



Fall-Nr.: I/1-2022/57 und 58
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 28.12.2023
Entscheiddatum: 17.08.2023

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17.08.2023

Art. 80 Abs. 1 lit. g StG; Art. 56 lit. g DBG (Steuerbefreiung). Unterstützt ein wirtschaftlicher Betrieb einen gemeinnützigen Betrieb, kommen die Erträge nur mittelbar einem gemeinnützigen Zweck zu. Steuerbefreiung eines Vereins verneint, welches ein Hotel führt und damit eine gemeinnützige Herberge querfinanziert. (Dieser Entscheid wurde an das Verwaltungsgericht [Verfahren B 2023/196, 197] und an das Bundesgericht [9C_165/2024] weitergezogen).

Entscheid siehe PDF



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 17. August 2023

Besetzung Präsident Titus Gunzenreiner, hauptamtliche Richterin Louise Blanc
Gähwiler, Richter Roland Luchsinger, Gerichtsschreiber Daniel Furrer

Geschäftsnr. I/1-2022/57 und 58

Parteien **A.____**

**Rekurrent und Be-
schwerdeführer,**

vertreten durch lic. iur. Jörg Frei, Rechtsanwalt, Kreuzackerstrasse 9,
9000 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundes-
steuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand **Widerruf der Steuerbefreiung (Kantonssteuer
sowie direkte Bundessteuer)**



Sachverhalt:

A.- Unter dem Namen A.___ (nachfolgend Verein) besteht ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. ZGB mit Sitz in St. Gallen. Gemäss Art. 2 der Statuten bezweckt der Verein den Betrieb der Herberge B.___ als soziale, gemeinnützige Institution (Non-Profit-Organisation) sowie die Führung des Hotels C.___. Am 12. August 2013 wurde der Verein vom Kantonalen Steueramt St. Gallen zufolge gemeinnütziger Zweckverfolgung von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit.

B.- Mit Schreiben vom 2. September 2020 zeigte das Kantonale Steueramt eine Überprüfung der Steuerbefreiung an und forderte dazu die aktuellen Statuten und die Jahresrechnungen und Jahresberichte der letzten zwei Jahre ein. Nach Prüfung der eingereichten Unterlagen hielt das Kantonale Steueramt am 4. Dezember 2020 fest, dass die Tätigkeit der Herberge als gemeinnützig zu qualifizieren sei. Fraglich sei jedoch, inwiefern der Hotelbetrieb eine gemeinnützige Tätigkeit im Sinne des Steuerrechts darstelle, weshalb es den Verein zur Stellungnahme aufforderte. Dieser liess sich am 13. Dezember 2021 vernehmen. Mit Verfügung vom 31. Dezember 2021 widerrief das Kantonale Steueramt die Steuerbefreiung des Vereins per 1. Januar 2018. Die dagegen erhobene Einsprache wurde mit Einspracheentscheid vom 21. Februar 2022 abgewiesen.

C.- Gegen den Einspracheentscheid erhob der Verein durch seinen Rechtsvertreter mit Eingabe vom 24. März 2022 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Er beantragte, der Einspracheentscheid vom 21. Februar 2022 und die Verfügung vom 31. Dezember 2021 seien vollumfänglich aufzuheben und dem Verein sei die Steuerbefreiung weiterhin zu gewähren; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Vorinstanz beantragte am 12. Mai 2022 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich zur Beschwerde nicht vernehmen. Der Verein liess sich mit Stellungnahme seines Rechtsvertreters vom 7. Juli 2022 vernehmen.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.



Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- Die Verfahren I/1-2022/57 (Widerruf der Steuerbefreiung [Kantonssteuer]) und I/1-2022/58 (Widerruf der Steuerbefreiung [Direkte Bundessteuer]) betreffen die gleichen Verfahrensparteien. Die sich in den Verfahren stellenden Fragen hängen aktenmässig und inhaltlich eng zusammen. Vor diesem Hintergrund erscheint es gerechtfertigt, den Rekurs und die Beschwerde im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern zu erledigen (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114; BGE 135 II 260 E. 1.3 und 142 II 293 E. 1.2; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Erhebung des Rekurses und der Beschwerde ist gegeben. Diese sind rechtzeitig eingereicht worden und erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

II. Kantonssteuern

3.- Im Rekurs ist umstritten, ob die Vorinstanz die Steuerbefreiung des Rekurrenten zu Recht widerrufen hat.

a) Die Vorinstanz hält im angefochtenen Einspracheentscheid fest, dass eine Erwerbstätigkeit für eine umfassende Steuerbefreiung nur dann unschädlich sei, wenn ihr eine Hilfs- und untergeordnete Funktion zukomme. Nur Tätigkeiten, die unmittelbar und ausschliesslich auf die Unterstützung Hilfsbedürftiger ausgerichtet sei, komme für die Steuerbefreiung in Frage. Der Hotelbetrieb sei nicht als gemeinnützige Tätigkeit zu qualifizieren. Der Hotelbetrieb verfolge Erwerbszwecke, die dem gemeinnützigen Herbergsbetrieb nur mittelbar dienen würden. Der Hotelbetrieb sei damit nicht als Hilfsbetrieb zu qualifizieren. Zudem sei der Hotelbetrieb auch nicht untergeordneter Natur. Damit verfolge die Rekurrentin nicht ausschliesslich gemeinnützige Zwecke, womit eine vollumfängliche Steuerbefreiung ausgeschlossen sei. Aufgrund der fehlenden Spartenrechnung sei zudem weder sichergestellt



noch feststellbar, ob die Spenden oder das Eigenkapital der Herberge ausschliesslich und dauernd für gemeinnützige Zwecke eingesetzt würden. Ohne eine Spartenrechnung sei entsprechend auch eine teilweise Steuerbefreiung ausgeschlossen.

Der Rekurrent bringt demgegenüber vor, dass es sich beim Hotel- und Herbergebetrieb um zwei eng miteinander verbundene Betriebe handle, welche unabhängig voneinander nicht bestehen könnten. Dies ergebe sich bereits aus der räumlichen Nähe im selben Gebäude. Auch wenn sie über separate Räumlichkeiten in der Liegenschaft verfügten, komme es teilweise zu Überschneidungen und gemeinsamen Nutzungen. Weiter würden etliche Leistungen, wie Energie, Entsorgung, Verwaltung, Informatik, Versicherung und Hypothek gemeinsam bezogen. Weiter stehe das Hotel und die Herberge unter einheitlicher Führung und der Herbergebetrieb könnte ohne Überschneidungen mit dem Hotelpersonal gar nicht aufrechterhalten werden. Insgesamt bestehe zwischen der Erwerbstätigkeit mit dem Hotelbetrieb und der Tätigkeit im Allgemeininteresse mit dem Herbergebetrieb ein unmittelbarer Zusammenhang. Die Herberge sei auch auf die Einnahmen aus dem Hotelbetrieb angewiesen. Da der Herbergebetrieb den Hotelbetrieb unmittelbar bedinge, sei eine separate Betrachtung beider Betriebe ausgeschlossen und auch eine Spartenrechnung erübrige sich. Weiter würden die Aufwände für den Herbergebetrieb diejenigen des Hotelbetriebs deutlich übertreffen. Deshalb handle es sich beim Hotelbetrieb um einen untergeordneten Hilfsbetrieb.

b) Nach Art. 80 Abs. 1 lit. g StG sind die juristischen 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. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Wo gleichwohl eine Erwerbstätigkeit besteht, darf sie nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden. Praxis und Doktrin billigen eine Erwerbstätigkeit, sofern der kaufmännischen Tätigkeit, gemessen an der Gesamtheit der von der Institution ausgeübten gemeinnützigen Tätigkeit, eine blosser Hilfs- und untergeordnete Funktion zukommt. Wenn bei einer solchen "Annexität" nur die Selbstkosten (ohne Gewinnzuschlag) gedeckt werden, ist dies ein weiteres Indiz für eine Aktivität, die der Gemeinnützigkeit nicht abträglich ist. Hingegen qualifiziert die Tatsache alleine, dass eine juristische Person nicht gewinnorientiert arbeitet, ihre Tätigkeit nicht zwingend als gemeinnützig (BGer 2C_251/2012, 2C_252/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1.1, mit weiteren Hinweisen). 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. Die wirtschaftliche Betätigung kann aber ausnahmsweise unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des



im Allgemeininteresse liegenden Zwecks sein. Hält sich die Erwerbstätigkeit in angemessenem Verhältnis zur ideellen Betätigung, kann trotzdem die (gänzliche oder teilweise) Steuerbefreiung gewährt werden. Steuerfreiheit wird deshalb in der Regel gewährt für Werkstätten und Verkaufsorganisationen eines Behindertenheims, den Landwirtschaftsbetrieb einer Erziehungsanstalt, den Pensionsbetrieb eines Jugendheims, Drittweltladen usw. Nur wenn die wirtschaftliche Tätigkeit unmittelbar und ausschliesslich auf die Unterstützung Hilfsbedürftiger gerichtet ist, kommt eine Steuerbefreiung in Frage (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 56 N 73 f.).

c) Dass der Betrieb der Herberge B. __ gemeinnützige Zwecke verfolgt, ist unbestritten. Zu klären ist, ob dem Betrieb des Hotel C. __ eine blosser Hilfs- und untergeordnete Funktion zukommt und ob die Mittel dauernd und ausschliesslich einem gemeinnützigen Zweck zukommen.

aa) Der Rekurrent verweist unter anderem auf den BGE 76 I 197. Darin wird ausgeführt, dem Umstand, dass die Verwaltungsgeschäfte von den Vorstandsmitgliedern nahezu unentgeltlich besorgt würden, komme keine entscheidende Bedeutung zu. Hingegen wurde dem Verzicht der dort arbeitenden Schwestern auf ein angemessenes Arbeitsentgelt berücksichtigt. Weiter wurde zugunsten der Gemeinnützigkeit berücksichtigt, dass ansehnliche Zuwendungen von Dritten stammen würden (vgl. E. 3). Dass der Vorstand des Rekurrenten seine Arbeit ehrenamtlich erbringt, spricht dementsprechend noch nicht für eine Gemeinnützigkeit. Auch ein erhebliches Opfer des Betriebsleiters ist nicht nachgewiesen, es wird lediglich geltend gemacht, dass dieser am Markt einen bedeutend höheren Lohn erzielen würde. Ansonsten würden die Angestellten angemessen beziehungsweise höchstens marktüblich entschädigt. Die erhaltenen Zuwendungen im Jahr 2019 betragen Fr. 86'332.64 und stellen im Vergleich mit den Erlösen aus Hotellerie (Fr. 1'093'208.28) und Herberge (Fr. 752'797.60) beziehungsweise dem gesamten Nettoerlös von Fr. 1'841'871.78 mit rund 4,7 Prozent einen klar untergeordneten Teil dar. Dass die Zuwendungen im Jahr 2020 höher ausgefallen sind, ist gemäss dem Geschäftsbericht auf entsprechende Spendenaufrufe aufgrund des Umsatzeinbruchs in der Hotellerie in Folge von Covid-19 zurückzuführen und steht somit nicht in direktem Zusammenhang mit dem Herbergebetrieb. Weiter ging es in BGE 76 I 197 um ein Kur- und Erholungsheim, welches mittellosen und bedürftigen Gästen einen Preisnachlass oder -erlass gewährte, und nicht um zwei unterschiedliche Betriebe, die zusammenarbeiten. Insgesamt kann aus BGE 76 I 197 nichts zugunsten des Rekurrenten abgeleitet werden.



bb) Der Rekurrent bezieht sich auf einen weiteren Entscheid des Bundesgerichts, in welchem dieses bei einem buddhistischen Meditationszentrum mit Pension zum Schluss kam, der Pensionsbetrieb (zu Selbstkosten) stehe einer Steuerbefreiung nicht entgegen, da dieser aufgrund der nötigen Abgelegenheit des Zentrums die unabdingbare "logistische Basis" für den Zentrumsbetrieb bilde. Zudem wurden die Kursleiter des Zentrums nicht von der Institution entlohnt, sondern erhielten lediglich Spenden der Kursteilnehmer (BGer 2C_251/2012 vom 17. August 2012, E. 3.1). Auch aus diesem Bundesgerichtsentscheid kann der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten ableiten, da seine Mitarbeiter marktüblich entlohnt werden. Zudem handelt es sich beim Hotel C.____ nicht um einen Betrieb, der unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeininteresses liegenden Zwecks ist, wie beispielsweise eine Behindertenwerkstätte oder ein Betrieb in einer Erziehungsanstalt. Auch wenn der Rekurrent die Synergien des Hotels und der Herberge nutzt, um die Kosten tief zu halten, setzt der Betrieb einer Herberge nicht gleichzeitig einen Betrieb eines Hotels voraus. Dass die Herberge finanziell auf die Einnahmen des Hotelbetriebs angewiesen ist, ist dabei nicht relevant. Unterstützt ein wirtschaftlicher Betrieb einen gemeinnützigen Betrieb, kommen die Erträge nur mittelbar einem gemeinnützigen Zweck zu.

cc) Weiter macht der Rekurrent geltend, die Aufwände des Herbergebetriebs würden diejenigen des Hotelbetriebs deutlich übertreffen. Es erscheint zwar durchaus plausibel, dass die Aufwände im Gegensatz zu den Erträgen beim Herbergebetrieb höher als beim Hotelbetrieb ausfallen. Für eine genaue Abgrenzung wäre jedoch, wie von der Vorinstanz wiederholt ausgeführt, eine Spartenrechnung nötig.

d) Zusammenfassend sind die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung des Rekurrenten nicht erfüllt. Eine Rückwirkung auf das Jahr 2018 erscheint zudem in Anbetracht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht gegen Treu und Glauben zu verstossen (vgl. BGer 2C_107/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 3.3). Der Rekurs ist damit abzuweisen.

III. Direkte Bundessteuer

4.- Art. 80 Abs. 1 lit. g StG entspricht im Wesentlichen Art. 56 lit. g DBG. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 23 Abs. 1 lit. f des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG). Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Die Beschwerde ist abzuweisen.



IV. Kosten

5.- Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten und Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 800.– (insgesamt Fr. 1'600.–) erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12 und Art. 144 Abs. 5 DBG). Die vom Rekurrenten und Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'600.– sind zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten sind bei dieser Kostenverlegung nicht zu entschädigen (Art. 98^{bis} VRP; PK VRP/SG-Linder, Art. 98^{bis} N 16; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [SR 172.021]).

Entscheid:

1. Der Rekurs abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 800.– zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.
4. Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 800.– zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.
5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.