule oder dem Gymnasium. Zur Verwirklichung dieses Zwecks betreibe der Pflichtige die Schule, welche jeder Schülerin und jedem Schüler offenstehe, sofern eine Allgemeinbildung mit Anschlusslösung für eine weiterführende Ausbildung angestrebt würde. Die Schule stehe zudem Jugendlichen aus allen Bevölkerungskreisen offen, unabhängig von weltanschaulicher, religiöser oder politischer Haltung.

Mit Entscheid der kantonalen Taxations- und Erlasskommission vom 23. Januar 2018 wurde der Pflichtige aufgrund der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke von der Staats- und Gemeindesteuer befreit. Die Steuerbefreiung wurde vorerst auf die Dauer von drei Jahren, d.h. bis und mit Steuerjahr 2019 befristet. Nach Ablauf dieser Frist habe er der kantonalen Taxations- und Erlasskommission ein Gesuch um Verlängerung der Steuerbefreiung vorzulegen.

B. Mit Schreiben vom 19. November 2019 beantragte der Pflichtige die Bestätigung und Verlängerung der von der Steuerverwaltung gewährten Steuerbefreiung, da mit dem Abschluss per 30. Juni 2019 das Geschäftsjahr 2019 zu Ende gegangen sei. Zur Begründung führte er aus, dass sich die Schule für das Gemeinwohl der umliegenden Kantone aber insbesondere des Kantons Basel-Landschaft einsetze. Die Opferbereitschaft und der Verzicht für die Verwirklichung dieses Einsatzes seien vorhanden. Aus diesen Erwägungen und Gegebenheiten werde die Taxations- und Erlasskommission Baselland ersucht, die Verlängerung der Steuerbefreiung zu bewilligen.

Mit Entscheid vom 21. Januar 2020 wies die kantonale Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Verlängerung der Steuerbefreiung ab und hob die Steuerbefreiung per Steuerjahr 2020 auf. Zur Begründung führte sie u.a. aus, Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinne bedeute Betätigung zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, durch die zugunsten einer unbeschränkten Vielzahl Dritter uneigennützig und auf die Dauer Opfer erbracht würden. Die Förderung und Unterstützung beschränke sich vorliegend faktisch hauptsächlich auf Eltern, welche Beiträge leisteten bzw. auf Vereinsmitglieder. Somit verfolge der Pflichtige auch eine Form von Selbsthilfeszweck, wenn man die Eltern als passive Vereinsmitglieder verstehen würde. Damit sei der Kreis der begünstigten Personen relativ sehr eng gefasst, als dass von einer gemeinnützigen, auf eine offene und unbeschränkte Vielzahl von Personen ausgerichteten Tätigkeit und Förderung gesprochen werden könne. Auch sei die Anzahl kostenlos auszubildender Schüler bzw. Schülerinnen in den Berichtsjahren sehr gering und beschränke sich meist jeweils auf eine einzelne Person pro Schuljahr. Jedoch unabhängig von einer Qualifikation der schulgeldleistenden Eltern als faktische Mitglieder des Vereins oder nicht, sei der Rekurrent aufgrund seiner Tätigkeit grundsätzlich nicht (mehr) auf Mitgliederbeiträge, Spenden oder andere Zuwendungen Dritter angewiesen. Eine solche Schule könne heutzutage durchaus kommerziell betrieben werden. Die eingereichten Unterlagen würden denn auch zeigen, dass der Pflichtige in den vergangenen Geschäftsjahren mit seinem neuen Geschäfts- und Lernmodell Zuwachs hätte er-

reichen können. Dies lasse sich nicht zuletzt aus der Liquidität und aus den getätigten Rückstellungen bzw. Rücklagen schliessen, welche zumindest teilweise Eigenkapitalcharakter aufwiesen.

C. Mit Schreiben vom 17. März 2020 erhebt der Pflichtige Rekurs mit den Begehren, (1) es sei der Entscheid der kantonalen Taxations- und Erlasskommission mindestens für das laufende Geschäftsjahr aufzuheben, (2) es werde um vollständige Befreiung von der Staats- und Bundessteuerpflicht für die im Kanton für andere Schulen und Bildungsinstitutionen geltende übliche Zeitdauer ersucht und (3) es werde das Recht vorbehalten, infolge des Ausnahmezustandes in der Schweiz, weitere Argumentationen und Schriftstücke zu einem späteren Zeitpunkt zu offerieren. Zur Begründung führt er aus, dass die Lehrkräfte trotz erheblicher Mehraufwandsarbeiten ohne zusätzliche Lohnentschädigung arbeiten würden. Zusatzstunden könnten nicht bezahlt werden, sondern diese Leistungen entsprängen Idealismus, Opfer und Verzicht.

Der Kreis der Begünstigten sei damit nicht relativ eng gefasst. Zunehmend würden sich Eltern und Lernende an den Rekurrenten wenden, die mit dem Staatsangebot nicht zurechtkämen. Es seien dies Fälle von Mobbing oder Lernschwächen, die nicht ordentlich verarbeitet würden. In einzelnen Fällen würden die Ausgleichskasse, Therapeuten oder die Berufsinformationszentren Lernenden die Pflichtige empfehlen. Die Zunahme von Quereinsteigerinnen und Quereinsteigern bewiese gerade, dass die Schule für alle offen sei. Zudem hätte der Rekurrent in seinem Antrag für die Verlängerung der Befreiung von der Steuerpflicht deutlich darauf hingewiesen, dass die Schule wiederholt Schulgeld erlassen habe, wenn Lernende, die unter familiärer oder sozialer Benachteiligung gelitten hätten, den Willen gezeigt hätten, den Schulabschluss zu machen. Dieses Verhalten sei geradezu als Wohltätigkeitsförderung für alle Schichten der Bevölkerung zu erachten.

Der Rekurrent sei ausserdem auf Mitgliederbeiträge, Spenden oder andere Zuwendungen Dritter angewiesen, da die Durchschnittslöhnung einer Lehrkraft, die bis zu 55 Lernende in drei Oberstufenklassen unterrichte und deren Arbeit korrigiere, nur gerade 2'400 Franken monatlich verdiene. Diese Oberstufe sei damit nicht gewinnbringend. Sie existiere zudem seit zig Jahren aufgrund dieser Opferbereitschaft und erbringe eine uneigennützige pädagogische Leistung für den Kanton Basel-Landschaft und andere Kantone.

Der Rekurrent habe durch die genannten Opferleistungen Rücklagen gebildet, damit in Krisenzeiten Löhne während rund drei Monaten weiterbezahlt werden könnten. Ausserdem sei das Gebäude unterhaltsintensiv und es bestehe seitens der Gemeinde G. die Verpflichtung, Rücklagen für den Abruch des Schulgebäudes zu bilden. Diese stellten keine exzessiven Reserven mit Eigenkapitalcharakter dar.

X. seien in der Schweiz grundsätzlich von der Steuerpflicht entlastet. Der Rekurrent sei eine anerkannte X.-Schule. Es sei gerade der Kanton Basel-Landschaft gewesen, der massgeblich durch die Anerkennung des XY.-Vereins Baselland diese Wende in der Steuerauffassung bewirkt habe. Es sei deshalb nicht akzeptabel, dass eine einzige Schule aus dieser langjährigen Rechtsprechung herausgesondert würde. Dies sei willkürlich und diskriminierend.

Schliesslich habe die Geschäftstätigkeit des Rekurrenten seit der Zusprechung der Steuerbefreiung keine Änderung erfahren. Es sei somit nicht nachvollziehbar, dass sich die Rekursgegnerin einmal für die Steuerbefreiung entscheide, um sich dann drei Jahre später dagegen zu entscheiden.

Mit Vernehmlassung vom 30. April 2020 beantragt die Taxations- und Erlasskommission die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie aus, dass die Prüfung der Gemeinnützigkeit bzw. Ausrichtung auf das Allgemeininteresse unter Opfererbringung sich nicht nur aufgrund der statutarischen Zwecksetzung vornehmen lasse, sondern kumulativ auch anhand der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit der betreffenden Institution. In der Gründungs- oder Anfangsphase könne nur in seltenen Fällen bereits eine tatsächliche Tätigkeit beurteilt werden, weshalb oftmals zuerst eine bloss befristete Steuerbefreiung ausgesprochen würde. Erst danach könne dann die eigentliche Beurteilung der statutarischen Ausrichtung anhand der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit mittels Jahresberichten und Jahresrechnungen vorgenommen werden, wie dies vorliegend seit der Statutenänderung zutreffe. So sei in einem ersten Anlauf das damalige Gesuch um Steuerbefreiung Ende 2016 abgewiesen worden

und erst nachdem die Statuten – insbesondere der Zweckartikel – überarbeitet worden seien, habe die Rekursgegnerin ein erneutes Gesuch befristet gutgeheissen. Eine Befristung bringe jedoch zum Ausdruck, dass eine Steuerbefreiung nicht vorbehaltlos ausgesprochen werden könne. Die Steuerbefreiung werde sozusagen nur provisorisch erteilt, womit eine Befristung immer einem Vorbehalt gleichkomme.

Die Förderung und Unterstützung beschränkt sich im vorliegenden Fall faktisch hauptsächlich auf die Eltern, welche Beiträge (Schulgelder) leisteten bzw. auf die Vereinsmitglieder. Somit verfolge der Verein auch eine Form von Selbsthilfeszweck, wenn man dabei die Eltern faktisch als passive Vereinsmitglieder verstehe. Damit sei der Kreis der begünstigten Personen – wie bereits im negativen Entscheid vom 2016 – trotz erfolgter Statutenänderung immer noch so eng gefasst, dass nicht von einer tatsächlich gemeinnützigen, auf eine offene und unbeschränkte Vielzahl von Personen ausgerichteten Tätigkeit und Förderung gesprochen werden könne. Auch sei die Anzahl kostenlos auszubildender Schüler resp. Schülerinnen in den Berichtsjahren äusserst gering und beschränke sich meist jeweils auf eine einzige Person pro Schuljahr.

Unabhängig von einer solchen Qualifikation der schulgeldleistenden Eltern sei der Verein aufgrund seiner effektiven Tätigkeit grundsätzlich nicht (mehr) auf Mitgliederbeiträge, Spenden oder andere unentgeltlich Zuwendungen und Opferleistungen Dritter angewiesen.

Private Schulen wie der Rekurrent seien in vielen Fällen nicht nur finanziell selbsttragend, sondern nach einer gewissen «Anlaufphase» sogar gewinnbringend wie klassische Unternehmen. Während in der Anfangsphase solche Privatschulen meist eher pionierhaft und mit anfänglich vielleicht noch gemeinnützigem Engagement betrieben würden, sei auch hier ein eigentlicher Wettbewerb entstanden. Solche Schulen könnten heutzutage mit marktkonformen Schulgeldern durchaus kommerziell betrieben werden. Die eingereichten Unterlagen und Jahresrechnungen würden denn auch aufzeigen, dass der Rekurrent in den vergangenen Geschäftsjahren mit ihrem neuen Geschäfts- und Lernmodell Zuwachs erreichen konnte. Dies lasse sich nicht zuletzt aus der grossen Liquidität und aus den getätigten Rückstellungen bzw. Rücklagen schliessen, welche zumindest steuerlich Eigenkapitalcharakter aufweisen könnten. Diese an sich für den Rekurrenten zwar positive finanzielle Entwicklung führe aber auf der anderen Seite zur Schlussfolgerung, dass die Schule grundsätzlich auch ohne (steuerfreie) Zuwendungen bzw. Unterstützungen und Opferleistungen Dritter bestehen könne. Eine unveränderte Weiterführung der befristet gewährten Steuerbefreiung würde längerfristig zu einer verfassungsmässig nicht mehr zulässigen ungleichen steuerlichen Behandlung oder gar zu einer Wettbewerbsverzerrung führen, wie dies beispielsweise bei Kindertagesstätten bereits vom Steuergericht so beurteilt worden sei.

In seiner unaufgeforderten Stellungnahme vom 30. Mai 2020 konkretisiert der Vertreter die gestellten Rechtsbegehren wie folgt: (1) Es sei der Entscheid der kantonalen Taxations- und Erlasskommission vom 21. Januar 2020 aufzuheben und der V. die Steuerbefreiung von der Staats- und Gemeindesteuer auch ab dem Steuerjahr 2020 vollumfänglich zu gewähren, (2) eventualiter sei die Steuerbefreiung von der Staats- und Gemeindesteuer befristet oder zumindest für das Steuerjahr 2020 zu gewähren, (3) subeventualiter sei die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen und (4) dies habe alles unter o/e-Kostenfolge zu Lasten des Staates zu erfolgen.

Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, dass es sich bei dem Rekurrenten um einen gemeinnützigen Verein handle. Den Statuten könnten für die Steuerbefreiung bedeutenden Elemente betreffend Zweck und Tätigkeit entnommen werden. Der Pflichtige bezwecke die Allgemeinbildung Jugendlicher im Übergang von Schule und Beruf zu fördern, indem «Brücken» zwischen der obligatorischen Schulzeit und der Berufsschule, der Fachhochschule oder dem Gymnasium ermöglicht würden. Es würde die Schule betrieben, die jeder Schülerin und jedem Schüler (unabhängig von weltanschaulicher, religiöser oder politischer Haltung) offen stehe im Hinblick auf eine Anschlusslösung für eine weiterführende Ausbildung und sie unterstütze die Finanzierung bei schwierigen familiären oder schulischen Situationen. Sie engagiere sich sozial in der Unterrichtung von Flüchtlingen, welche von der Gemeinde zugewiesen würde, unterhalte Stipendienfonds und betreibe Fundraising, um in Härtefällen das Schulgeld zu reduzieren oder ganz zu erlassen. Sie sei in das Netzwerk der X.-Schulen eingebunden und sei politisch und konfessionell neutral. Die erwirtschafteten Mittel seien einzig der

Finanzierung der Schul- und Unterrichtstätigkeit gewidmet. Die pädagogische Führung sei Aufgabe der Schulleitung und nicht des Vereins.

Die Mittel des Vereins stammten aus Beiträgen der Mitglieder, Schulgeldern, Schenkungen, Spenden, Vermächtnissen, Erträgen aus Veranstaltungen, Erträgen aus dem Vereinsvermögen und sonstigen Einkünften. Die Mitgliedschaft stehe allen offen, die den Zweck und die Ziele der Schule befürworteten; es bestehe kein Mitgliedschaftszwang für Eltern, Schülerinnen oder Schüler. Die Lehrpersonen würden mit Löhnen unterhalb des Niveaus der Löhne von Lehrpersonen an staatlichen Schulen mit vergleichbarem Lehrangebot entlohnt. Schliesslich dürfe im Falle einer Auflösung des Vereins das vorhandene Vereinsvermögen in keinem Fall den Mitgliedern ausgeschüttet werden, sondern sei im Sinne des Vereinszwecks einer anderen wegen Gemeinnützigkeit befreiten Institution mit Sitz in der Schweiz zuzuwenden.

In der aktuellen Tätigkeit würden sämtliche Elemente tatsächlich gelebt und verwirklicht. Dies könne den mit dem Gesuch um Steuerbefreiung eingereichten Sozialberichten der Jahre 2017-2019 entnommen werden, so u.a. welche Schülerinnen bzw. Schüler mit besonderem Aufwand oder besonders aufwändigen Hintergründen beschult worden seien. Ebenso enthielten diese Berichte eine Aufzählung der im jeweiligen Schuljahr ausgeführten sozialen Projekte.

In zwei mit der Stellungnahme eingereichten Sozialberichten werde zudem dargelegt, wie eine junge Schülerin, aufgrund verschiedener sozialer Einschränkungen aufwendig und erfolgreich, auf das Berufsleben vorbereitet worden sei. In einem anderen konkreten Fall habe sich die Schule unter grossem Aufwand dafür eingesetzt, dass eine Schülerin mit Hilfe der Invalidenversicherung eine Lehrstelle habe finden können, wobei dieser Aufwand keine finanzielle Entschädigung zu Gunsten der Schule zur Folge gehabt habe.

Der Kreis der Aktivitäten des Rekurrenten habe sich nicht verändert, wobei die Mehrheit der Schülerinnen und Schüler in den Genuss reduzierter Schulkosten komme. Lediglich sechs Schüler hätten einen kostendeckenden Schulbeitrag bezahlen müssen. Dies sei lediglich durch niedrig gehaltene Lohnkosten, die Nichtvergütung von Überstunden und einen Verzicht auf das 13. Monatsgehalt möglich gewesen. Die Lehrpersonen und die ehrenamtlich im Verein engagierten Menschen würden einen grossen und selbstlosen Beitrag für die Gewährleistung dieses Unterrichtsangebots leisten.

Da staatliche Schulen nicht steuerpflichtig und X.-Schulen steuerbefreit seien, stünde der Rekurrent zu ihnen in keinem Konkurrenzverhältnis.

Den eingereichten Finanzunterlagen könne entnommen werden, dass die Schule finanziell am Limit laufe. Liquide Mittel und gewisse Rücklagen seien zwar vorhanden, könnten aber durch allfällige Unterbrüche im Schulbetrieb und damit einhergehende Lohnfortzahlungspflichten, das unterhaltsintensive Gebäude und beispielsweise die Verpflichtung der Gemeinde G. einen allfälligen Abbruch des Schulgebäudes zu halten, gerechtfertigt werden. Mit dem Vertrag über eine Gebrauchsleihe mit der Einwohnergemeinde G. habe sich der Rekurrent zudem verpflichtet, bei Beendigung des Vertrags den Schulpavillon auf eigene Kosten abreissen zu lassen und das Areal in vollständig geräumtem Zustand an die Verleiherin zurückzugeben. Die dafür gebildeten Rückstellungen seien vor diesem Hintergrund durchaus gerechtfertigt.

Bei den Ausführungen im angefochtenen Entscheid handle es sich ausserdem lediglich um Spekulationen. Ohne vertiefte Begründung und ohne konkreten Bezug zu den zu beurteilenden Verhältnissen beim Rekurrenten werde im angefochtenen Entscheid über Privatschulen sinniert, welche «in vielen Fällen nicht nur selbsttragend, sondern sogar gewinnbringend seien.» Der Entscheid der Rekursgegnerin basiere in der Folge auf Grundlagen, die nicht näher erforscht worden seien.

Es seien somit die Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung, die Unwiderruflichkeit der Zweckbindung und die Widmung des Vermögens im Falle einer Auflösung statutarisch definiert und es lägen keine Anhaltspunkte vor, welche nahelegen würden, dass diese nicht eingehalten würden. Ebenso bestehe gemäss Statuten eindeutig ein offener Destinärenkreis, welcher von der Rekursgegnerin nicht bestritten würde und den eingereichten Dokumenten könne entnommen werden, dass mit der

betriebsamen Schule eine Wirtschaftlichkeit vorliege, die nicht über die Erhaltung des Schulbetriebs hinausgehe, wobei keineswegs in erster Linie Selbsthilfeszwecke mit dem Betrieb der Schule einhergingen.

Bezüglich des Eventualantrags sei festzuhalten, dass das laufende Geschäftsjahr per 1. Juli 2020 ende. Eine Neuausrichtung sei im laufenden Schulbetrieb nicht von heute auf morgen zu bewerkstelligen; eine solche wäre aber im Hinblick auf eine allfällige Steuerpflicht dringend notwendig. Die (finanzielle) Neuausrichtung der Schule könne mit anderen Worten nicht während einer Auseinandersetzung um eine Steuerbefreiung getätigt werden, sei doch die Gefahr zu gross, dass im Hinblick auf einen für den Rekurrenten positiven Entscheid erneut alles neu ausgerichtet werden müsste. Bei einer Steuerbefreiung für das Jahr 2020 und eine Aufhebung erst per 2021 wäre er zumindest in der Lage, seinen Schulbetrieb auf eine Grundlage zu stellen, die eine Abwehr von (finanziellen) Schäden erlaubt.

Mit Eingabe vom 5. Juni 2020 nimmt der Vertreter unaufgefordert Stellung zur Vernehmlassung der Rekursgegnerin.

Beide Parteien haben auf eine Teilnahme an der heutigen Verhandlung verzichtet.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 183 Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 3'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Gemäss § 16 Abs. 1 lit. d und e StG und Art. 23 Abs. 1 lit. c und f des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) sind von der Staats- und Gemeindesteuer juristische Personen befreit, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen. Die Steuerbefreiung gemäss den Buchstaben d, e und f umfasst nur das den umschriebenen Zwecken ausschliesslich und unwiderruflich dienende oder gewidmete Einkommen und Vermögen (§ 16 Abs. 2 StG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG). Grenzfällen ist nach § 16 Abs. 3 StG durch die Gewährung einer teilweisen Steuerbefreiung angemessene Rechnung zu tragen.

Die kantonale Taxations- und Erlasskommission kann die Frage der Begründetheit der Steuerbefreiung in jeder Steuerperiode neu überprüfen. Sind die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht mehr gegeben, muss die Steuerverwaltung die Steuerbefreiung in einer separaten Verfügung oder zusammen mit der Veranlagungsverfügung widerrufen. Gegen beide Verfügungen steht der ordentliche Rechtsmittelweg offen (Schriftenreihe FIRST, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und juristischen Personen, Bern 2001, S. 244). Die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen entfalten zudem grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet. Die späteren Veranlagungen sind daher jederzeit einer erneuten umfassenden Überprüfung zugänglich (vgl. Der Steuerentscheid [StE] 2003 B 72.14.2 Nr. 31 E. 4.2; vgl. auch BStPra, Bd. XVI, S. 468; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 20. November 2009, 510 09 36, E 6; StGE vom 15. Januar 2016, 510 15 64 E. 4b).

Im Folgenden ist strittig, ob die kantonale Taxations- und Erlasskommission die Steuerbefreiung der Rekurrentin zu Recht aufgehoben hat. Hierfür ist zu prüfen, ob der Rekurrent öffentliche Zwecke verfolgt und/oder gemeinnützig ist.

3. Die Verfolgung von öffentlichen Zwecken setzt voraus, dass sich die Institution im Bereich der übergeordneten Interessen des öffentlichen Gemeinwesens betätigt. In Frage kommen juristische Personen, die von Privaten gegründet und geführt oder von der öffentlichen Hand allein oder zusammen mit Privaten in privatrechtlicher Form betrieben werden (vgl. Greter/Greter in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 23 N 31). Gegenstand der Tätigkeit können grundsätzlich die gleichen Aufgaben sein, die i.d.R. auch vom Gemeinwesen zu bewältigen sind. Gemäss Bundesgericht soll es sich aber nur um eine begrenzte Kategorie von Aufgaben handeln, die eng an die Staatsaufgaben anzulehnen sind (BGer 2C_383/2010 vom 28. Dezember 2010, E. 2.2). Zur Steuerbefreiung berechtigen grundsätzlich nur Aufgaben von der Art, wie sie das Gemeinwesen selber oder von ihm unmittelbar beauftragte Rechtsträger ausüben, also Tätigkeiten, welche die ausführenden juristischen Personen sachlich als Organe des Gemeinwesens erscheinen lassen. Um den Steuerbefreiungstatbestand nicht sachwidrig ausufern zu lassen, ist der Begriff des öffentlichen Zwecks restriktiv auszulegen (vgl. Greter/Greter, a.a.O. Art. 23 N 32); vgl. auch zum Ganzen Kreisschreiben [KS] Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 8. Juli 1994 betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke [Art. 56 Bst. g DBG] oder Kultuszwecke [Art. 56 Bst. h DBG] verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen [Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG].

Gerade bei Freizeitinfrastrukturanlagen, Schulen, Spitälern, Altersheimen und Einrichtungen der familienergänzenden Kinderbetreuung (Kindertagesstätten etc.) ist zu beachten, dass diese nicht nur vom Gemeinwesen, sondern auch von kommerziellen Unternehmen betrieben werden. In der Politik besteht schon länger ein Trend zur Privatisierung von öffentlichen Aufgaben (vgl. Greter/Greter, a.a.O. Art. 23 N 32a und 32b).

Gemäss den revidierten Statuten vom 22. November 2017 bezweckt der V. die Allgemeinbildung Jugendlicher im Übergang von Schule und Beruf zu fördern. Er schlage Brücken zwischen der obligatorischen Schulzeit und der Berufsschule, der Fachhochschule oder dem Gymnasium. Zur Verwirklichung dieses Zwecks betreibe der Verein, welcher jeder Schülerin und jedem Schüler nach dem neunten bzw. dem 10. Schuljahr offenstehe, sofern eine Allgemeinbildung mit Anschlusslösung für eine weiterführende Ausbildung angestrebt werde. Die Schule stehe zudem Jugendlichen aus allen Bevölkerungskreisen offen, unabhängig von weltanschaulicher, religiöser oder politischer Haltung. Ausserdem wolle der Rekurrent Jugendlichen in schwierigen familiären oder schulischen Situationen die Finanzierung einer integrativen Mittelschule ermöglichen, wobei er zu diesem Zweck mit Anlauf- und Zuweisungsstellen von Gemeinden und dem Kanton zusammenarbeite. Er ermögliche das soziale Engagement der I. in der Unterrichtung von Flüchtlingen, die der Schule von der Gemeinde zugewiesen werden und er unterhalte einen Stipendienfonds und betreibe Fundraising, um in Härtefällen das Schulgeld zu reduzieren oder ganz zu erlassen. Der Rekurrent gehöre zum Netzwerk der X.-Schulen und pflege den Austausch mit ihnen. Er verfolge keine Selbsthilfe- oder Erwerbszwecke und diene kulturellen und gemeinnützigen Zwecken. Der Rekurrent sei politisch und konfessionell neutral. Allfällig erwirtschaftete Mittel dürften einzig dazu eingesetzt werden, die Schul- und Unterrichtstätigkeit zu betreiben. Die pädagogische Führung der Schule liege nicht in seinem Aufgabenbereich, sondern bei der Schulleitung. Diese handle im Rahmen des Finanzplans, der gemeinsam mit dem Vorstand erarbeitet werde.

Die Leistungen, welche der Rekurrent im Bereich der Allgemeinbildung Jugendlicher im Übergang von Schule und Beruf anbietet, liegen zwar durchaus im Interesse der Jugendlichen und deren Eltern. Hingegen handelt es sich nicht um Aufgaben, welche das Gemeinwesen ausschliesslich selbst (hoheitlich) ausführt oder zur Ausführung einem Verein oder einer Institution (aufgrund eines gesetzlichen Auftrags) überträgt. Vielmehr handelt es sich um private, nicht im Aufgabengebiet des Gemeinwesens angesiedelte Dienstleistungen (vgl. StGE vom 13. April 2018, 510 17 120, E. 3). Die fehlende öffentliche Zwecksetzung wird noch dadurch unterstrichen, dass weder eine Leistungsvereinbarung mit Staat oder Bund noch eine Einsitznahme der öffentlichen Hand besteht.

4. Weiter ist nun zu untersuchen, ob der Rekurrent gemeinnützig ist.

4.1. Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit wird zunächst bei statutenmässiger und tatsächlicher Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gewährt. In objektiver Hinsicht wird vorausgesetzt, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt und dass dem Wirken – als subjektives Element – uneigennützige Motive zugrunde liegen (vgl. Greter/ Greter in: a.a.O., Art. 23 N 27). Die steuerbefreite Zwecksetzung muss tatsächlich verfolgt und verwirklicht werden; die hierzu bestimmten Mittel haben unwiderruflich dem gemeinnützigen Zweck zu dienen (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_592/2008 vom 2. Februar 2009, E. 2.2; KS Nr. 12 ESTV vom 8. Juli 1994, Ziff. II, 2b ff.). Nicht jede Tätigkeit, die im Dienste 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 Gesamtsicht als förderungswert erachtet werden. Als förderungswert gelten z.B. die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, Menschenrechte, Natur-, Heimat- und Tierschutz sowie Entwicklungshilfe (vgl. Greter/Greter, a.a.O., Art. 23 N 27a). Hält sich eine wirtschaftliche Betätigung in einem untergeordneten Rahmen zur altruistischen Tätigkeit, so schliesst sie eine Steuerbefreiung nicht aus. Ein Allgemeininteresse wird weiter regelmässig nur dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist (vgl. KS Nr. 12 ESTV vom 8. Juli 1994, Ziff. II, 3b; StGE vom 3. Juli 2016, 510 15 10, E 2b; StGE vom 22. November 2013, 510 13 46, E. 2d). Uneigennützigkeit im steuerrechtlichen Sinne fehlt, wenn ausschliesslich oder neben gemeinnützigen Zielen unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person oder Sonderinteressen ihrer Mitglieder verfolgt werden. Damit wird insbesondere die Verfolgung von unternehmerischen Zwecken grundsätzlich ausgeschlossen. Sofern die unternehmerische Zweckverfolgung einem gemeinnützigen Hauptzweck untergeordnet ist, kann sie aber trotzdem im Rahmen des Hauptzwecks uneigennützig sein (vgl. Greter/Greter, a.a.O., Art. 23 N 27d).

4.2. Hinsichtlich des Destinatärkreises des V. ist festzuhalten, dass dieser in den revidierten Statuten offen formuliert ist und die Leistungen des Vereins zunächst allen Schülerinnen und Schülern nach dem neunten bzw. dem 10. Schuljahr offenstehen, sofern eine Allgemeinbildung mit Anschlusslösung für eine weiterführende Ausbildung angestrebt wird. Die Schule soll zudem Jugendlichen aus allen Bevölkerungskreisen offenstehen, unabhängig von weltanschaulicher, religiöser oder politischer Haltung: Eine Mitgliedschaft steht den Eltern, den Mitgliedern der Schulleitung, den in der Schule tätigen Lehrpersonen sowie allen Personen, die Zweck und Ziel der Schule befürworten, offen. Eltern, die ihre Jugendlichen in die Schule schicken, sind nicht verpflichtet, dem Verein beizutreten. Bei bedürftigen Eltern bzw. Erziehungsberechtigten oder solchen in finanziellen Engpässen oder bei Flüchtlingskindern kann das Schulgeld reduziert oder ganz darauf verzichtet werden. Ebenfalls soll allfällig verbleibendes Vereinsvermögen gemäss Ziff. 11 der Statuten bei dessen Auflösung keinesfalls an die Vereinsmitglieder ausgeschüttet werden, sondern es sei dieses im Sinne des Vereinszwecks einer anderen wegen Gemeinnützigkeit befreiten Institution mit Sitz in der Schweiz zuzuwenden.

4.3 Fraglich ist jedoch, ob der in Ziff. 2 der Statuten formulierten Erklärung «Der Verein verfolgt keine Selbsthilfe- oder Erwerbszwecke und dient kulturellen und gemeinnützigen Zwecken» in der Praxis tatsächlich nachgelebt wird. Bei einer genaueren Betrachtung der Jahresrechnungen 2018 bis 2019 ergibt sich nämlich folgendes Bild: Bei einem Gesamtertrag von 705'804.35 Franken im Geschäftsjahr 2018/2019 wird der überwiegende Teil des Finanzbedarfs durch Schulgelder und Schülerpauschalen in Höhe von 579'488 Franken getragen. Im Geschäftsjahr 2017/2018 haben die Schulgelder und Schülerpauschalen 728'995.04 Franken, bei einem Gesamtertrag von 818'665.34 Franken, betragen. Im Vergleich dazu hat der Ertrag aus Spenden und Mitgliederbeiträgen im Geschäftsjahr 2018/2019 mit nur 11'834.20 Franken und im Geschäftsjahr 2017/2018 mit 2'810 Franken am Gesamtertrag partizipiert. Zwar erwirtschaftete der Verein während der beiden letzten Geschäftsjahre Verluste in Höhe von 8'324.46 Franken resp. von 15'810.36 Franken. Bei der Sachlage, dass sich die Spendenerträge 2018/2019 auf nur rund 1,7 Prozent und im Geschäftsjahr 2017/2018 auf gerade mal 0,34 Prozent am Gesamtertrag belaufen, entspricht die Ausgestaltung dessen ungeachtet einer kommerziellen Ausrichtung.

Auffallend ist zudem, dass die Lehrer einen Lohn beziehen, der unter dem Lohnniveau von Lehrpersonen an staatlichen Schulen mit vergleichbarem Lehrangebot steht und damit einen starken Opfercharakter hat. Dies stellt entgegen der Vorbringen des Vertreters jedoch keine Opfererbringung des Vereins dar, sondern vielmehr eine solche der Lehrpersonen. Dass der Verein geringere Verluste

verzeichnet, ist demnach (auch) auf den teilweisen Lohnverzicht der Lehrer zurückzuführen. Damit entsteht der Eindruck, dass die gemeinnützige Tätigkeit – wenn überhaupt – nicht dem Verein selbst, sondern vielmehr den Lehrpersonen zuzuschreiben ist.

Diesen Eindruck mag auch der Umstand nicht widerlegen, dass der Verein einzelnen Schülern unentgeltlichen Unterricht angeboten hat. In der Tat entspricht diese Leistung, da sie von den Schulgeldern quersubventioniert wird, der Gewährung eines Stipendiums.

Schliesslich wurden für die Geschäftsjahre 2017/2018 und 2018/2019 Rückstellungen bilanziert. Als Grund für deren Bildung erklärt der Vertreter, dass zwar liquide Mittel und gewisse Rücklagen vorhanden seien, allfällige Unterbrüche im Schulbetrieb und damit einhergehende Lohnfortzahlungspflichten und das unterhaltsintensive Gebäude diese durchaus rechtfertigten. Zudem beinhalte der Vertrag über eine Gebrauchsleihe mit der Einwohnergemeinde G. gemäss Ziff. 11 die Verpflichtung des Rekurrenten, bei dessen Beendigung den Schulpavillon auf eigene Kosten abreißen zu lassen und das Areal in vollständig geräumtem Zustand an die Verleiherin zurückzugeben. Die Höhe der gebildeten Rückstellungen sei deshalb auch vor diesem Hintergrund durchaus gerechtfertigt.

Die Bilanzierung von Rückstellungen richtet sich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsregeln. Gemäss Art. 699 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR; SR 220) müssen Rückstellungen gebildet werden, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind. Sobald handelsrechtlich eine Pflicht zur Bildung von Rückstellungen gegeben ist, sind solche gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip auch steuerlich zuzulassen. Steuerlich nicht anerkannt werden hingegen sog. Willkürreserven, die handelsrechtlich aufgrund des Vorsichtsprinzips zwar zulässig, aber nicht notwendig sind. Im vorliegenden Fall ist nicht zu beanstanden, dass die Rückstellungen handelsrechtlich zulässig sind; auch bei gewinnstrebigem Unternehmen sind Rückstellungen zulässig. Für die im vorliegenden Fall im Raum stehende Frage der Gewinnstrebigkeit kann die Höhe der gebildeten Rückstellungen nicht von Belang sein. Vielmehr erscheint die hohe Summe der gebildeten Rückstellungen insofern relevant, als die von den Eltern der Schüler getragenen Schulgelder und Schülerpauschalen (siehe E. 4.3) nicht nur die Finanzierung der laufenden Kosten der eigentlichen Schul- und Unterrichtstätigkeit ermöglicht haben, sondern darüber hinaus Rückstellungen in erheblicher Masse getätigt werden konnten. Dies deutet klarerweise auf eine kommerziell betreibbare und auch betriebene Aktivität hin, welche die Qualifikation als gemeinnütziger Verein ausschliesst. Somit hat die kantonale Taxations- und Erlasskommission dem Verein die Steuerbefreiung zu Recht abgesprochen.

4.4 Dieses Ergebnis erweist sich auch bei einer systematischen Betrachtung als sachgerecht: Aufgrund der gesellschaftlichen Entwicklung und von demographischen Veränderungen sind vermehrt Jugendliche mit Defiziten in schulischer oder sprachlicher Hinsicht, mangelnder soziokultureller Integration, Orientierung oder Reife vorhanden, welche einen sofortigen Eintritt in die Grundbildung nicht schaffen. Aufgrund dessen und der stetig steigenden Nachfrage für solche «Brückenangebote» sind zahlreiche Anbieter auf den Markt gekommen, so dass der Verein mit dem von ihm erbrachten entgeltlichen Angebot, die Allgemeinbildung Jugendlicher im Übergang von Schule und Beruf zu fördern, in direkter Konkurrenz zu zahlreichen weiteren Anbietern steht. Diese sind in ihrer ganz überwiegenden Mehrheit nicht steuerbefreit. Die Förderung der Allgemeinbildung im Übergang von Schule und Beruf, wie sie vorliegend vom Verein angeboten wird, stellt ein kommerziell ausgerichtetes Geschäft dar. Eine Privilegierung des Rekurrenten durch eine Steuerbefreiung ist auch unter diesem Gesichtspunkt nicht indiziert.

Aus all diesen Gründen erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

5. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent Verfahrenskosten in Höhe von 500 Franken zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]) und es ist ihm keine Parteientschädigung auszurichten (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...