



**Fall-Nr.:** B 2011/20  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 20.09.2011  
**Entscheiddatum:** 20.09.2011

### **Urteil Verwaltungsgericht, 20.09.2011**

**Steuerrecht, Art. 30 und 39 StG (sGS 811.1) sowie Art. 22 StV (sGS 811.11) in Verbindung mit Art. 10 BerufskostenV und Anhang zu Art. 3 BerufskostenV (SR 642.118.1). Die Weisung StG 39 Nr. 4 der kantonalen Steuerverwaltung erweist insofern als rechtlich problematisch, als gemäss Art. 39 Abs. 2 StG und aus Gründen der Rechtsgleichheit ein zusätzlicher Pauschalabzug für Sitzungstätigkeiten in Behörden in einer Verordnung geregelt sein sollte. Es ist rechtlich nicht zu beanstanden, dass angesichts der nicht-hoheitlichen Tätigkeit die Anwendung der rechtlich problematischen Weisung in StB 39 Nr. 4 auf die Vorstands- und Projektentschädigungen der Mitglieder eines steuerbefreiten Vereins mit gemeinnütziger Zwecksetzung verneint wird. Der Adressatenkreis der Weisung in StB 39 Nr. 4 beschränkt sich auf neben- und ehrenamtliche Behördenmitglieder. Den Mitgliedern von Vereinen mit gemeinnützigem und öffentlichem Zweck bleibt aber der Nachweis von höheren Gewinnungskosten offen, für welchen sie die Beweislast tragen (Verwaltungsgericht, B 2011/20).**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder,  
Dr. B. Heer,

lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber Dr. M. Looser

In Sachen

C. R.,

R. B. R.,



## St.Galler Gerichte

Beschwerdeführer,

vertreten durch W. B.,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Nachsteuern 2003-2006)

### **hat das Verwaltungsgericht festgestellt:**

A./ Die Eheleute C. R. und R. B. R. sind in St. Gallen wohnhaft. Die Ehefrau R. B. R. ist Vorstandsmitglied des privatrechtlichen Vereins "K. L." in St. Gallen, der an der U. eine Kinderkrippe betreibt. Der Verein finanziert sich aus Bundes- und Kantonsbeiträgen sowie aus Einnahmen aus der Kinderkrippentätigkeit. Die Eheleute wurden für die Staats- und Gemeindesteuern der Jahre 2003 bis 2006 rechtskräftig veranlagt, und zwar für das Jahr 2003 ohne steuerbares Einkommen und mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'871'000.-- (zum Satz von Fr. 7'130'000.--), für 2004 mit einem



## St.Galler Gerichte

steuerbaren Einkommen von Fr. 14'600.-- (zum Satz von Fr. 261'300.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'065'000.-- (zum Satz von Fr. 7'530'000.--), für das Jahr 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 32'100.-- (zum Satz von Fr. 471'900.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'718'000.-- (zum Satz von Fr. 8'474'000.--) sowie für 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 99'900.-- (zum Satz von Fr. 525'000.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'266'000.-- (zum Satz von Fr. 9'520'000.--).

B./ Aufgrund von Abklärungen durch ein Vorstandsmitglied beim Kantonalen Steueramt ergab sich im Jahr 2008, dass der Verein in keinem Register des Kantonalen Steueramtes erfasst war. Mit Schreiben vom 9. Dezember 2008 beantragte der Vertreter von R. B. R. und des Vereins "K. L." die nachträgliche Steuerbefreiung des Vereins infolge öffentlicher und gemeinnütziger Zweckverfolgung. Zusammen mit dem Antrag wurde auch eine Zusammenstellung betreffend die in den Jahren 2003 bis 2007 vorgenommenen Vorstands- und Projektentschädigungen eingereicht. Nach einer Aufforderung des Kantonalen Steueramtes wurde mit Schreiben vom 12. Januar 2009 eine Übersicht der ab 2003 bis Ende 2007 geleisteten Stunden samt Höhe der Entschädigung je Vorstandsmitglied eingereicht. R. B. R. erzielte in der Funktion als Vorstandsmitglied Einkünfte für das Jahr 2003 von Fr. 4'200.--, für 2004 von Fr. 2'200.--, für 2005 von Fr. 2'100.--, für 2006 von Fr. 1'100.-- sowie für das Jahr 2007 von Fr. 3'000.--. Der Verein "K. L." wurde zufolge seiner öffentlichen und gemeinnützigen Zweckverfolgung mit Schreiben vom 3. Februar 2009 nachträglich vom Kantonalen Steueramt und rückwirkend seit seiner Gründung am 28. Mai 1996 gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. g StG und Art. 56 lit. g DBG von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit. Am 16. April 2009 wurde gegen R. B. R. und andere Mitglieder des Vereins "K. L." ein Nachsteuerverfahren für die nicht deklarierten und versteuerten Vorstands- und Projektentschädigungen aus den Jahren 2003 bis 2006 eröffnet. Die Verfahren gegen die anderen Vereinsmitglieder wurden gemäss der Beilage 4 der Beschwerdeschrift sistiert, um den Ausgang des vorliegenden Verfahrens abzuwarten.

Nach Gewährung des rechtlichen Gehörs wurde mit Nachsteuerverfügungen vom 13. August 2009 das steuerbare Einkommen aufgrund der nicht deklarierten und besteuerten Einkünfte aus der Vorstandstätigkeit der Ehefrau für das Jahr 2003 auf Fr. 6'500.-- (zum Satz von Fr. 369'700.--), für 2004 auf Fr. 15'500.-- (zum Satz von



## St.Galler Gerichte

Fr. 262'300.--), für 2005 auf Fr. 33'500.-- (zum Satz von Fr. 473'300.--) und für das Jahr 2006 auf Fr. 99'900.-- (zum Satz von Fr. 525'000.--) festgesetzt. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das Kantonale Steueramt mit Entscheid vom 17. November 2009 ab.

C./ Gegen den Einspracheentscheid erhoben R. B. R. und C. R. mit Eingabe vom 16. Dezember 2009 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragten, der Einspracheentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2003, 2004, 2005 und 2006 sei kosten- und entschädigungs-pflichtig aufzuheben. Dabei wurde im Wesentlichen geltend gemacht, dass die Vorstands- und Projektentschädigungen in den Jahren 2003 bis 2006 für den erheblichen Zeitaufwand der Ehefrau bei der Sanierung und dem Umbau der Liegenschaft "G." zwecks Betriebs einer Kinderkrippe entsprechend der Weisung in StB 39 Nr. 4 zur Besteuerung von Sitzungsgeldern als nicht steuerbare Unkostenentschädigung zu qualifizieren seien. Es lägen keine sachlichen Gründe vor, Organmitgliedern eines steuerbefreiten Vereins für ihre Nebenerwerbstätigkeiten zu Gunsten des Vereins den Abzug, der Mitgliedern von Behörden des Bundes, des Kantons oder einer Gemeinde zugestanden werde, zu verweigern.

Mit Entscheid vom 10. Dezember 2010 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass die Beschränkung der Anwendung der Weisung in StB 39 Nr. 4 hinsichtlich Sitzungsgelder auf neben- oder ehrenamtliche Mitglieder einer Behörde des Bundes, des Kantons oder einer Gemeinde sachlich begründet sei und deswegen nicht gegen die Rechtsgleichheit verstosse. Zudem werde von den zusätzlichen Einkünften von Fr. 9'600.-- unter Berücksichtigung des Pauschalabzugs für unselbständige Nebenerwerbstätigkeit und des Sonderabzugs bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten (total Fr. 3840.--) lediglich 60 % besteuert, was durchaus einer massvollen Besteuerung entspreche.

D./ Mit Eingabe ihres Vertreters vom 25. Januar 2011 erheben R. B. R. und C. R. Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den Anträgen, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2003-2006 sei kosten- und entschädigungspflichtig aufzuheben. Im Rahmen der Beschwerdeschrift wird unter anderem dargelegt, dass die Ehefrau als Vertreterin des Vereins "K. L." im Rahmen der Sanierung und des Umbaus der Liegenschaft "G." umfangreiche



## St.Galler Gerichte

Abklärungen hinsichtlich Möblierung, Materialien und sonstigen Anschaffungen sowie teils mit Unterstützung von Frau P. L. die Planung und das Nutzungs- und Raumkonzept inklusive Garten-gestaltung vorgenommen und an zahlreichen Sitzungen teilgenommen habe. Für diesen erheblichen Zeitaufwand von gesamthaft 635.5 Stunden in den Jahren 2003 bis 2006 habe die Ehefrau insgesamt Fr. 9'600.-- an Vorstands- und Projektentschädigungsgeldern erhalten, was rund Fr. 15.-- pro Stunde entspreche. Insgesamt habe die Ehefrau im Jahr 2003 an 33, im Jahr 2004 an 36, im Jahr 2005 an 24 sowie im Jahr 2006 an 15 Sitzungen teilgenommen. Aus Gründen der Rechts-gleichheit habe die Betrachtungsweise über Sitzungsgelder der Mitglieder einer Behörde des Bundes, des Kantons oder der Gemeinde als reinen Auslagenersatz resp. Unkostenentschädigung, sofern diese den Betrag von Fr. 2'400.-- pro Jahr oder Fr. 60.-- pro Sitzung nicht überschreiten würden, auch für Organmitglieder steuerbefreiter Institutionen zu gelten.

Die Vorinstanz liess sich mit Eingabe vom 14. Februar 2011 zur Beschwerde vernehmen und beantragt deren Abweisung mit Verweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das Kantonale Steueramt beantragt in seiner Vernehmlassung vom 7. März 2011, die Beschwerde sei kostenpflichtig vollumfänglich abzuweisen. Dabei wird im Wesentlichen vorgebracht, dass politische Gründe für die Beschränkung des zusätzlichen Pauschalabzugs bei Sitzungsgeldern auf Mitglieder von Behörden des Bundes, der Kantone und der Gemeinden bestehen würden. Zudem sei die grosszügige Auslagenpraxis gemäss der Weisung in StB 39 Nr. 4 steuersystematisch nicht lupenrein. Es rechtfertige sich daher, die Weisung in StB 39 Nr. 4 restriktiv auf Behördenmitglieder einzuschränken, und sie nicht in "grober Analogie" auf ehrenamtlich tätige Organe von gemein-nützigen Institutionen auszuweiten.

Den Eheleuten wurde mit Schreiben vom 8. März 2011 die Möglichkeit zur Stellungnahme zu den Vernehmlassungen der Verwaltungsrekurskommission und des Kantonalen Steueramts gewährt. Mit Schreiben vom 22. März 2011 verzichteten die Eheleute auf eine weitere Stellungnahme, beantragen indessen nochmals die Gutheissung ihrer Beschwerde vom 25. Januar 2011.

Auf die weiteren von den Verfahrensbeteiligten vorgebrachten Ausführungen wird, soweit notwendig, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.



### **Darüber wird in Erwägung gezogen:**

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes [sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungs-rechtspflege [sGS 951.1, abgekürzt VRP]). Die Beschwerdeführer sind zur Ergreifung des Rechts-mittels legitimiert, und die Eingabe vom 25. Januar 2011 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Daher ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Unbestritten ist im vorliegenden Verfahren, dass der Beschwerdeführerin im Jahr 2003

Fr. 4'200.--, im Jahr 2004 Fr. 2'200.--, im Jahr 2005 Fr. 2'100.-- sowie im Jahr 2006 Fr. 1'100.-- als Vorstands- und Projektentschädigungen für ihre Tätigkeit im Vorstand des Vereins "K. L." zugeflos-sen sind, die in den betreffenden Steuererklärungen der Jahre 2003 bis 2006 nicht deklariert und besteuert wurden. Unbestritten ist ebenfalls, dass die Vorstands- und Projektentschädigungen als Einkünfte aus unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit zu behandeln sind. Umstritten ist hingegen, welche steuerlichen Abzüge in welchem Umfang auf den Einkünften aus unselbständiger Neben-erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin zulässig sind, und insbesondere, ob die Weisung des Kantonalen Steueramtes in StB 39 Nr. 4 (in der Fassung von 1999) auf die Vorstandstätigkeit in einem Verein mit gemeinnütziger und öffentlicher Zwecksetzung Anwendung findet.

2.1. Nach Art. 30 StG sind in Ausführung zum Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer (Art. 29 Abs. 1 StG) auch Einkünfte aus unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit steuerbares Einkommen. Aufgrund des Grundsatzes der Gesamtreineinkommenssteuer gilt das Nettoprinzip, d.h. steuerbar ist nur das Reineinkommen, also die Bruttoeinkommen abzüglich der damit zusammenhängenden Aufwendungen (sog. Gewinnungskosten) und anderer Vermögensabgänge (M. Reich, in: M. Zweifel/P. Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2.



Aufl., Basel 2003, Rz. 25 zu Art. 7 sowie Rz. 5 f. zu Art. 9 StHG). Daher können sämtliche für die Ausübung einer unselbständigen (Neben-)Erwerbstätigkeit notwendigen Aufwendungen steuerlich in Abzug gebracht werden. Dementsprechend enthält das st. gallische Steuerrecht in Art. 39 StG und Art. 18 ff. der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) Regelungen betreffend den Abzug der Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit. Für die unselbständige Nebenerwerbstätigkeit hält Art. 22 StV fest, dass die notwendigen Berufskosten gemäss den für die direkte Bundessteuer massgebenden Pauschalansätzen abgezogen werden können. Für die Bemessungsjahre 2003 bis 2006 betrug der Pauschalabzug gemäss Anhang zu Art. 3 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätig bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1, abgekürzt BerufskostenV; AS 2002 S. 2474; AS 2003 S. 3309; AS 2004 S. 3559; AS 2005 S. 4815) 20 % der Nettoeinkünfte, mindestens aber Fr. 700.-- und höchstens Fr. 2'200.-- im Jahr.

2.2. Nach der Praxis des Kantonalen Steueramts wird über den Pauschalabzug bei unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit gemäss Art. 22 StV in Verbindung mit Art. 10 BerufskostenV und Anhang zu Art. 3 BerufskostenV hinaus für die neben- und ehrenamtliche Tätigkeit in einer Behörde des Bundes, des Kantons oder einer Gemeinde ein zusätzlicher Abzug für Sitzungsgelder gewährt, indem entsprechende Entschädigungen bis zu Fr. 2'400.-- pro Jahr oder Fr. 60.-- pro Sitzung als reiner Auslagenersatz von der Besteuerung ausgenommen werden (StB 39 Nr. 4 in der Fassung vom 1. Januar 1999; H. Weidmann/B. Grossmann/R. Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 37).

2.2.1. Die Vorinstanz hielt zu Recht fest, dass die Weisung in StB 39 Nr. 4 für den Richter nicht bindend ist. Das Verwaltungsgericht prüft bei der Anfechtung einer Steuerveranlagung resp. im Nachsteuerverfahren grundsätzlich nur, ob die Steuerveranlagung resp. Nachsteuererhebung mit dem Steuergesetz und den dazugehörigen Rechtsverordnungen übereinstimmt, und nicht, ob diese auch einer Verwaltungsverordnung wie der Weisung in StB 39 Nr. 4 entspricht. Es berücksichtigt aber die Weisung in StB 39 Nr. 4 insofern bei seiner Entscheidung, als diese eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegung der massgebenden Bestimmungen (Art. 39 StG und Art. 22 StV) zulässt und mit dem Sinn und Zweck des Steuergesetzes vereinbar ist. Das Verwaltungsgericht soll nicht ohne Not von einer einheitlichen Praxis der



## St.Galler Gerichte

Steuerbehörden wie in StB 39 Nr. 4 abweichen (U. Häfelin/G. Müller/F. Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 128 mit weiteren Hinweisen).

Nach der Ansicht der Vorinstanz sei die Anwendung der Pauschalabzüge auf Einkünfte aus Sitzungsgeldern gemäss der Weisung in StB 39 Nr. 4 nach konstanter Rechtsprechung (vgl. SGE 2007 Nr. 19) rechtmässig und sinnvoll, auch wenn sie im Einzelfall zu einem höheren Abzug führe, als Gesetz und Verordnung selbst vorsehen würden. Die Vorinstanz und auch die kantonale Steuerverwaltung verkennen indessen, dass Art. 39 Abs. 2 StG ausdrücklich vorschreibt, dass die Regierung für die Berufskosten Pauschalansätze festlegt und dass der Steuerpflichtige die Höhe von Berufsunkosten nachzuweisen hat, die nicht durch die von der Regierung festgesetzte Pauschale abgedeckt sind. Diese Verpflichtung gilt auch für den Adressatenkreis der Weisung in StB 39 Nr. 4 und damit auch für die Sitzungsgelder für neben- oder ehrenamtliche Tätigkeiten in einer Behörde. Aus diesem Grund erscheint es als problematisch, wenn die kantonale Steuerverwaltung ohne gesetzliche Grundlage in einer Weisung einen zusätzlichen Pauschalabzug für Sitzungsgelder von Behördenmitgliedern vorsieht. Es ist aber der Vorinstanz zuzustimmen, dass durchaus ein Interesse für einen zusätzlichen Pauschalabzug für Behördenmitglieder bestehen kann. So betrachtet auch das Bundesrecht (Bundesgesetz über die Bezüge und Infrastruktur der Mitglieder der eidgenössischen Räte und über die Beiträge an die Fraktionen [SR 171.21, abgekürzt PRG]) nicht sämtliche Entschädigungen an die Bundesparlamentarier als steuerbar. Auch weitere Kantone (z.B. Schwyz oder Aargau) kennen Steuerabzüge für Einkünfte aus Behördentätigkeiten. Der Steuerabzug für Sitzungsgelder gemäss der Weisung in StB 39 Nr. 4 verfolgt daher insofern ein gewisses sachliches Interesse, als beispielsweise bei Kantonsparlamentariern mit Ausnahme des Infrastrukturbeitrags das Taggeld auch Entschädigungen abdeckt (z.B. Spesenersatz), die bei Nationalräten gemäss PRG und der Weisung in StB 30 Nr. 5 bereits als teilweise oder nicht steuerbares Einkommen ausgewiesen werden (vgl. auch Bericht der staatspolitischen Kommission des Nationalrates zur Parlamentarischen Initiative: Unterstützung zur Erfüllung der parlamentarischen Aufgaben, ABI 2002, S. 3995 ff.). Die im Taggeld der Kantonsparlamentarier enthaltenen Aufwand-entschädigungen werden somit im Gegensatz zu gewissen Jahresentschädigungen der Bundesparlamentarier als voll steuerbares Einkommen



deklariert. Als Kompensation dafür sieht der Kanton St. Gallen wie die Kantone Schwyz (Schwyzer Steuerbuch 60.10, in: [www.sz.ch](http://www.sz.ch)) und Aargau (Weisung Steueramt betreffend Lebenssituationen – Unselbstständige Erwerbstätigkeit – Einkünfte/Abzüge, in: [www.ag.ch/steueramt](http://www.ag.ch/steueramt)) einen zusätzlichen Abzug bei Sitzungsgeldern vor. Dies entspricht auch der Praxis der eidgenössischen Steuerverwaltung vor der klaren Splittung der Einkünfte und Entschädigungen eines Bundesparlamentariers in steuerbare und nicht steuerbare Beträge gemäss PRG. Unter Geltung des Bundesbeschlusses über die direkte Bundessteuer wurden nämlich 85 % der Jahresentschädigung als Ersatz für administrativen Aufwand nicht besteuert, sondern als Gewinnungskosten betrachtet (vgl. die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung dazu in: StE 1989 B 22.3 Nr. 26 E. 3). Es besteht also durchaus ein gewisses sachliches Bedürfnis an einem zusätzlichen Pauschalabzug für neben- oder ehrenamtliche Behördenmitglieder. Ein solcher zusätzlicher Pauschalabzug muss indessen – wie bereits erwähnt -aufgrund von Art. 39 Abs. 2 StG und aus Gründen der Rechtsgleichheit zumindest in einer Verordnung der Regierung enthalten sein.

2.2.2. Die Frage der Rechtmässigkeit der Weisung in StG 39 Nr. 4 ist vorliegend insofern nicht primär entscheidend, als sich zunächst die Frage stellt, ob der Geltungsbereich der Weisung in StB 39 Nr. 4 auch neben- oder ehrenamtliche Tätigkeiten bei nicht-behördlichen Organisationen erfasst. Wird nämlich die Anwendbarkeit der Weisung in StB 39 Nr. 4 auf den vorliegenden Sachverhalt verneint, so kann auch trotz ihrer fehlenden Rechtsgrundlage kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht hergeleitet werden.

2.2.3. Wörtlich hält die Weisung in StB 39 Nr. 4 explizit fest, dass der Begriff der behördlichen Tätigkeit relativ eng gefasst und nur für solche Behörden bzw. Gremien angewendet wird, die unmittelbar hoheitliche Befugnisse ausüben. Nebenamtliche Behördenmitglieder sind nach der Weisung beispielsweise die Mitglieder des Kantonsrates, des Gemeinderates, der Geschäftsprüfungskommission, des Schulrates oder die nebenamtlichen Richterinnen und Richter. Nach dem Wortlaut findet die Weisung in StB 39 Nr. 4 auf Vorstandsmitglieder einer Organisation mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung keine Anwendung.



2.2.4. Die Beschwerdeführer lassen dagegen vorbringen, dass aus Gründen der Rechtsgleichheit die Weisung in StB 39 Nr. 4 auch auf Mitglieder von Organen steuerbefreiter Institutionen, welche für ihre Tätigkeit im Nebenerwerb entschädigt würden, anzuwenden sei. Es würden keine sachlichen Gründe vorliegen, weshalb Mitgliedern einer Behörde des Bundes, des Kantons oder einer Gemeinde für Sitzungsgelder bei neben- oder ehrenamtlichen Tätigkeiten ein pauschaler Gewinnungskostenabzug zugestanden werde, während Organmitgliedern von steuerbefreiten Organisationen für deren Nebenerwerbstätigkeit ein solcher Abzug verweigert werde.

2.2.5. Die Vorinstanz begründet die Nichtanwendung der Weisung in StB 39 Nr. 4 auf Vereine mit gemeinnützigem oder öffentlichem Zweck damit, dass die Weisung berücksichtige, dass das schweizerische politische System darauf angewiesen sei, dass sich Bürger für neben- und ehrenamtliche Tätigkeiten zur Verfügung stellen würden. Es sei deshalb in solcher Hinsicht gerechtfertigt und verletze das Gebot der rechtsgleichen Behandlung nicht, wenn die – grosszügige – Veranlagungspraxis entsprechend ihres Anwendungsbereichs auf die Einkünfte aus einer neben- oder ehrenamtlichen Tätigkeit in einer – politischen - Behörde des Bundes, des Kantons und der Gemeinden beschränkt werde. Insbesondere fehle es an einer gesetzlichen Grundlage, um für die Anwendung dieser Praxis auf die Steuerbefreiung der Institution, für welche die Leistungen erbracht worden seien, abzustellen oder sie gar auf sämtliche Organisationen auszudehnen, die in irgend-einer Weise auch öffentliche Interessen wahrnehmen würden. Auch das Kantonale Steueramt bringt in seiner Vernehmlassung vom 7. März 2011 vor, dass man durch die grosszügige Handhabung der Aufwandentschädigungen für behördliche Sitzungen in StB 39 Nr. 4 einer Amtsverdrossenheit der Bürger vorbeugen wolle.

Auch wenn sich die Argumentation der Vorinstanz in steuersystematischer Hinsicht als fragwürdig erweist, ist ihr im Ergebnis betreffend den Geltungsbereich der Weisung in StG 39 Nr. 4 zuzustimmen. Das Verwaltungsgericht hat bereits im Urteil B 2005/72 vom 13. September 2005 festgehalten, dass sich die Weisung des Kantonalen Steueramtes in StB 39 Nr. 4 ausdrücklich nur auf Behördentätigkeiten bezieht. Es sei unter rechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Begriff der behördlichen Tätigkeit relativ eng fasse und nur für solche Behörden bzw. Gremien



anwende, die unmittelbar hoheitliche Befugnisse ausüben würden. Dies sei bei einem Berufs- bzw. Fachverband in der Regel nicht der Fall. Dies bedeute nicht, dass die Ausbildung von jungen Berufsleuten nicht öffentlichen Bedürfnissen entspreche oder nicht im öffentlichen Interesse liege. Entscheidend sei, dass der Verband bzw. die Verbandstätigkeit keine unmittelbar hoheitliche Funktion darstelle. Unter diesen Umständen sei die Verweigerung des für die Behördentätigkeit vorgesehenen Abzuges nicht rechtswidrig (SGE 2005 Nr. 18). Das Bundesgericht erachtete diese Argumentation des Verwaltungsgerichts als rechtlich haltbar (BGE 2A.581/2005 vom 1. Februar 2006 E. 3).

Das soeben für Berufs- und Fachverbände Gesagte gilt auch für Vereine mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung. Solche Vereine sind, auch wenn sie von den Steuerbehörden aufgrund ihrer Zwecksetzung steuerbefreit wurden, nicht als Behörden im Sinne der Weisung in StB 39 Nr. 4 zu betrachten. Daran ändert auch die gemeinnützige oder öffentliche Zwecksetzung des Vereins nichts, soweit er nicht unmittelbar eine hoheitliche Tätigkeit ausübt. Deshalb erweist sich auch der Standpunkt der Beschwerdeführer als unbehelflich, wonach die Schwierigkeiten, Bürger für neben- und ehrenamtliche Tätigkeiten zu finden, nicht nur bei politischen Behörden bestehen würden, sondern auch bei steuerbefreiten Institutionen. Diese Schwierigkeiten in der Besetzung des Vorstands eines Vereins mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung können zwar durchaus bestehen, dies ändert aber nichts daran, dass sich die Weisung in StB 39 Nr. 4 an Behörden mit hoheitlichen Tätigkeiten richtet. Könnten auch Vorstandsmitglieder von privatrechtlichen Vereinen mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung den grosszügigen Pauschalabzug für Sitzungsgelder geltend machen, hätte dies zur Folge, dass kaum mehr praktikabel und rechtsgleich differenzierbar wäre, wann ein solcher Verein vorliegt und wann er eine gemeinnützige oder öffentliche Zwecksetzung verfolgt. Damit würde die Abzugsmöglichkeit für Sitzungsgelder einen weitreichenden Anwendungsbereich bekommen, und die Pauschale für Sitzungsgelder wäre nicht mehr realitätsbezogen festgelegt, da ein grosser Teil der Steuerpflichtigen im Vergleich zu Art. 22 StV in Verbindung mit Art. 10 BerufskostenV und Anhang zu Art. 3 BerufskostenV zu hohe Pauschalen abziehen könnte. Hinzu kommt, dass es für die Steuerbehörden bei privatrechtlichen Vereinen nicht immer einfach nachvollziehbar wäre, wer eine



Vorstandstätigkeit wahrnimmt und in welchem Masse. Bei Behördenmitgliedern ergibt sich ihre Tätigkeit indessen bereits ohne weiteres aus dem Staatskalender.

2.2.6. Weiter bringen die Beschwerdeführer bezüglich der Gleichbehandlung zwischen Sitzungsgeldern bei behördlichen Institutionen und solchen bei steuerbefreiten Organisationen vor, dass die ehrenamtliche Tätigkeit in der Schweiz gemäss einem Urteil des Verwaltungsgerichts Schwyz einen grossen Stellenwert habe und die Entschädigungen an ehrenamtlich tätige Personen jeweils sehr bescheiden seien. Die ohnehin bestehenden Schwierigkeiten, alle diese neben-amtlichen Posten durch qualifizierte Personen zu besetzen, würden durch die Besteuerung der bescheidenen Entschädigungen an die Organe von Institutionen mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung zusätzlich erschwert.

Soweit sich die Beschwerdeführer auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 25. August 1988 (StE 1989 B 22.3 Nr. 26) berufen, können sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie das Kantonale Steueramt in seiner Vernehmlassung vom 7. März 2011 festhält, ist dieser Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz für den vorliegenden Sachverhalt nicht präjudiziell. Dieser Entscheid hält insofern eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots fest, als bei der direkten Bundessteuer nur eidgenössische Parlamentarier von der grosszügigeren Pauschalabzugsregelung profitieren konnten, nicht aber auch kantonale Behördenmitglieder. Der Kanton Schwyz sieht deswegen wie der Kanton St. Gallen eine gesonderte, grosszügige Pauschal-abzugsregelung für Vergütungen aus der Behördentätigkeit (Fr. 5'000.-- ohne besonderen Nachweis [Schwyzer Steuerbuch 60.10 Ziff.1, in: [www.sz.ch](http://www.sz.ch)]) für nicht vollamtliche Mitglieder einer Behörde des Kantons, der Bezirke, der politischen Gemeinden und der Kirchgemeinden (Kantonsrat, Gerichte, Exekutivbehörden und Kommissionen) vor, nicht jedoch für Organe von privaten Institutionen (Schwyzer Steuerbuch 60.10, Ziff. 1, in: [www.sz.ch](http://www.sz.ch)).

Auch die Äusserungen im Urteil des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 25. August 1988, dass die Schwierigkeiten, die ohnehin bestehen würden, nebenamtliche Behördenposten qualifiziert zu besetzen, nicht durch fiskalische Behandlung der bescheidenen Entschädigungen vermehrt werden sollten, können nicht tel quel auf privatrechtliche Vereine übertragen werden. Die Beschwerdeführer legen in keiner



Weise dar, inwiefern ein tatsächlicher Konnex zwischen Schwierigkeiten in der Besetzung von Vorständen in privatrechtlichen Vereinen und der Nichtanwendbarkeit der Weisung in StB 39 Nr. 4 auf Mitglieder von privatrechtlichen Vereinen existiert. Zudem ist es fraglich, ob die Besetzung von Vorständen in privatrechtlichen Vereinen vergleichbar ist mit der Problematik in Behörden, die hoheitliche Aufgaben erfüllen müssen, und von deren Besetzung ein funktionierendes Staatswesen abhängt.

2.2.7. Zudem stellen sich die Beschwerdeführer auf den Standpunkt, dass je kleiner eine Entschädigung ausfalle, desto grösser sei der prozentuale Anteil des betragsmässig nicht zu beziffernden Aufwandes. Vorliegend sei die Steuerbefreiung der Kinderkrippe geprüft und gutgeheissen worden, und diese werde gemäss den Praxishinweisen der Arbeitsgruppe "Steuerbefreiung juristische Personen" der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) nur gewährt, wenn die durch die Organe von Institutionen mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung geleistete Arbeit ehrenamtlich erfolge und lediglich ein "massvolles" Entgelt an die Organe bezahlt werde.

Das Kantonale Steueramt lehnt in seiner Vernehmlassung vom 7. März 2011 diese Ansicht der Beschwerdeführer ab. Vielmehr gebe es Tätigkeiten, welche per se mehr Spesen hervorrufen würden als andere, unabhängig davon, wie grosszügig sie entschädigt würden. Vorliegend sei zu berücksichtigen, dass die Sitzungen zumeist in nächster Nähe zur Wohnadresse der Beschwerdeführerin stattfanden und daher eine Spesenberücksichtigung von 20 % der Entschädigung bzw. mindestens Fr. 700.-- pro Jahr als gerechtfertigt erscheine.

Dem kantonalen Steueramt ist zuzustimmen, da sich nicht in genereller Weise festhalten lässt, dass bei einer kleinen Entschädigung der prozentuale Anteil des Aufwandes grösser ist. Falls die Aufwandentschädigungen tatsächlich einen grossen Anteil an den Einkünften der Beschwerde-führerin aus ihrer Vorstandstätigkeit im Verein "K. L." ausmachen, ist zu berücksichtigen, dass bei kleinen jährlichen Entschädigungen zumindest Fr. 700.-- als Pauschalabzug abziehbar sind, was je nach Einkünften weit mehr als 20 % ausmachen kann. Hinzu kommt, dass den Beschwerdeführern der Nachweis der tatsächlich angefallenen Aufwendungen offensteht und sie damit einen höheren Abzug als 20 % resp. Fr. 700.-- geltend



machen könnten, sofern sich aus den Nachweisen einwandfrei ergibt, dass es sich hierbei um Berufsauslagen für die Tätigkeit im Vorstand des Vereins "K. L." handelt.

2.2.8. Sodann lassen die Beschwerdeführer vorbringen, dass die Feststellung der Vorinstanz nicht zutreffe, wonach die Ermittlung des auf die reine Sitzungstätigkeit entfallenden Anteils an den vom Verein ausgerichteten Vergütungen nicht möglich sei, da diese nicht auf die einzelnen Tätigkeits-bereiche (Sitzungstätigkeit/ Nebenerwerbstätigkeit) aufgeteilt gewesen seien. Dies sei gemäss der Vorinstanz eine Voraussetzung dafür, dass neben dem Pauschalabzug für die unselbständige Nebenerwerbstätigkeit die für den "Sondertatbestand" der reinen Sitzungstätigkeit vorgesehenen Regeln in der Weisung StB 39 Nr. 4 zur Anwendung gelangen würden. Aus den Akten ergebe sich nach den Beschwerdeführern, dass die Beschwerdeführerin insgesamt an 108 Vorstands- und anderen Sitzungen teilgenommen und dafür rund 630 Stunden aufgewendet habe.

Aus den eingereichten Akten ergibt sich indessen, dass neben 7 bis 10 Vorstandssitzungen, die jeweils ca. drei Stunden dauerten, viele Besprechungen, Meetings und Personalgespräche unter "Sitzungen" subsumiert wurden, die meistens lediglich eine halbe bis eine Stunde dauerten. Gemäss der Vernehmlassung des Kantonalen Steueramtes vom 7. März 2011 finde die "Sitzungsgelder-Praxis" gemäss StB 39 Nr. 4 auf solche kurze Sitzungen keine Anwendung, da davon ausgegangen werde, dass Sitzungen von Behördenmitgliedern, die mit Sitzungsgeldern entschädigt würden, mindestens zwei bis drei Stunden dauern würden. Diese Frage, ob stets eine Sitzung von zwei bis drei Stunden erforderlich ist, braucht vorliegend nicht beantwortet werden, da - wie bereits ausgeführt - die "Sitzungsgeld-Praxis" auf Vereine ohne hoheitliche Befugnisse keine Anwendung findet.

2.2.9. Aus den genannten Gründen rechtfertigt es sich, die Weisung in StB 39 Nr. 4 restriktiv auf Behördenmitglieder mit hoheitlichen Befugnissen einzuschränken, und sie nicht in analoger Weise auch auf ehrenamtlich tätige Organe von Institutionen mit gemeinnützigem oder öffentlichem Zweck auszuweiten.

2.3. Schliesslich stellen sich die Beschwerdeführer noch auf den Standpunkt, dass die Vorinstanz verkenne, dass der Beschwerdeführerin Kosten wie Fahrspesen oder



Einladungen zu Hause für die Durchführung von Sitzungen entstanden seien. Ansonsten hätte die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit als Interessenvertreterin des Vereins "K. L." bei der Sanierung und dem Umbau der Liegenschaft "G." nicht wahrnehmen können. Die Auslagen der Beschwerdeführerin seien im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit für die Kinderkrippe entstanden.

2.3.1. Nach Art. 39 Abs. 2 StG und hinsichtlich der unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit gemäss Art. 4 und 10 BerufskostenV bleibt der Nachweis höherer Kosten offen. Die für die Ausübung einer unselbständigen (Neben-)Erwerbstätigkeit notwendigen Aufwendungen können indessen nur dann steuerlich in Abzug gebracht werden, soweit sie vom Arbeitnehmer selber getragen werden. Falls die Aufwendungen vom Arbeitgeber bezahlt werden, sind diese lediglich dann steuerlich abziehbar, wenn die dafür ausgerichtete Entschädigung dem steuerbaren Einkommen des Arbeitnehmers zugerechnet wurde (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 40 f.). Nach konstanter Rechtsprechung hat der Steuerpflichtige die steuermindernden Tatsachen zu beweisen (vgl. anstatt vieler VerwGE B 2010/253 vom 22. Februar 2011 mit Hinweis). Die Beweispflicht trifft die Beschwerdeführer auch dann, wenn sie höhere Kosten als den pauschalen Berufsauslagenabzug für unselbständige Nebenerwerbstätigkeit geltend machen.

2.3.2. Soweit die Beschwerdeführer also durch Nachweise belegen könnten, dass die Vorstandstätigkeit der Beschwerdeführerin im Verein "K. L." höhere Aufwendungen zur Folge hatte, als 20 % der erhaltenen Einkünfte aus der Vorstandstätigkeit resp. mehr als Fr. 2'000.-- bzw. Fr. 700.-- (Anhang zu Art. 3 BerufskostenV in der Fassung 2003, 2004, 2005 und 2006), könnten sie die gesamten Gewinnungskosten für diese unselbständige Nebenerwerbstätigkeit abziehen. In den eingereichten Akten finden sich indessen – wie die Vorinstanz zutreffend feststellte – keine rechts-genügenden Nachweise von konkreten Auslagen, die im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Verein "K. L." entstanden sind. Zwar wurden Zusammenstellungen über die Sitzungstätigkeiten und andere Aufwendungen eingereicht, aber daraus ist nicht ersichtlich, welche Auslagen die Beschwerdeführerin mit eigenen Mitteln getätigt hat und dafür vom Verein "K. L." mit steuerlich erfassbaren Einkünften entschädigt worden ist.



Der Einwand der Beschwerdeführer, dass die Beschwerdeführerin davon ausgegangen sei, dass die ihr vom Verein vergüteten Entschädigungen Unkostenersatz darstellen würden, und sie deswegen die von der Vorinstanz bemängelten fehlenden Belege nicht gesammelt bzw. keine Aufschriebe gemacht habe, erweist sich als reine Schutzbehauptung. Zu Recht hinterfragt das Kantonale Steueramt in seiner Vernehmlassung vom 7. März 2011, weshalb die Beschwerdeführerin davon ausgegangen sein soll, dass sämtliche Entschädigungen Auslagenersatz sind. Die Spezialregelung für Behördenmitglieder ergibt sich nämlich nicht aus der Wegleitung zur Steuererklärung, so dass die Eheleute diese Praxis im Zeitpunkt der Einreichung ihrer Steuererklärungen der Jahre 2003 bis 2006 nicht gekannt haben konnten resp. sie konnten bei Kenntnis der Weisung in StB 39 Nr. 4 nicht davon ausgehen, dass diese Abzugsregelung auch auf die Vorstandstätigkeit beim Verein "K. L." anwendbar ist. Nach dem erwähnten Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung sind alle Einkünfte steuerbar, und zwar selbst Einkommen aus einer behördlichen Tätigkeit und umso mehr aus einer Tätigkeit bei einem Verein. Selbst wenn die "Sitzungsgeldabzugspraxis" vorliegend zur Anwendung gelangen würde, hätten die Beschwerdeführer die Einkommen aus der Vereinstätigkeit deklarieren müssen und hätten dementsprechend einen Abzug geltend machen können.

3. Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass gegen die Beschwerdeführer zu Recht ein Nachsteuerverfahren wegen der Nichtdeklaration der Einkünfte aus unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit eröffnet wurde. Es ist rechtlich nicht zu beanstanden, dass angesichts der nicht-hoheitlichen Tätigkeit des Vereins "K. L." die Anwendung der rechtlich problematischen Weisung in StB 39 Nr. 4 auf die Vorstands- und Projektentschädigungen der Mitglieder dieses steuerbefreiten Vereins mit gemeinnütziger Zwecksetzung verneint wurde. Es verstösst nicht gegen die Rechtsgleichheit, dass sich der Adressatenkreis der Weisung in StB 39 Nr. 4 auf Behördenmitglieder beschränkt und der Begriff "Behörde" restriktiv interpretiert wird, da andernfalls Rechtsungleichheiten infolge nicht möglicher Differenzierungen zwischen Vereinen mit gemeinnützigem oder öffentlichem Zweck und solchen mit anderen Zwecken entstehen würden. Den Mitgliedern von Vereinen mit gemeinnützigem und öffentlichem Zweck bleibt aber wie bei sämtlichen unselbständigen Nebenerwerbstätigkeiten der Nachweis von höheren Gewinnungs-



kosten offen, für welchen sie aber die Beweislast tragen. Die Beschwerde ist folglich abzuweisen.

4. (...).

### **Demnach hat das Verwaltungsgericht**

#### **zu Recht erkannt:**

1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- bezahlen die Beschwerdeführer unter Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V.      R.      W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführer (durch W. B.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner



am:

Rechtsmittelbelehrung

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.