



<b>Fall-Nr.:</b>	B 2018/165 und B 2018/166
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsgericht
<b>Rubrik:</b>	Verwaltungsgericht
<b>Publikationsdatum:</b>	20.11.2019
<b>Entscheiddatum:</b>	23.05.2019

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 23.05.2019**

**Steuerrecht. Art. 83 Abs. 1 lit. d und 84 Abs. 4 StG (sGS 811.1). Art. 26 Abs. 1 StHG (SR 642.14). Art. 66 Abs. 1 und 2 DBG (SR 642.11). Streitig war die Frage, ob die Vereinnahmung der Mitgliederbeiträge und Spenden durch die Beschwerdeführerin als ein aus steuerlicher Sicht erfolgsneutraler Vorgang zu behandeln ist. Das Verwaltungsgericht erachtete es von Bedeutung, dass - nach der Feststellung im vorinstanzlichen Entscheid - lediglich fünf Personen von rund 200 Vereinsmitgliedern über ein Stimmrecht verfügten. Die Beschwerdeführerin bringe hierzu lediglich vor, dass nunmehr mehr als fünf Personen stimmberechtigt seien, ohne jedoch eine konkrete Anzahl zu nennen. Die Schlussfolgerung eines sehr geringen Anteils stimmberechtigter Mitglieder werde hierdurch nicht in Frage gestellt. Ein nachvollziehbarer Grund für die Begrenzung des Stimmrechts auf einen engen Personenkreis ist umso weniger dargetan, als die statutarischen Kriterien für das Stimmrecht (Engagement, Verdienst und der Stellung der Mitglieder innerhalb des Vereins) sehr unbestimmt formuliert bzw. nicht konkret fassbar seien und dementsprechend jede beliebige Interpretation zulassen würden. Die Tatsache, dass der grösste Teil der Mitglieder über die Verwendung der Mitgliederbeiträge nicht mitbestimmen könne, stehe dem Kollektivgedanken des Vereins entgegen bzw. spreche für eine wirtschaftliche Organisation und damit für den Unternehmenscharakter des Vereins. Im Ergebnis verhalte es sich so, dass dem grössten Teil der Mitglieder als Gegenleistung für ihre Beiträge im Wesentlichen kostenpflichtige Leistungen angeboten werden, ohne dass sie darüber hinaus über die Verwendung ihrer Beiträge mitbestimmen könnten. Hinsichtlich der Frage, ob die Mitgliederbeiträge auf einer konkreten (individuellen) Gegenleistung des Vereins an das einzelne Mitglied beruhen, legte das Verwaltungsgericht dar, dass zwischen der Beitragsleistung des Mitglieds und der Leistung der Beschwerdeführerin (= Vermittlung von innerem Wissen und Verständnis über spirituelles Leben) ein sachlicher Konnex bestehe. Insofern sei die Vereinsleistung als eine auf das**



**Einzelinteresse ausgerichtete individuelle „Gegenleistung“ zu taxieren, welche die Steuerneutralität der Mitgliederbeiträge aufhebe. Die Beschwerdeführerin habe im Weiteren - aufgrund ihres legitimen Entscheids, die Unterlagen nicht offenlegen zu wollen - den ihr obliegenden Nachweis, dass der Betrag von CHF x entsprechend dem Vereinszweck verwendet worden sei, nicht erbracht; die daraus resultierende Beweislosigkeit habe sie selbst zu tragen. Dementsprechend unterlägen die Mitgliederbeiträge und Spenden (Mittelherkunft) im Umfang des Betrags der "geleisteten Spenden" (CHF x) der Besteuerung. Diese Position sei m.a.W. nicht abzugsfähig (Verwaltungsgericht, B 2018/165 und B 2018/166). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 6. November 2019 abgewiesen (Verfahren 2C\_650/2019).**

**Entscheid vom 23. Mai 2019**

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**A.\_\_\_\_,**

**Beschwerdeführerin,**

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Reto Sutter, LL.M., Voillat Facincani Sutter + Partner, Fortunagasse 11-15 / Rennweg, 8001 Zürich,

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und



## St.Galler Gerichte

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner,**

sowie

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Kantonssteuern sowie direkte Bundessteuer aufgrund des  
Rechnungsabschlusses per 31.12.2015 (01.09.2014 bis 31.12.2015)**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

#### **A.**

a. Der Verein A.\_\_\_ wurde mit Sitz in B.\_\_\_ ins Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. In der Steuererklärung per 31. Dezember 2015 (Steuerperiode 1. September 2014 bis 31. Dezember 2015) deklarierte der Präsident des Vereinsvorstands einen steuerbaren Reingewinn von CHF 36'539 sowie ein Reinvermögen/Eigenkapital von CHF 36'539. Am 16. September 2016 versandte das kantonale Steueramt die provisorische Veranlagung der direkten Bundessteuer sowie der Gewinn- und Kapitalsteuer. Am 22. September 2016 teilte die Revisionsstelle des Vereins dem Steueramt mit, dass sie mit der provisorischen Veranlagung nicht einverstanden sei. Die Mitgliederbeiträge und Spenden würden sich gemäss Revisionsbericht auf CHF 55'880.90 belaufen; der Spendenanteil betrage CHF 2'397.39. Gemäss nachgereichtem Kontoblatt Mitgliederbeiträge beliefen sich die Mitgliederbeiträge auf CHF 12'514.06 (2014) und CHF 31'751.17 (2015). Weitere Unterlagen zu den Spenden und den Mitgliederbeiträgen verweigerte der Verein mit Hinweis auf seine Geheimhaltungspflicht (vgl. act. G 7/6 II/6-11). Am 16. Dezember



## St.Galler Gerichte

2016 veranlagte das Steueramt den Verein für die Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2015 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 52'733 (satzbestimmender Reingewinn: CHF 39'550) und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 26'239. Der Veranlagung für die direkte Bundessteuer legte sie den Reingewinn von CHF 52'733 zugrunde.

**b.** Die vom Verein gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies das Steueramt, nachdem eine Einspracheverhandlung durchgeführt worden war, mit Entscheid vom 24. März 2017 ab (act. G 7/2/1). Die hiergegen von Rechtsanwalt Dr. Reto Sutter, Zürich, erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 29. Mai 2018 ab (act. G 2/1).

### **B.**

**a.** Gegen diesen Entscheid erhob Rechtsanwalt Dr. Sutter für A. \_\_ mit Eingabe vom 4. Juli 2018 Beschwerde mit den Anträgen, der Entscheid sei aufzuheben und die Angelegenheit sei zur Neuurteilung an das Steueramt zurückzuweisen (Ziff. 1). Eventualiter sei der Entscheid aufzuheben und der als Mitgliederbeitrag und Spenden deklarierte Betrag von CHF 55'880.90 sei als steuerfreier Mitgliederbeitrag von der direkten Bundessteuer und der Kantonssteuer auszunehmen (Ziff. 2). Subeventualiter sei der Entscheid aufzuheben und der Betrag von CHF 26'494 vollumfänglich zum Abzug vom Gewinn zuzulassen (Ziff. 3). Alles unter Kosten und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners (act. G 1).

**b.** In der Vernehmlassung vom 30. Juli 2018 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf ihren Entscheid (act. G 6). Der Beschwerdegegner beantragte in der Eingabe vom 16. August 2018 Abweisung der Beschwerde (act. G 9). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme (act. G 10).

**c.** Auf die Vorbringen in der Beschwerde wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.



### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur steuerlichen Behandlung von Mitgliederbeiträgen/Spenden bei Vereinen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantonssteuer einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch die Beschwerdeführerin die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260, E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014, E. 1.2).

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 4. Juli 2018 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

## **2.**

**2.1.** Streitig ist - wie bereits im vorinstanzlichen Verfahren - die Frage, ob die Vereinnahmung der Mitgliederbeiträge und Spenden 2014/15 durch die Beschwerdeführerin als ein aus steuerlicher Sicht erfolgsneutraler Vorgang zu behandeln ist. Nach Art. 83 Abs. 1 lit. d StG entsteht kein steuerbarer Gewinn durch Mitgliederbeiträge bei Vereinen. Art. 26 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) sowie Art. 66 Abs. 1 DBG enthalten inhaltlich übereinstimmende Regelungen. Sinn dieser Regelungen ist es, lediglich die vom Verein neu erwirtschafteten Gewinne als steuerbaren Ertrag zu erfassen, nicht jedoch die von den Vereinsmitgliedern zugeführten Mittel (G. Lutz, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1,



2. Aufl. 2002, Rz. 7 zu Art. 26 StHG). Soweit den Beiträgen und Zuwendungen der Mitglieder der Charakter einer Gegenleistung für empfangene Leistungen oder für die Förderung persönlicher Interessen zukommt, werden sie dem steuerbaren Ertrag zugerechnet. Das setzt jedoch nach Lehre und Kommentierung voraus, dass eine statutarische Verpflichtung zur Bezahlung solcher Beiträge fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Rz. 5 zu Art. 66 DBG; Lutz, a.a.O., Rz. 8 zu Art. 26 StHG). Statutarischer Natur sind alle Beiträge, zu deren Bezahlung die Mitglieder aufgrund der Statuten oder darauf beruhender Reglemente und Beschlüsse verpflichtet sind (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, III. Rz. 415). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Mitgliederbeiträge geldwerte Leistungen seitens der Vereinsmitglieder zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder. Demgegenüber sind Mitgliederzahlungen, die auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen oder für die Förderung persönlicher Interessen (des Mitglieds) geleistet werden, grundsätzlich nicht Mitgliederbeiträge. Nach der Rechtsprechung ist für die steuerrechtliche Qualifikation als Mitgliederbeitrag somit ausschlaggebend, dass die in den Statuten vorgesehenen Beiträge von allen Verpflichteten gleichmässig erhoben werden und sie weder auf Gegenleistungen des Vereins beruhen noch für die Förderung persönlicher Interessen des Mitglieds geleistet werden (BGer 2A.692/2005 vom 13. Juni 2007, E. 3.2; BGer 2C\_571/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 3.2). In BGer 2C\_494/2011 vom 6. Juli 2012 verneinte das Bundesgericht die Steuerneutralität der Mitgliederbeiträge. Dem Urteil lag als Sachverhalt zugrunde, dass ein Verein seinen Mitgliedern versicherungsähnliche Leistungen, Beratungsleistungen sowie Vermittlungsdienstleistungen anbot, wobei ein individuell wählbarer Leistungskatalog bestand (BGer 2C\_494/2011 E. 2.3.2). Dabei deckte sich die tatsächliche Geschäftstätigkeit des Vereins nicht vollumfänglich mit deren Beschreibung in den Statuten. Das Bundesgericht bestätigte die durch die Steuerverwaltung vorgenommene Qualifikation der Mitgliederbeiträge als Quasiversicherungsprämien sowie den Umstand, dass den Beiträgen der Mitglieder konkrete Gegenleistungen des Vereins im Sinn eines individuell zurechenbaren Austauschverhältnisses gegenübergestanden hätten (BGer 2C\_494/2011 E. 2.4.1 und E. 3.1.2).

Gemäss Art. 84 Abs. 4 StG können Vereine die zur Erzielung ihrer steuerbaren Gewinne erforderlichen Aufwendungen abziehen, andere Ausgaben nur insoweit, als sie die



Mitgliederbeiträge übersteigen. Art. 66 Abs. 2 DBG entspricht dieser Regelung inhaltlich.

**2.2.** Gemäss Handelsregistereintrag besteht der Vereinszweck der Beschwerdeführerin in der Förderung des spirituellen Bewusstseins. Laut den Statuten der Beschwerdeführerin sind die Mitglieder gemäss ihrem Mitgliedstatus berechtigt, die Einrichtungen des Vereins zu nutzen sowie an den Veranstaltungen teilzunehmen und weitere Leistungen (teilweise gegen Gebühr) entgegenzunehmen. "Alle Spenden, die durch den Verein geleistet bzw. weitergegeben werden, erfolgen anonym und in Verschwiegenheit" (act. G 2/4 Ziff. 5.1). Es wird unterschieden zwischen stimmberechtigten und stimmlosen Mitgliedern. Stimmberechtigt ist nur, wer als Mitglied eine vom Vorstand signierte Stimmberechtigung besitzt (act. G 2/4 Ziff. 5.2). Der Vorstand ist berechtigt, innerhalb der Mitglieder unterschiedliche Grade von Berechtigungsebenen und Beitragssätzen einzurichten. Ausser fördernden Mitgliedern und (ordentlichen) Mitgliedern können sich dem Verein auch Paten als ideelle Förderer anschliessen, die gleichfalls einen Mitgliedsbeitrag leisten, jedoch nicht Teil des Vereins sind (act. G 2/4 Ziff. 5.3 und 5.5). Bei Aufnahme in den Verein ist eine Aufnahmegebühr zu bezahlen. Ausserdem werden von den Mitgliedern Jahres-, Halbjahres- oder Monatsbeiträge erhoben (act. G 2/4 Ziff. 6.1).

**2.3.** Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid gestützt auf die vorerwähnten Grundlagen dar, konkretere Informationen über Mitgliedschaften und Leistungen habe der Beschwerdegegner weder bei der Beschwerdeführerin noch über ihre Webpage erhältlich machen können. Lediglich fünf Personen von rund 200 Vereinsmitgliedern würden über ein Stimmrecht verfügen. Bei den Leistungen scheine es sich hauptsächlich um digitale, vom Präsidenten des Vereinsvorstands produzierte Inhalte zu handeln, welche mit einem Mitgliederpasswort von der Webpage abgerufen bzw. heruntergeladen werden könnten. Ein persönliches Zusammentreffen der Mitglieder finde offenbar nicht oder allenfalls in kostenpflichtigen Veranstaltungen statt. Ein Gemeinschaftsgedanke sei nicht ersichtlich und die Identität der Mitglieder geheim. Sodann bestehe offenbar kein Vereinslokal oder anderweitige Infrastruktur, sondern nur die Webpage. Digitale Angebote mit unterschiedlichen Leistungspaketen und unterschiedlichen Preisen fänden sich im Internet viele. Dabei werde i.d.R. nicht von Mitgliedschaften, sondern von Abonnements gesprochen. Die Beschwerdeführerin



habe nicht nachvollziehbar begründet, inwiefern sich ihr Angebot von digital zur Verfügung gestellten spirituellen Inhalten von kommerziellen Abonnements unterscheide. Auch vorliegend komme den Mitgliederbeiträgen der Charakter einer Gegenleistung für empfangene Leistungen zu. Zu den "geleisteten Spenden" von CHF 26'404.44 (Aufwandposition in der Erfolgsrechnung des Vereins; act. G 7/6/II/01) verweigere die Beschwerdeführerin jegliche Auskunft. Gemäss Handelsregister bestehe der Vereinszweck insgesamt in der Förderung des spirituellen Bewusstseins der einzelnen Mitglieder. Die Leistung von Spenden sei darin nicht vorgesehen. Damit seien die als Mitgliederbeiträge deklarierten Zahlungen in ihrem wesentlichen Teil nicht zur Deckung der laufenden Aufwendungen des Vereins verwendet worden. Die Zahlungen hätten daher auch aus dieser Perspektive keinen Mitgliederbeitrags-Charakter. Die Beschwerdeführerin habe weitere Informationen zu den von ihr behaupteten Ausgaben von CHF 26'494.44 (Spenden) nicht offengelegt (act. G 2/2).

Die Beschwerdeführerin begründet ihren gegenteiligen Standpunkt mit Hinweis darauf, dass die Vorinstanz ihr die Vereinseigenschaft aufgrund von wenigen, nicht angemessen erscheinenden Indizien abspreche. Ein Verein könne ohne Weiteres verschiedene Mitgliederkategorien mit unterschiedlichen Rechten und Pflichten haben. Dies sei in der Praxis sehr häufig. Die verschiedenen Mitgliederkategorien ergäben sich eindeutig aus den Statuten der Beschwerdeführerin. Grundsätzlich hätten sowohl die Mitglieder ("stimmberechtigtes Vereinsmitglied") als auch die "fördernden Mitglieder" die gleichen statutarischen Rechte und Pflichten. Aus den schriftlichen Rückmeldungen der Mitglieder (act. G 2/6) werde ersichtlich, dass der Gemeinschaftsgedanke bei der Beschwerdeführerin sehr im Vordergrund stehe. Im Weiteren könne aus dem Umstand, dass ein Verein nicht über ein Vereinslokal oder anderweitige Infrastruktur, sondern einzig über eine Webpage verfüge, nicht geschlossen werden, dass es sich nicht um einen Verein handle. Den Mitgliedern der Beschwerdeführerin stehe eine online-Infrastruktur zur Verfügung, wo sie sich im passwortgeschützten Teil jederzeit online treffen und austauschen könnten. Es komme neben verschiedenen online-Zusammenkünften auch zu realen Zusammenkünften, wobei hüten wie drüben der Gemeinschaftsgedanke im Vordergrund stehe. Die Beschwerdeführerin habe heute mehr als fünf stimmberechtigte Mitglieder, wobei das Mitbestimmungsrecht gemäss statutarischer Regelung nach wie vor nur einem Teil der Mitglieder zukommen. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz stünden konkrete Informationen über die



Mitgliedschaften zur Verfügung. Die Mitgliederbeiträge würden auf einem Beschluss des Vorstands beruhen, der von der Generalversammlung damit beauftragt worden sei (act. G 2/4). Eine (die Steuerneutralität der Mitgliederbeiträge ausschliessende) Gegenleistung liege vor, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Zahlung des Mitglieds stehe (Sponsoring, Bezahlen von Versicherungsprämien). Vorausgesetzt sei, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sei. Vorliegend erfolge die Vereinstätigkeit und die Bezahlung der Mitgliederbeiträge nicht im Rahmen eines steuerlichen Leistungsaustausches. Auch bei den Spenden von Gönnern fehle es an einem solchen Leistungsaustausch. Angestrebt sei eine spirituelle Weiterentwicklung zugunsten der Mitglieder und der Allgemeinheit. Mit den Mitgliederbeiträgen werde in erster Linie die Verwirklichung des Vereinszwecks finanziert. Entsprechend sei der Betrag von CHF 55'880.90 als Mitgliederbeiträge und Spenden nicht zu besteuern. Mit der Umqualifizierung der Mitgliederbeiträge und dem Absprechen der Vereinseigenschaft übergehe der Beschwerdegegner ohne Not die Meinung der Vereinsmitglieder, sich in einem Verein zusammenschliessen zu wollen. Den Spendenempfängern sei aus Überlegungen des Persönlichkeitsschutzes Anonymität zugesichert und von der Beschwerdeführerin auch strikte umgesetzt worden. Diese Personen seien in ihrer Privatsphäre zu schützen. Ihre Daten würden auch den Behörden nicht bekannt gegeben, soweit es für deren Arbeit nicht tatsächlich notwendig sei (act. G 1).

### 3.

**3.1.** Nach erfolgter Aufnahme unterliegen die Mitglieder der Beschwerdeführerin der statutarischen Beitragspflicht nach Art. 6 der Statuten (act. G 2/4), wobei Ehrenmitglieder und amtierende Vorstandsmitglieder von der Beitragspflicht befreit sind. Die Beiträge der Mitglieder werden wie dargelegt (E. 2.1) dem steuerbaren Ertrag des Vereins zugerechnet, soweit den Beiträgen der Charakter einer Gegenleistung für empfangene Leistungen oder für die Förderung persönlicher Interessen des Mitglieds zukommt. Dies nach der Lehre allerdings nur insofern, als die Beiträge nicht auf einer statutarischen Bestimmung beruhen bzw. eine solche Bestimmung fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 66 DBG; Lutz, a.a.O., Rz. 8 zu Art. 26 StHG). Hiervon ausgehend wäre im Fall, wo - wie vorliegend - eine klare statutarische Grundlage für die Mitgliederbeitragspflicht gegeben ist, die Frage, ob die Beiträge



lediglich eine Gegenleistung für empfangene Leistungen darstellen oder der Förderung persönlicher Interessen dienen, zum vornherein nicht zu prüfen. Vielmehr ginge diesfalls die gesetzliche Befreiung gemäss Art. 26 Abs. 1 StHG bzw. Art. 66 DBG und Art. 83 StG ohne Weiteres vor (Lutz, a.a.O., Rz. 8 zu Art. 26 StHG).

In Abweichung zur erwähnten Lehre und Kommentierung stellt nach der Rechtsprechung das Vorliegen einer zureichenden statutarischen Grundlage für die Leistung von Mitgliederbeiträgen und die gleichmässige Erhebung derselben bei den Mitgliedern lediglich eine von mehreren kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für die Annahme der Steuerneutralität der Beitragsleistung dar und genügt damit für sich allein nicht (vgl. BGer 2C\_494/2011 a.a.O. E. 3.1.1. und 3.1.2, BGer 2A.692/2005 a.a.O. E. 3.2; VerwGE B 2015/50 vom 27. September 2016 [=GVP 2016 Nr. 20] E. 3.2; BGer 2C\_571/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 3.2). Die Frage, ob die Beiträge lediglich eine Gegenleistung für empfangene Leistungen darstellen oder der Förderung rein persönlicher Interessen dienen, ist nach dieser Rechtsprechung somit auch für den Fall des Vorliegens einer zureichenden statutarischen Grundlage für die Beitragserhebung zu klären. Die Rechtsprechung interpretiert den Wortlaut von Art. 83 lit. b StG und Art. 66 Abs. 1 DBG bzw. die Steuerneutralität der Mitgliederbeiträge einschränkend in dem Sinn, als letztere nicht auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen und auch nicht der Förderung persönlicher Interessen der Mitglieder dienen dürfen. Diese nicht durch den Gesetzeswortlaut abgedeckte Interpretation ist darin begründet, dass ein Verein seiner Natur nach der Verwirklichung eines Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder (vgl. BGer 2C\_571/2016 a.a.O. E. 3.2 mit Hinweisen; VerwGE B 2015/50 a.a.O. E. 3.3) und nicht nur den individuellen Interessen seiner Mitglieder dient.

**3.2.** Zu klären ist vorab, ob bzw. inwiefern die Beschwerdeführerin einen von Art. 60 Abs. 1 ZGB gedeckten, nicht erwerblichen Zweck verfolgt. Vom Grundsatz her ist es vereinsrechtlich zulässig und üblich, dass die Statuten - wie vorliegend (vgl. Art. 4 Abs. 4 und Art. 5 der Statuten der Beschwerdeführerin) - verschiedene Kategorien von Mitgliedschaften vorsehen, welche jeweils unterschiedliche Möglichkeiten einräumen (vgl. dazu Heini/Scherrer, in: Honsell/Vogt/Geiser, Basler Kommentar ZGB I, 5. Aufl. 2014, Rz. 13 zu Art. 70 ZGB). Zu Recht weist die Beschwerdeführerin sodann auf die dispositive Natur von Art. 67 Abs. 1 ZGB ("Alle Mitglieder haben in der Vereinsversammlung das gleiche Stimmrecht") hin. Aus sachlichen Gründen, die ihre



Rechtfertigung im Vereinszweck finden müssen, kann von der gesetzlichen Regelung abgewichen werden (Heini/Scherrer a.a.O., Rz. 4 zu Art. 67 ZGB). Die Unterscheidung zwischen stimmlosen und stimmberechtigten Mitgliedern ist in Art. 5 Abs. 2 der Statuten geregelt. Sie richtet sich nach dem Engagement, dem Verdienst und der Stellung der Mitglieder innerhalb des Vereins. Informationen über die Mitgliedschaften finden sich auf der Website der Beschwerdeführerin ([https:// ...](https://...); act. G 2/5). Von daher trifft die Feststellung im vorinstanzlichen Entscheid, wonach konkrete Informationen über die Mitgliedschaften und Leistungen weder bei der Beschwerdeführerin noch über die Website erhältlich seien (act. G 2/1 S. 6 unten), in dieser Form nicht zu.

Augenscheinlich unzutreffend ist zudem die Feststellung im angefochtenen Entscheid (act. G 2/1 S. 7), dass die Identität der Mitglieder geheim sei (vgl. Mitgliederlisten in act. G 7/6/III/06 am Schluss).

Von Bedeutung erscheint indessen, dass - nach der Feststellung im vorinstanzlichen Entscheid (act. G 2/2 S. 6) - lediglich fünf Personen von rund 200 Vereinsmitgliedern über ein Stimmrecht verfügen. Die Beschwerdeführerin bringt hierzu lediglich vor, dass nunmehr mehr als fünf Personen stimmberechtigt seien, ohne jedoch eine konkrete Anzahl zu nennen (act. G 1 Rz. 49). Die Schlussfolgerung eines sehr geringen Anteils stimmberechtigter Mitglieder wird hierdurch nicht in Frage gestellt. Eine sachliche Begründung für diesen im angefochtenen Entscheid zu Recht als aussergewöhnlich bezeichneten Umstand ist nicht ersichtlich. Ein nachvollziehbarer Grund für die Begrenzung des Stimmrechts auf einen engen Personenkreis ist umso weniger dargetan, als die erwähnten Kriterien (Engagement, Verdienst und der Stellung der Mitglieder innerhalb des Vereins; Art. 5 Abs. 2 der Statuten) sehr unbestimmt formuliert bzw. nicht konkret fassbar sind und dementsprechend jede beliebige Interpretation zulassen. Die Tatsache, dass der grösste Teil der Mitglieder über die Verwendung der Mitgliederbeiträge nicht mitbestimmen kann, steht dem Kollektivgedanken des Vereins entgegen bzw. spricht für eine wirtschaftliche Organisation und damit für den Unternehmenscharakter des Vereins. Im Ergebnis verhält es sich so, dass dem grössten Teil der Mitglieder als Gegenleistung für ihre Beiträge im Wesentlichen kostenpflichtige Leistungen angeboten werden, ohne dass sie darüber hinaus über die Verwendung ihrer Beiträge mitbestimmen könnten. Mit anderen Worten: Wenige nicht von den übrigen Mitgliedern ausgewählte Personen legen allein die Art und Weise fest,



wie der Vereinszweck umgesetzt und die Mittel verwendet werden sollen. Sie führen den Verein von daher wie ein Unternehmen.

**3.3.** Nach den Darlegungen der Beschwerdeführerin treffen sich ihre Mitglieder hauptsächlich online (act. G 1 S. 12 Rz. 45), wobei die Vermittlung des entsprechenden Wissens bzw. Verständnisses zum grossen Teil im digitalen Rahmen erfolgt. Online-Treffen (auf einer Chat-Plattform) mit entsprechendem Gedankenaustausch stellen eine heute übliche Kommunikationsform dar, welcher ein gemeinschaftlicher Charakter nicht abgesprochen werden kann. Soweit Veranstaltungen im kollektiven bzw. gemeinschaftlichen Rahmen (mit physischer Anwesenheit der Personen) durchgeführt werden, erfolgen sie gemäss Statuten "teilweise gegen Gebühr" (vgl. 5 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 der Statuten). Die Beschwerdeführerin hält hierzu fest, dass die Mitgliederversammlung, an welcher sämtliche Mitglieder teilnehmen könnten, einmal jährlich stattfindet. Sie bietet (neben der Möglichkeit, sich online auszutauschen) auch teilweise mehrmals wöchentlich an, sich zur Meditation oder energetischen Begleitung zusammenzufinden. Daneben fänden sechs (physische) Zusammentreffen im Yoga Zentrum C.\_\_\_ und zwei Zusammenkünfte in D.\_\_\_ statt. Die Teilnahme an diesen Zusammenkünften sei für die Mitglieder kostenlos (act. G 1 S. 12 f. mit Hinweis auf act. G 2/7). Der Vereinspräsident E.\_\_\_ nimmt bei der Wissensvermittlung soweit ersichtlich eine zentrale Stellung ein, wobei Teilnehmer sich zu seinem Vortrag jeweils schriftlich äussern bzw. ihn bewerten (vgl. act. G 2/6). Es geht mithin in erster Linie um Wissensvermittlung gegenüber den einzelnen Teilnehmern. Der "Erwerb von innerem Wissen und das Verständnis über spirituelles/geistiges Leben sowie Selbstbestimmung und Eigenverantwortung bzw. Unabhängigkeit gegenüber Institutionen und Einzelpersonen" (vgl. Art. 2 der Statuten) ist insoweit dem individuellen Interesse des einzelnen Mitglieds zuzuordnen, als die geistige Entwicklung sich vorab im persönlichen Bereich oder Umfeld des einzelnen Mitglieds verwirklicht. Von daher dient die Beitragsleistung des einzelnen Mitglieds vorab ihm selbst und nicht dem Kollektiv aller Vereinsmitglieder. Als Folge davon erscheint fraglich, ob die Beschwerdeführerin einen Gemeinschaftszweck im Interesse ihrer Mitglieder verfolgt.

Die Höhe der jährlichen Mitgliederbeiträge für die verschiedenen Mitgliedschaftsarten ergibt sich aus dem Schreiben der Treuhänderin vom 16. November 2016 (act. G 7/6/II/09). Hinsichtlich der Frage, ob die Mitgliederbeiträge auf einer konkreten (individuellen)



Gegenleistung des Vereins an das einzelne Mitglied beruhen, ist festzuhalten, dass zwischen der Beitragsleistung des Mitglieds und der Leistung der Beschwerdeführerin (= Vermittlung von innerem Wissen und Verständnis über spirituelles Leben) ein sachlicher Konnex besteht. Insofern ist die Vereinsleistung als eine auf das Einzelinteresse ausgerichtete individuelle „Gegenleistung“ zu taxieren, welche die Steuerneutralität der Mitgliederbeiträge aufhebt. Sie erfolgt in einem direkt zurechenbaren (individualisierten) Austausch gegen ein Entgelt. Insgesamt kann vor dem geschilderten Hintergrund der Vereinscharakter der Beschwerdeführerin in steuerlicher Hinsicht nicht anerkannt werden.

**3.4.** Gemäss Schreiben der Treuhänderin vom 23. September 2016 (mit Beilagen) erhielt die Beschwerdeführerin im Jahr 2014 CHF 12'514.06 und im Jahr 2015 CHF 31'751.56 Mitgliederbeiträge. 2015 vereinnahmte sie überdies CHF 2'397.39 an Spenden (act. G 7/6/II/05). Die im Weiteren vereinnahmten Einrichtungs- und Aufnahmegebühren deklarierte sie als steuerbare Einkünfte (vgl. act. G 7/6/II/07). In der Erfolgsrechnung (Zeitraum 15. Mai 2014 bis 31. Dezember 2015) finden sich auf der Ertragsseite die Positionen "Mitgliederbeiträge und Spenden" von CHF 55'880.90 (wovon CHF 2'397.30 Spenden) und Finanzertrag (CHF 1'856.19). Die Aufwandseite enthält den Verwaltungsaufwand (CHF 132.26), Finanzaufwand (CHF 2'57.06) und den Informatikaufwand (CHF 7'586.25) sowie Ausgaben für "geleistete Spenden" (CHF 26'494.44; act. G 7/6/II/01). Die Vorinstanz vermerkte im angefochtenen Entscheid, dass die Leistung von "Spenden" als solche im Vereinszweck nicht vorgesehen sei und damit eine Verwendung der als Mitgliederbeiträge deklarierten Zahlungen zur Deckung der laufenden Aufwendungen des Vereins zum wesentlichen Teil nicht belegt sei. Die Beschwerdeführerin habe weitere Informationen zu den von ihr behaupteten Ausgaben von CHF 26'494.44 (Spenden) nicht offengelegt. Ein allfälliger Zusammenhang zwischen den angeblichen Spenden und der Erzielung der steuerbaren Gewinne sei nicht erläutert worden; ein solcher sei auch nicht nachvollziehbar (act. G 2/2 S. 7 f.).

Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass die Leistung von "Spenden" (Mittelverwendung) statuarisch als Vereinszweck nicht explizit vorgesehen ist. Die Verwirklichung des Vereinszwecks erfolgt gemäss Handelsregistereintrag (vgl. E. 2.2) zwar auch durch "Organisation und Verästlung von entsprechenden Workshops,



Seminaren, Vorträgen, Kongressen, Zusammenkünften, Ausstellungen sowie der Unterschätzung von wissenschaftlichen und geistigen Ereignissen und Projekten", so dass eine Mittelverwendung (Leistung von Spenden) zu solchen Zwecken grundsätzlich in Betracht kommt. Für eine nachvollziehbare Darlegung der Mittelverwendung genügt jedoch ein Hinweis auf die erwähnte, sehr allgemein bzw. abstrakt formulierte Statutenregelung entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (vgl. act. G 1 S. 26 Rz. 101 f.) für sich allein nicht. Die Beschwerdeführerin trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VI. Rz. 15, VII. Rz. 23). Nachdem sie die Verwendung der Vereinsmittel (Beiträge, Spenden) im Rahmen des Vereinszwecks geltend macht, ist sie hierfür beweisbelastet, zumal niemand anders als sie selbst diesen Beweis führen kann. Hinsichtlich der Empfänger der "Spenden" berief sich ihre Treuhänderin im Schreiben vom 23. September 2016 auf die statutarische Schweigepflicht (vgl. act. G 7/6/II/05). Gemäss Statuten erfolgen alle "Spenden, die durch den Verein geleistet bzw. weitergegeben werden, anonym und in Verschwiegenheit" (act. G 2/4 Ziff. 5.1). Im vorliegenden Verfahren bestätigt die Beschwerdeführerin, dass die Spendenempfänger anonym bleiben sollen, zumal sie sich nicht auf das Steuergeheimnis verlassen könne, nachdem der Beschwerdegegner der Vorinstanz Akten von Drittpersonen eingereicht habe (act. G 1 S. 28 Rz. 114-118). Zum letztgenannten Punkt ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die - dem Steuergeheimnis nach Art. 110 DGB, Art. 39 StHG und Art. 162 StG unterliegenden - Drittakten dem Beschwerdegegner umgehend retournierte. Durch diese Massnahme blieb das Steuergeheimnis im Resultat gewahrt (act. G 7/7 und G 2/8).

Die Beschwerdeführerin legte lediglich Unterlagen zum Nachvollzug der Mittelherkunft (Mitgliederbeiträge und Mitgliederlisten) offen (act. G 7/6/III/06). Wenn nach wie vor nicht bekannt ist, in welcher Weise die Beiträge und Spenden im streitigen Zeitraum konkret verwendet wurden bzw. welches der Verwendungszweck der Spendenempfänger war, lässt sich auch nicht feststellen, ob die Mittelverwendung vom Vereinszweck umfasst ist oder nicht (vgl. auch BGer 2C\_494/2011, a.a.O., E. 2.3.2, wo sich die tatsächliche Geschäftstätigkeit jenes Vereins nicht vollumfänglich mit der Beschreibung in den Statuten deckte). Die Beschwerdeführerin hat - aufgrund ihres legitimen Entscheids, die Unterlagen nicht offenlegen zu wollen - den ihr obliegenden Nachweis, dass der Betrag von CHF 26'494.44 entsprechend dem Vereinszweck



verwendet wurde, nicht erbracht; die daraus resultierende Beweislosigkeit hat sie selbst zu tragen. Dementsprechend unterliegen die Mitgliederbeiträge und Spenden (Mittelherkunft) im Umfang des Betrags der "geleisteten Spenden" (CHF 26'494.44) der Besteuerung. Diese Position ist m.a.W. nicht abzugsfähig.

#### 4.

**4.1.** Im Sinn der vorstehenden Erwägungen sind die Beschwerden betreffend Kantonssteuern und betreffend direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses 2015 abzuweisen. In Streitigkeiten hat jener Beteiligte die amtlichen Kosten zu tragen, dessen Begehren ganz oder teilweise abgewiesen werden (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Die amtlichen Kosten sind demgemäss von der Beschwerdeführerin zu tragen. Eine Entscheidungsgebühr von insgesamt CHF 3'000 – CHF 1'800 für die kantonssteuerrechtliche und CHF 1'200 für die bundessteuerrechtliche Angelegenheit - erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der von ihr geleistete Kostenvorschuss (CHF 3'000) wird verrechnet.

**4.2.** Bei diesem Verfahrensausgang besteht kein Anspruch der Verfahrensbeteiligten auf die Entschädigung von ausseramtlichen Kosten. Der Beschwerdegegner stellte auch keinen diesbezüglichen Antrag (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 829 ff.).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

1. Die Beschwerdeverfahren B 2018/165 und B 2018/166 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses 2015 wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses 2015 wird abgewiesen.



## St.Galler Gerichte

4. Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von insgesamt CHF 3'000 (kantonssteuerrechtlicher Anteil: CHF 1'800; bundessteuerrechtlicher Anteil: CHF 1'200), unter Verrechnung mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss.

5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Schmid