

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2023/196, B 2023/197 vom 7. Februar 2024

Sg Verwaltungsgericht, 2024-02-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2023_196, B_2023_197

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2023/196, B 2023/197 du 7 février 2024

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2023/196, B 2023/197 del 7 febbraio 2024

Regeste

Art. 56 lit. g DBG, Art. 80 Abs. 1 lit. g StG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG. Subjektive Befreiung von der direkten Bundessteuer sowie der kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuer zugunsten eines Vereins, der einen gemeinnützigen Herbergebetrieb führt und diesen durch einen Hotelbetrieb quersubventioniert. Gemeinnützigkeit der Erwerbstätigkeit des Hotelbetriebs bejaht, da der Gewinn vollumfänglich dem kostenintensiven gemeinnützigen Herbergebetrieb zufließt. Entscheidendes Gewicht ist dabei dem Zweck der Erwerbstätigkeit bzw. dem Verwendungszweck des Erlöses beizumessen; der Umfang des mit dem Hotelbetrieb erzielten Erlöses ist im konkreten Fall zweitrangig. Die Grundsätze der Wettbewerbsneutralität, der Allgemeinheit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehen einer Steuerbefreiung vorliegend nicht entgegen. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV. Selbst wenn die Voraussetzungen für eine subjektive Steuerbefreiung nicht erfüllt wären, verletzte die rückwirkend angeordnete Verneinung einer Steuerbefreiung den Vertrauensschutz. (Verwaltungsgericht B 2023/196 und B 2023/197). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 28. Oktober 2024 gutgeheissen (Verfahren 9C_165/2024).

Volltext

Entscheid vom 7. Februar 2024 Besetzung Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Geertsen Verfahrensbeteiligte Verein A.__, Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Jörg Frei, SwissLegal asg.advocati, Kreuzackerstrasse 9, 9000 St. Gallen, gegen Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen, Vorinstanz, Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Beschwerdegegner, Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte, Gegenstand Widerruf der Steuerbefreiung (Kantonssteuern sowie direkte Bundessteuer) Das Verwaltungsgericht stellt fest: Der am __ 19__ im Handelsregister eingetragene, im Jahr 18__ gegründete (act. 1, Rz 16) Verein A.__ (zuvor Verein B.__ bzw. noch früher C.__; fortan: Verein) bezweckt seit __. 19__ (Datum Tagebucheintrag) den Betrieb der Herberge D.__ als soziale, gemeinnützige Institution sowie die Führung des Hotels E.__ (siehe zum Ganzen den Handelsregisterauszug). Mit Schreiben vom 27. Juli 1995 verneinte die kantonale Steuerverwaltung die Möglichkeit, den Verein von der subjektiven Steuerpflicht zu befreien. Da nur ein Teil der Vereinstätigkeit als gemeinnützig qualifiziert werden könne, scheidet eine gänzliche Steuerbefreiung aus. Unter der Voraussetzung, dass für beide Betriebe (Hotel und Herberge) je eine separate Rechnung geführt werde, sei allenfalls eine teilweise Steuerbefreiung auf Reinertrag und Eigenkapital des Herbergebetriebs möglich

(act. 8.7.3.1). An dieser Beurteilung hielt das Steueramt in der Folge zunächst fest (Schreiben vom 6. Dezember 2010, act. 8.7.3.4). Das am 4. Juli 2013 vom Verein eingereichte Gesuch um Steuerbefreiung (act. 8.7.3.5) hiess die Rechtsabteilung des Steueramts sodann allerdings mit Wirkung ab 1. Januar 2012 gut (Verfügung vom 12. August 2013, act. 8.7.3.8). Am 2. September 2020 leitete das Steueramt ein Verfahren zur Überprüfung der Steuerbefreiung des Vereins in die Wege und ersuchte diesen um Einreichung der aktuell gültigen Statuten sowie der Jahresrechnungen und -berichte der letzten beiden Jahre (act. 8.7.2.9). Dieser Aufforderung kam der Verein am 30. Oktober 2020 nach (act. 8.7.2.8). In der Folge erbat das Steueramt vom Verein eine Stellungnahme zur Gemeinnützigkeit des Hotelbetriebs (Schreiben vom 4. Dezember 2020, act. 8.7.2.7, und vom 11. Juni 2021, act. 8.7.2.6). Dieser äusserte sich hierzu am 13. Dezember 2021 und führte aus, der Hotelbetrieb sei zur Rettung der Herberge aufgenommen worden. Ohne diesen wäre die Herberge nicht mehr überlebensfähig gewesen. Das Hotel erbringe mehrere substantielle Leistungen zugunsten der gemeinnützigen Herberge (act. 8.7.2.2). Mit Verfügung vom 31. Dezember 2021 widerrief das Steueramt die Steuerbefreiung des Vereins rückwirkend ab 1. Januar 2018. Zur Begründung führte es aus, der Hotelbetrieb diene mit seinen Erträgen dem gemeinnützigen Zweck der Herberge nur mittelbar, weshalb er nicht als gemeinnützig gelte. Aufgrund fehlender Spartenrechnung sei im Weiteren nicht feststellbar, dass die Spenden an die Herberge bzw. deren Eigenkapital ausschliesslich und dauernd für gemeinnützige Zwecke eingesetzt würden, womit auch eine teilweise Steuerbefreiung ausser Betracht falle (act. 8.7.2.1). Die dagegen am 25. Januar 2022 vom Verein erhobene Einsprache (act. 8.7.1.3) wies das Steueramt ab (Einspracheentscheid vom 21. Februar 2022, act. 8.7.1.2). Gegen den Einspracheentscheid vom 21. Februar 2022 erhob der Verein Rekurs (betreffend die Kantonssteuer Verfahren I/1-2022/57) und Beschwerde (betreffend die Bundessteuer Verfahren I/1-2022/58) bei der Verwaltungsrekurskommission. Er beantragte darin, den angefochtenen Einsprache-Entscheid aufzuheben und die Steuerbefreiung weiterhin zu gewähren; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (act. 8.1). Die Verwaltungsrekurskommission wies den Rekurs und die Beschwerde mit Entscheid I/1-2022/57 und 58 vom 17. August 2023 ab (act. 2). Der Verein (fortan: Beschwerdeführer) erhob am 22. September 2023 Beschwerde gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (fortan: Vorinstanz) I/1-2022/57 und 58 vom 17. August 2023. Darin beantragte er dessen Aufhebung und die Gewährung der Steuerbefreiung; eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur Neuurteilung zurückzuweisen; subeventualiter sei die Steuerbefreiung frühestens per 1. Januar 2022 zu widerrufen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zusammengefasst brachte der Beschwerdeführer vor, die Einnahmen des Hotelbetriebs bildeten neben Liegenschaftserträgen, Kapitalzinsen sowie Spenden und Legaten die Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks. Sämtliche Mittel seien unwiderruflich dem Vereinszweck gewidmet. Der Hotelbetrieb erbringe eine unmittelbar mit der Erreichung des gemeinnützigen Vereinszwecks verbundene untergeordnete Hilfstätigkeit. So könnten der Hotel- und Herbergebetrieb nicht unabhängig voneinander bestehen, zumal diese auf gemeinsame Ressourcen zurückgreifen würden. Sodann bilde der Hotelbetrieb eine unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeininteresse liegenden Vereinszwecks, und er stehe ausserdem in einem angemessenen Verhältnis zur ideellen Betätigung. Des Weiteren rügte der Beschwerdeführer, der rückwirkende Widerruf der Steuerbefreiung verletze das Gebot von Treu und Glauben sowie die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit. In diesem Zusammenhang warf er der Vorinstanz vor, die ihr obliegende

Begründungspflicht verletzt zu haben, da sie sich mit diesem Aspekt nicht gehörig auseinandergesetzt hätte (act. 1). Die Vorinstanz verzichtete mit Schreiben vom 12. Oktober 2023 ausdrücklich (act. 7) und die Beschwerdebeteiligte stillschweigend (vgl. act. 12) auf eine Vernehmlassung. Am 26. Oktober 2023 ersuchte der Beschwerdegegner um Abweisung der Beschwerde und verzichtete im Übrigen ebenfalls auf eine Vernehmlassung (act. 10). Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung: Anfechtungsobjekt bildet der Entscheid der Vorinstanz vom 17. August 2023, worin die Aufhebung der Befreiung von der Kantonssteuer sowie der direkten Bundessteuer rückwirkend ab 1. Januar 2018 bestätigt wurde (act. 2). Da eine Verfügung über die Steuerbefreiung formell betrachtet keine Dauerwirkung entfaltet (siehe hierzu nachstehende E. 3.1) und die Verfügung vom 31. Dezember 2021 ausdrücklich die Steuerperiode 2018 erfasst, ist jedenfalls diese durch den Streitgegenstand der anschliessenden Rechtsmittelverfahren erfasst. Aufgrund der Formulierung des Dispositivs, wonach die Steuerbefreiung per 1. Januar 2018 widerrufen und der Beschwerdeführer «ab selbigem Datum» für steuerpflichtig erklärt werde, sowie der zugrundeliegenden Begründung (act. 8.7.2.1), ist die Verfügung insgesamt dahingehend zu interpretieren, dass mit der Verfügung vom 31. Dezember 2021 auch die Gesuche um Steuerbefreiung für die bis dahin abgelaufenen Steuerperioden 2019, 2020 und 2021 verbindlich abgewiesen wurden. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Steuerbefreiung der juristischen Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Befreiung von den Kantonssteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die Befreiung von den direkten Bundessteuern andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern. Unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (BGer 2C_440/2014 und 2C_441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2; VerwGE B 2023/116 und B 2023/117 vom 26. Oktober 2023 E. 1). Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit 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). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerdeerhebung legitimiert, und die Eingabe vom 22. September 2023 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und Abs. 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten. In formeller Hinsicht rügt der Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe die ihr obliegende Begründungspflicht verletzt. Konkret macht er ihr zum Vorwurf, seine ausführlichen Vorbringen zur Beachtung des Gebots von Treu und Glauben sowie der Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit nicht behandelt zu haben (act. 1, Rz 9 und Rz 33 ff.). Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101; BV) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Art. 15 Abs. 2 Satz 1 VRP – der auch für die Verfahren vor der Vorinstanz gilt (Art. 58 Abs. 1 VRP) – konkretisiert diesen Anspruch dahingehend, dass Verfügungen bzw. Entscheide, die erheblich belasten, nur zulässig sind, wenn die Betroffenen den wesentlichen Sachverhalt kennen und Gelegenheit zur Stellungnahme hatten. Die rechtsanwendende Behörde darf sich im Rahmen der GehörsGewährung nicht

damit begnügen, die von der betroffenen Person vorgebrachten Einwendungen zur Kenntnis zu nehmen. Vielmehr hat sie ihre Überlegungen namhaft zu machen und sich dabei ausdrücklich mit den (entscheidwesentlichen) Einwendungen auseinanderzusetzen oder zumindest die Gründe anzugeben, weshalb sie gewisse Gesichtspunkte nicht berücksichtigen kann (sog. Begründungspflicht; vgl. BGE 124 V 180 E. 1a und E. 2b). Die Begründungspflicht ist allerdings nicht schon verletzt, wenn sich die Behörde nicht mit allen Parteivorbringen einlässlich auseinandersetzt und sie nicht jedes Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (BGE 136 I 229 E. 5.2 und 142 II 49 E. 9.2). In der Eingabe vom 24. März 2022 äusserte sich der Beschwerdeführer gegenüber der Vorinstanz ausführlich zum Vertrauensschutz (Art. 9 BV) und zum Grundsatz der Rechtssicherheit (Art. 5 Abs. 3 BV, insbesondere act. 8.1, Rz 12 ff.). Diese Ausführungen ergänzte er in der Stellungnahme vom 7. Juli 2022 und legte dabei u.a. dar, weshalb aus seiner Sicht die vom Steueramt ins Feld geführte Rechtsprechung (BGer 2C_107/2017 vom 6. Dezember 2017; siehe hierzu act. 8.6, III. Rz 2.1) nicht einschlägig sei (act. 8.11, Rz 3 ff.). Die Vorinstanz setzte sich im angefochtenen Entscheid mit der zentralen Frage, welche Wirkungen einer Steuerbefreiungsverfügung für folgende Steuerperioden zeitigt, sowie den dabei zu beachtenden verfassungsmässigen Grundsätzen (siehe E. 2.2 hienvor) nicht auseinander. Des Weiteren hat sie die ausführlich begründeten Argumente des Beschwerdeführers bei der Entscheidungsfindung ausser Acht gelassen bzw. erscheint fraglich, ob sie diese ernsthaft zur Kenntnis genommen hat. Im angefochtenen Entscheid findet sich weder im Sachverhalt noch in den Erwägungen eine ernsthafte Auseinandersetzung mit den eingehend begründeten Ausführungen des Beschwerdeführers (act. 1, Rz 12 ff.) insbesondere zu der (von ihm verneinten) Präjudizwirkung des Bundesgerichtsurteils 2C_107/2017 vom 6. Dezember 2017 auf den vorliegend zu beurteilenden Fall der Steuerbefreiung (act. 11, Rz 3 ff.). Mit der nicht weiter begründeten Aussage (E. 3d des angefochtenen Entscheids, act. 2), 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)», kam die Vorinstanz der ihr obliegenden Begründungspflicht offenkundig nicht nach. Dies gilt umso mehr, als sie den Wirkungszeitpunkt mit keinem Wort erläuterte. Das Verwaltungsgericht verfügt sowohl über eine volle Sachverhalts- als auch Rechtskontrolle (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 61 Abs. 1 und Abs. 2 VRP und Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 3 DBG). Die Vorinstanz hat darüber hinaus im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht mit dem ausdrücklichen Verzicht auf eine Vernehmlassung (act. 7) zum Ausdruck gebracht, weiterhin unverändert am angefochtenen Entscheid festhalten zu wollen. Eine Rückweisung an die Vorinstanz führte deshalb zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; bestätigt etwa in BGE 147 IV 340 E. 4.11.3). Im Übrigen gibt der Beschwerdeführer einer materiellen Beurteilung seines primären Rechtsbegehrens (siehe Ziffer 1 der Beschwerdeanträge, act. 1) bzw. einer beförderlichen Beurteilung der Sache letztlich den Vorzug, beantragt er doch eine Rückweisung aus gehörsrechtlichen Gründen nur unter der Voraussetzung, dass eine Steuerbefreiung nicht bejaht wird (act. 1, Rz 9 und Rz 35). In Anbetracht dieser Umstände ist die Gehörsverletzung im vorliegenden Beschwerdeverfahren zu heilen. Die Frage, ob und gegebenenfalls wie der Gehörsverletzung bei der Verlegung der amtlichen und ausseramtlichen Kosten zugunsten

des Beschwerdeführers Rechnung zu tragen ist, kann an dieser Stelle offenbleiben. Der Beschwerdeführer hält einer Besteuerung der Kantons- und direkten Bundessteuer ab 1. Januar 2018 die in Rechtskraft erwachsene Verfügung vom 12. August 2013 entgegen (act. 1, Rz 38 ff.). Das Bundesgericht gelangte in einem Urteil vom 1. März 1985 (ASA 55 Nr. 13 S. 217 ff. E. 3b und E. 3c), das noch unter dem inhaltlich mit Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) übereinstimmenden alten Recht (Bundesbeschluss betreffend die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940, BdBST; siehe BBl 1983 III 1 ff., 188) ergangen ist, zur Auffassung, dass es sich bei einem Entscheid über die Befreiung von der Steuerpflicht nicht um eine Dauerverfügung handelt, deren Rechtskraft sich auch auf zukünftige Steuerperioden erstrecken würde. Vielmehr sei die Steuerbehörde berechtigt, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung in jeder späteren Veranlagungsperiode frei zu überprüfen (bestätigt in BGE 113 Ib 7 E. 2a; vgl. zum Ganzen auch Greter/Greter, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage 2022, N 2a zu Art. 56 DBG mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung). Diese Rechtsanwendung ist notwendige Folge der gesetzlichen Ausgestaltung der Kantonssteuer und der direkten Bundessteuer für juristische Personen. Wie sich aus Art. 102 Abs. 1 f. StG und Art. 79 Abs. 1 DBG ergibt, wird das Steuerrechtsverhältnis für jede einzelne Steuerperiode verbindlich geregelt. Eine Steuerverfügung kann damit nicht zeitlich unbeschränkt bzw. über die konkret geregelten Steuerperioden hinaus Rechtskraft entfalten. Die Verfügung des Beschwerdegegners vom 12. August 2013 erfolgte gestützt auf die Statuten vom ____ 2012 und den Jahresbericht 2012. Sie regelt damit das Steuerrechtsverhältnis für die Steuerperiode des Jahres 2012 (Kalenderjahr; siehe Art. 23 der Statuten des Beschwerdeführers, act. 8.7.3.7 und Beilage 4 zu act. 8.7.1.3) – und allenfalls die im Zeitpunkt des Verfügungserlasses laufende Steuerperiode 2013 – verbindlich, wie sich auch aus dem Verfügungsdispositiv ergibt (die Steuerbefreiung gilt seit 1. Januar 2012, act. 8.7.3.8). Der Beschwerdegegner musste somit nicht vorgängig die Rechtskraft der Verfügung vom 12. August 2013 beseitigen, um den Tatbestand der Steuerbefreiung für die einzelnen Folgeperioden ab dem Jahr 2018 prüfen und allenfalls abweichend beurteilen zu können. Auch wenn sich die Rechtskraft der Verfügung vom 12. August 2013 nicht auf die einzelnen Folgeperioden ab dem Jahr 2018 erstreckt, ist sie für die spätere Beurteilung einer weiteren Steuerbefreiung allerdings von Bedeutung. Die rechtskräftig gewährte Steuerbefreiung bzw. die ihr zugrundeliegenden Feststellungen und rechtlichen Würdigungen sind nämlich unter Umständen geeignet, für Folgeperioden eine Vertrauensgrundlage zu begründen (siehe hierzu eingehend nachstehende E. 5). In der Praxis akzeptieren die Steuerbehörden denn auch oft stillschweigend die einmal erteilte Steuerbefreiung für Folgeperioden (vgl. Greter/Greter, a.a.O., N 2a zu Art. 56). Die Frage des Vertrauensschutzes erlangt im vorliegend zu beurteilenden Fall der Steuerbefreiung nur dann Bedeutung, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung in den Steuerperioden, die vom Streitgegenstand erfasst sind, nicht erfüllt wären, was nachfolgend geprüft wird. Von der Steuerpflicht befreit sind die juristischen Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn bzw. den Gewinn und das Kapital, der bzw. die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen

Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden (siehe zur Befreiung von der direkten Bundessteuer Art. 56 lit. g DBG und von der kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuer Art. 80 Abs. 1 lit. g StG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG). Damit eine juristische Person gemäss der vorstehend genannten Bestimmungen von der Steuerpflicht befreit werden kann, müssen die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: a) Die Mittelverwendung muss ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein, b) die der Zweckbindung gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein und c) die vorgegebene Zwecksetzung gemäss Statuten muss tatsächlich verwirklicht werden (BGer 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.1). Die Vorinstanz (act. 2, E. 3c) hielt einer Steuerbefreiung – wie zuvor bereits der Beschwerdegegner (act. 8.7.1.2) – die aus ihrer Sicht fehlende Gemeinnützigkeit des nicht bloss untergeordneten Betriebs des Hotels E. ___ entgegen. Zu Recht unbestritten ist, dass der Betrieb der Herberge zur Heimat ausschliesslich gemeinnützige Zwecke im Sinn der einschlägigen Steuerbefreiungsbestimmungen verfolgt. Gegenstand des Tatbestandsmerkmals der Gemeinnützigkeit bilden nicht eigene materielle Interessen, sondern die Interessen anderer. Wer sich gemeinnützig betätigt, handelt selbstlos (vgl. BGE 113 Ib 7 E. 3b), altruistisch und leistet Verzicht. Uneigennützigkeit setzt Opferwilligkeit zugunsten Dritter voraus, die sich in der freiwilligen Hingabe von materiellen Mitteln oder von Arbeitsleistungen ausdrückt, denen zumindest keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Von Bedeutung ist, dass die selbstlos erbrachten Leistungen im Rahmen der gesamten finanziellen Basis der Institution ins Gewicht fallen (M. Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in: ASA 58/1990, S. 472). Die zugunsten der Allgemeinheit zu erbringenden wirksamen Opfer müssen mithin gemessen an den verfügbaren Mitteln bedeutend sein (BGer 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.3.2). Eine Voraussetzung für die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit besteht nach dem Gesagten darin, dass keine Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgt werden. Entsprechend bestimmen Art. 56 lit. g Satz 2 DBG und Art. 80 Abs. 1 lit. g Satz 2 StG, unternehmerische Zwecke gälten grundsätzlich nicht als gemeinnützig. Wo gleichwohl eine Erwerbstätigkeit besteht, darf sie nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden. Lehre und Praxis billigen eine kaufmännische Erwerbstätigkeit, sofern ihr gemessen an der Gesamtheit der von der Institution ausgeübten gemeinnützigen Tätigkeit eine blosse Hilfs- und untergeordnete Funktion zukommt (BGer 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1.1). Entscheidend ist, welche Zwecke im Vordergrund stehen und welches Ausmass sie annehmen (BGer 2C_82/2021 vom 8. Dezember 2021 E. 4.4 zu Beginn). Dahinter steht die Überlegung, dass der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität zu respektieren ist und den juristischen Personen, die einer Erwerbstätigkeit nachgehen oder eine Tätigkeit ausüben, die einen wirtschaftlichen Zweck verfolgt, im Verhältnis zu ihren Konkurrenten kein Steuervorteil gewährt werden darf (BGE 147 II 287 E. 6.1 = Pra 2022 Nr. 2). In BGE 76 I 197 E. 2 wurde deshalb im Fall eines Vereins, der ein Erholungsheim betrieb und minderbemittelten Gästen einen Preisnachlass gewährte, die Gemeinnützigkeit nicht abgesprochen. Entscheidend war, dass der Gewinn, der aus einem von einem Grossteil der Gäste bezahlten angemessenen Entgelt herrührte, ausschliesslich für den Preisnachlass minderbemittelter Gäste und damit für den gemeinnützigen Zweck verwendet wurde (siehe zu diesen Voraussetzungen auch M. Würmli, Das gemeinnützige Unternehmen, in: AJP 7/2010, S. 902 f.). Art. 2 und Art. 3 der Statuten des Beschwerdeführers (sowohl in der Fassung vom ___ 2012 [act. 8.7.3.7] als auch in derjenigen vom ___ 2021 [Beilage zu act. 8.7.2.2]) legen fest, dass der Verein den Betrieb der Herberge als soziale,

gemeinnützige Institution (Non-Profit-Organisation) sowie die Führung des Hotels E.____ sicherstellt. Der Überschuss aus dem Betrieb des Hotels kommt ausschliesslich der Herberge zugute. Zudem bestimmt Art. 6 der Statuten, dass die Mitglieder keinen Anspruch auf das Vereinsvermögen haben. Im Fall der Auflösung des Vereins fällt das Vereinsvermögen nach Tilgung der Vereinsschulden zu gleichen Teilen an die F.____ sowie an die G.____ mit der Auflage, es für soziale Zwecke zu verwenden (Art. 24 der Statuten in der Fassung vom ____ 2012 [act. 8.7.3.7]) bzw. ein allfälliger Liquidationserlös geht an eine steuerbefreite Institution mit vergleichbarer Zwecksetzung. Eine Verteilung unter die Mitglieder ist ausgeschlossen (Art. 24 der Statuten in der Fassung vom ____ 2021 [Beilage zu act. 8.7.2.2]). Weder den Akten noch den Ausführungen der Parteien lässt sich entnehmen, dass der Gewinn aus dem Hotelbetrieb nicht statutenkonform verwendet würde. Insoweit liegt ein im Vergleich mit BGE 76 I 197 identischer Sachverhalt vor: Der Hotelbetrieb dient nicht einem selbstständigen Erwerbszweck oder den eigenen Interessen der Vereinsmitglieder. Die Statuten schliessen ausdrücklich aus, dass der aus dem Hotelbetrieb fliessende Gewinn oder ein positives Liquidationsergebnis auch nur teilweise den Vereinsmitgliedern zukommt. Die Aufnahme von Gästen im Hotelbetrieb bzw. der daraus fliessende Gewinn dient ausschliesslich und unwiderruflich dem im Vordergrund stehenden statutarischen Vereinszweck, indem erst dadurch der Herbergebetrieb dauerhaft ermöglicht wird. Deshalb ist die Gemeinnützigkeit auch im Fall des Beschwerdeführers als Ganzes anzuerkennen (vgl. BGE 76 I 197 E. 2 f. sowie Würmli, a.a.O., S. 904). Anders als in dem vom Beschwerdegegner erwähnten BGE 64 I 327 betreffend die Genossenschaft H.____ für alkoholfreie Wirtschaften (act. 8.6, III. Rz 3.2) lässt der Beschwerdeführer Bedürftigen unmittelbar eine gemeinnützige Wohltat zukommen und belässt es nicht bei einer lediglich vorbildlichen Geschäftsführung in alkoholfreier Umgebung («Verpflegung von Personen in alkoholfreien Wirtschaften gegen angemessenes Entgelt, auch wenn sie in vorbildlicher Weise erfolgt», BGE 64 I 327 E. 3). Ausserdem bildet der Beschwerdeführer – anders als in BGE 64 I 327 E. 2 – mit den Gewinnen keine erklecklichen Vermögen bzw. Reserven, und ist auch nicht als Grossbetrieb zu qualifizieren, der zahlreiche verschiedene Betriebsstätten führt. Der Umstand, dass die jährlichen Erlöse aus dem Hotelbetrieb teilweise bis zu knapp die Hälfte der Gesamterlöse ausmach(t)en (act. 1, Rz 29, und act. 1.3.5), vermag für sich allein die Gemeinnützigkeit nicht in Frage zu stellen. Denn für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit ist der Zweck der Erwerbstätigkeit bzw. der Verwendungszweck des Erlöses und nicht der Umfang des erzielten Erlöses entscheidend. Dies geht bereits aus BGE 76 I 197 E. 2 hervor: So finanzierte sich der dort beurteilte Verein sogar hauptsächlich mit dem marktüblichen Entgelt des Grossteils der Gäste. Diese Rechtsprechung wurde in BGE 113 Ib 7 E. 4b f. bestätigt, wo die Gemeinnützigkeit nicht verneint wurde, obschon die finanziellen Mittel des Vereins ebenfalls hauptsächlich aus dem Verkauf von Eintrittsen für Theaterveranstaltungen zu marktüblichen Preisen stammten (siehe auch BGer 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1). Von Bedeutung ist deshalb auch vorliegend, dass der Beschwerdeführer mit dem Hotelbetrieb keinen über die Gemeinnützigkeit hinausgehenden kapitalistischen (Teil-)Zweck verfolgt. Der Gewinn aus dem Hotelbetrieb dient nämlich nicht – auch nicht teilweise – dazu, Kapital zum privaten Eigennutz zu vermehren, sondern ausschliesslich zur Quersubventionierung des Herbergebetriebs (vgl. hierzu auch die Darstellung in der Presse, act. 3.3, S. 2). In anderen Worten ausgedrückt wird damit aus ausschliesslich gemeinnützigen Motiven Investitionskapital zur Finanzierung des gemeinnützigen Herbergebetriebs geschaffen und es werden keine eigenen materiellen Interessen, sondern die Interessen von Bedürftigen

verfolgt. Es kann keine Rede davon sein, die Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers bilde den eigentlichen, einer Steuerbefreiung entgegenstehenden Zweck (vgl. hierzu Würmli, a.a.O., S. 904). Vielmehr bildet sie ausschliesslich das Mittel zum gemeinnützigen Zweck (BGE 76 I 197 E. 2, Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, S. 4 oben, sowie Würmli, a.a.O., S. 905). Sie ist damit diesem eindeutig untergeordnet bzw. zweitrangig im Sinn der Rechtsprechung («secondaire»; BGE 146 II 359 E. 5.2 = Pra 2021 Nr. 14 und BGE 147 II 287 E. 6.1 = Pra 2022 Nr. 2 sowie die weitere in vorstehender E. 4.3.2 zitierte Rechtsprechung). Zudem werden Zimmer des Hotelbetriebs in Notfällen ebenfalls für die gemeinnützigen Zwecke verwendet (act. 1, Rz 19), was deren Vorrang unterstreicht und zusätzlich belegt, dass der Hotelbetrieb nicht bloss finanziell, sondern mit Personal und Infrastruktur unmittelbar dem gemeinnützigen Zweck dient. Anzuführen bleibt, dass die im gemeinnützigen Herbergebetrieb erbrachten Leistungen (u.a. Gewährung von Unterkunft und Mahlzeiten weit unter kostendeckenden Preisen) im Rahmen der gesamten finanziellen Situation des Beschwerdeführers stark ins Gewicht fallen («rund zwei Drittel bis 80 % des Gesamtaufwands», act. 1, Rz 31; siehe insbesondere die plausiblen detaillierten Ausführungen in act. 8.1, Rz 32, und act. 8.2.5; vgl. ferner die Darstellung in der Presse, act. 3.3, S. 2 f.), was von der Vorinstanz zu Recht als plausibel betrachtet worden ist (act. 2, E. 3c/cc). Die Opferwilligkeit bzw. das altruistische Handeln zugunsten von (bedürftigen) Drittpersonen ist vorliegend ebenfalls zu bejahen, werden doch freiwillig materielle Mittel (etwa Unterkunft und Verpflegung) und für den Betrieb der Herberge erforderliche Dienstleistungen erbracht. Darüber hinaus wird (mittellosen) Personen in Lebenskrisen Beistand gewährt (siehe hierzu den Beschluss des Stadtrats J. __ vom 14. Oktober 2006, act. 8.7.1.3.5, mit eingehenden Ausführungen). Alle diese Tätigkeiten erfolgen ohne bzw. ohne angemessene Gegenleistung der Empfänger. Wie bereits erwähnt (siehe E. 4.3.4 hiervor), dominieren die dadurch verursachten Aufwände die finanzielle Situation des Beschwerdeführers. Zugunsten einer Steuerbefreiung fällt weiter ins Gewicht, dass der Beschwerdeführer auf erhebliche Spendenbeträge bzw. auf altruistisches Handeln spendenbereiter Personen angewiesen ist (vgl. BGer 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1.1). Ferner amtiert der Vorstand des Vereins ehrenamtlich (Art. 12 der Statuten; act. 8.7.3.7 und Beilage zu act. 8.7.2.2; zur aufwendigen und anspruchsvollen Vorstandstätigkeit siehe die nachvollziehbaren Angaben des Beschwerdeführers in act. 8.11, Rz 18 f.), worin sich ebenfalls – wenn auch untergeordnet – ein altruistisches Verhalten zeigt. Dass das beim Verein angestellte Personal allenfalls marktüblich entlohnt wird, spielt – anders als die Vorinstanz annimmt (act. 2, E. 3c/bb) – keine Rolle (BGer 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1.1 mit Hinweisen; siehe auch Würmli, a.a.O., S. 903). Im Übrigen dürfte das Personal für seine im Herbergebetrieb erbrachten Leistungen (siehe hierzu act. 1, Rz 21) wohl kaum Trinkgelder oder ähnliche finanzielle Zuwendungen von den dortigen Gästen erhalten, jedenfalls nicht in einem Umfang, wie er ansonsten im Gastgewerbe üblich ist. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, der nur zwischen Personen in vergleichbarer Wettbewerbssituation Anwendung findet, steht der Steuerbefreiung des Beschwerdeführers ebenfalls nicht entgegen (siehe hierzu BGE 146 II 359 E. 5.2 = Pra 2021 Nr. 14 und BGE 147 II 287 E. 6.1 = Pra 2022 Nr. 2). Zwar führt eine Steuerbefreiung des Beschwerdeführers auf den ersten Blick zu einem Wettbewerbsvorteil gegenüber im marktwirtschaftlichen Hotelleriebereich tätigen Mitbewerbern. Bei näherer Betrachtung wird indessen deutlich, dass der im

Hotelbetrieb erzielte Gewinn des Beschwerdeführers vollumfänglich durch die gemeinnützige Zwecksetzung abgeschöpft wird und damit nicht für ein marktgerechtes bzw. auf Wettbewerbsvorteile abzielendes Verhalten zur Verfügung steht. Vorliegend kommt hinzu, dass die Aufwand- bzw. Leistungserstellungsseite des Beschwerdeführers durch den Herbergebetrieb dominiert wird, so dass er dadurch von vornherein gegenüber rein gewinnorientierten Hotelleriebetrieben wirtschaftlich erheblich benachteiligt ist und die Steuerbefreiung nicht zu einer Beeinträchtigung der Wettbewerbsneutralität führt (siehe hierzu eingehend Reich, a.a.O., S. 490). Vielmehr mildert die Steuerbefreiung lediglich die nachteiligen wirtschaftlichen Effekte aus der gemeinnützigen Zweckverfolgung etwas ab. Im Übrigen ist weder ersichtlich noch geltend gemacht worden, der Beschwerdeführer bzw. dessen Hotelbetrieb entfalte eine Marktmacht, die den freien Wettbewerb zulasten von Konkurrenten beeinflussen könnte (siehe hierzu sowie zum Ganzen Würmli, a.a.O., S. 904, sowie BGer 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17. August 2012 E. 3.2.1). Des Weiteren ist die Steuerbefreiung des Beschwerdeführers auch mit dem Grundsatz der Allgemeinheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) vereinbar. Mit der Besteuerung juristischer Personen wird die Leistungsfähigkeit der hinter ihnen stehenden natürlichen Personen angestrebt. Die Besteuerung juristischer Personen muss deshalb so ausgestaltet sein, dass die von der Besteuerung betroffenen natürlichen Personen leistungsfähigkeitskonform besteuert werden. Eine Steuerbefreiung gemeinnütziger Institutionen ist somit geboten, wenn die von ihr profitierenden natürlichen Personen nicht leistungsfähig sind (Reich, a.a.O., S. 483 f. und S. 486 ff.). Vorliegend profitieren ausschliesslich die notleidenden Gäste des Herbergebetriebs vom Gewinn des Hotelbetriebs. Soweit der Beschwerdegegner den Umstand, dass der Verein mit seinem Hotelbetrieb einen Gewinn erzielt, für sich allein gegen eine Steuerbefreiung ins Feld führt (act. 8.6, III. Rz 3.2), lässt er ausser Acht, dass es sich dabei um das von der Steuerbefreiung erfasste Objekt handelt. Mit dem Verzicht auf die Besteuerung eines Gewinns bzw. der daraus resultierenden finanziellen Vorteile beabsichtigt der Gesetzgeber gerade die Förderung der Gemeinnützigkeit. Die gesetzlich vorgesehene Steuerbefreiung würde ihres Sinns entleert, würde das Fehlen eines Gewinns als (negative) Anspruchsvoraussetzung betrachtet. Zusammengefasst sind sämtliche Voraussetzungen einer subjektiven Steuerbefreiung des Beschwerdeführers im Sinn von Art. 56 lit. g DBG und Art. 80 Abs. 1 lit. g StG erfüllt. Selbst wenn die Voraussetzungen für eine subjektive Steuerbefreiung als nicht (mehr) erfüllt zu betrachten wären, erwiese sich der angefochtene Entscheid aus verfassungsrechtlichen Gründen als rechtswidrig. Der in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV gewährleistete Grundsatz des Handelns nach Treu und Glauben schützt das berechnete Vertrauen in staatliches Verhalten und bindet unter Umständen die Behörden. Die Beurteilung der Verbindlichkeit einer vertrauensbegründenden Handlung im Zusammenhang mit einer einmal gewährten Steuerbefreiung richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen des Vertrauensschutzes. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung soll allerdings die zum allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelte Praxis insofern eine Einschränkung erfahren, als das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV) dem allgemeinen verfassungsmässigen Vertrauensschutz vorzugehen habe (BGer 2C_26/2022 vom 15. Februar 2022 E. 3.2.1 mit Hinweis auf u.a. BGE 142 II 182 E. 2.2.2). Voraussetzung für die Bindungswirkung einer behördlichen Vertrauensgrundlage ist kumulativ, dass: 1. das von der Behörde gezeigte Verhalten sich auf eine konkrete, die steuerpflichtige Person berührende Angelegenheit bezieht; 2. die Behörde hierzu zuständig war oder die steuerpflichtige Person sie aus zureichenden Gründen für zuständig betrachtet

durfte; 3. die steuerpflichtige Person die etwaige Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte; 4. die steuerpflichtige Person im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und 5. die Rechts- oder Sachlage nach dem behördlichen Verhalten keine Änderung erfahren hat (vgl. BGer 2C_26/2022 vom 15. Februar 2022 E. 3.2.2 mit Hinweisen). Wie bereits erwähnt (E. 3.2 hiervor), kann eine rechtskräftig gewährte Steuerbefreiung bzw. können die ihr zugrundeliegenden Feststellungen und rechtlichen Würdigungen für Folgeperioden unter gewissen Umständen eine Vertrauensgrundlage begründen (vgl. Greter/Greter, a.a.O., N 2a zu Art. 56). Im vorliegend zu beurteilenden Fall des Beschwerdeführers ist zunächst von Bedeutung, dass der Beschwerdegegner, der für Steuerbefreiungen offenkundig zuständig ist, die Befreiung für das Jahr 2012 nicht bloss ausdrücklich verfügte, sondern sie auch jahrelang für die Folgeperioden stillschweigend akzeptierte. Erst am 2. September 2020 leitete er eine periodische Überprüfung der Steuerbefreiung ein (act. 8.7.2.9). Allein schon im Licht der vorstehenden Ausführungen und der einschlägigen, stark kasuistischen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (siehe zum Ganzen E. 4.3.1 ff. hiervor) kann der Auffassung des Beschwerdegegners, wonach es sich bei der Steuerbefreiung «um einen auch für den Rekurrenten offenkundig erkennbaren Fehlentscheid» handle (act. 8.6, III. Rz 2.2), nicht gefolgt werden. Der Beschwerdeführer hatte bis zur Einleitung der periodischen Überprüfung keinen Anlass, an der Rechtmässigkeit der verfügten Steuerbefreiung und deren über Jahre stillschweigenden Bestätigung ernsthaft zu zweifeln. Zwar erhielt er vom Beschwerdegegner am 27. Juli 1995 noch die Auskunft, dass er die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht erfülle (act. 8.7.3.1), woran im Schreiben vom 6. Dezember 2010 – ohne neuerliche inhaltliche Überprüfung – festgehalten wurde (act. 8.7.3.4). Entscheidend ins Gewicht fällt jedoch, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seines am 4. Juli 2013 eingereichten Gesuchs ausdrücklich auf die bisher erhaltenen Auskünfte (insbesondere diejenige vom 27. Juli 1995) hingewiesen hat (act. 8.7.3.5), weshalb ohne Weiteres davon ausgegangen werden kann, dass dieser Aspekt in die Würdigung des Beschwerdegegners Eingang gefunden hat. Es lassen sich den Akten jedenfalls keine Hinweise entnehmen, dass dieser bei Erlass der Verfügung vom 12. August 2013 die einzelnen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung und die damit verbundenen Interessen nicht pflichtgemäss geprüft und gewürdigt hätte. Im zeitlichen Vorfeld der Verfügung vom 12. August 2013 erging zudem der dem zuständigen Rechtsdienstmitarbeiter wohl bekannte BGer 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17. August 2012, worin das Bundesgericht eine Steuerbefreiung in einem zumindest ähnlich liegenden Fall gewährte. Zudem reichte der Beschwerdeführer mit seinem Gesuch vom 4. Juli 2013 überarbeitete Statuten (Fassung vom ____ 2012) ein, in deren Art. 3 nunmehr mit aller Klarheit geregelt worden war, dass der Gewinn («Überschuss») aus dem Betrieb des Hotels und die Spenden «ausschliesslich» der Herberge zugutekommen (act. 8.7.3.5; zur früheren diesbezüglich anderslautenden, vageren Statutenfassung, wie sie der bisherigen Auskunft des Beschwerdegegners zugrunde lag, siehe act. 8.7.3.2). Der Beschwerdeführer durfte diese Änderung als für die Steuerbefreiung massgebend erachten, bildete sie doch ausdrücklich wesentliche Grundlage der Steuerbefreiungsverfügung vom 12. August 2013. In damit zu vereinbarenden Weise wurde die Steuerbefreiung nicht vor der von dieser Statutenänderung erstmals betroffenen Steuerperiode (2012) gewährt. Ins Gewicht fällt sodann, dass die Beurteilung der Steuerbefreiungsvoraussetzungen am 12. August 2013 nicht mehr im Rahmen einer blossen Auskunft erfolgte, sondern Inhalt einer individuell-konkret verbindlichen und auf Rechtskraft abzielenden Verfügung war. Die

einer in Rechtskraft erwachsenen Verfügung zugrundeliegende Beurteilung bildet im Vergleich zu einer vorher erteilten (blossen) Auskunft offenkundig eine gesteigerte Vertrauensgrundlage. Die vertrauensbegründende Wirkung wird im Übrigen nicht durch den in der Verfügung enthaltenen Vorbehalt geschmälert. Denn die dort erwähnte Möglichkeit einer – allenfalls auch rückwirkenden – Verneinung der Steuerbefreiung bezog sich auf zukünftige Sachverhaltsänderungen («Sollte sich herausstellen, dass die statutarischen Grundlagen oder die Tätigkeit Ihrer Institution die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht mehr erfüllen, wird – wenn nötig auch rückwirkend – die Steuerpflicht festgestellt», act. 8.7.3.8), die vorliegend nicht zur Debatte stehen. Aufgrund des berechtigten Vertrauens in die jahrelang gewährte Steuerbefreiung hatte der Beschwerdeführer keinen Anlass, eine Spartenrechnung zu führen oder alternative steueroptimierende Vorkehren in Betracht zu ziehen. Dies kann er weder für vergangene Perioden noch für die im Zeitpunkt der angefochtenen Verfügung laufende Periode ohne Nachteil nachholen. Insoweit hat der Beschwerdeführer ein sehr gewichtiges Interesse am Schutz der erworbenen Vertrauensposition. Dem öffentlichen Interesse an einer rückwirkenden Verneinung der Steuerbefreiung bzw. an den daraus resultierenden Steuereinnahmen steht zudem nicht nur das stärker ins Gewicht fallende Interesse des Beschwerdeführers entgegen, sondern darüber hinaus namentlich dasjenige der Spenderinnen und Spender, für deren Zuwendung die Steuerbefreiung des Beschwerdeführers massgeblich gewesen sein dürfte. Weil für den Beschwerdeführer erst mit der Verfügung vom 31. Dezember 2021 feststehen konnte, dass der Beschwerdegegner nicht weiter zu einer Steuerbefreiung bereit war bzw. von der während mehrerer Jahre gepflegten Beurteilung abwich, steht der Vertrauensschutz der Verweigerung der Steuerbefreiung zumindest für die einzelnen Steuerperioden bis und mit dem Jahr 2021 entgegen. Es kann sich hier nicht anders verhalten als in den Fällen des bloss für die Zukunft wirkenden Widerrufs eines Steuerrulings, wo im Einzelfall sogar zusätzlich eine Übergangsfrist zugunsten der Steuerpflichtigen eingeräumt werden kann (Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV vom 29. April 2019/19. Dezember 2023, Formelles Verfahren für Steuervorbescheide/Steuerrulings in den Bereichen direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, S. 5). Die Frage, ob auch vorliegend eine Übergangsfrist zu gewähren wäre, betrifft nicht den Streitgegenstand und hat daher offen zu bleiben. Gemäss vorstehenden Erwägungen sind die angefochtenen Entscheide I/1-2022/57 und 58 vom 17. August 2023 aufzuheben und der Beschwerdeführer für die Steuerperioden 2018 bis und mit 2021 hinsichtlich der Kantonssteuern und der direkten Bundessteuer von der Steuerpflicht zu befreien. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren vollumfänglich dem unterliegenden und finanzielle Interessen verfolgenden Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 und Abs. 3 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Entscheidegebühren von je CHF 750 für das Verfahren B 2023/196 betreffend Kantonssteuern und B 2023/197 betreffend direkte Bundessteuer sind angemessen (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die für die beiden Beschwerdeverfahren vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschüsse von je CHF 750 sind diesem zurückzuerstatten. Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, St. Gallen 2004,

S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz von je CHF 800 (act. 2) gehen somit ebenfalls vollumfänglich zulasten des Beschwerdegegners. Der vom Beschwerdeführer gegenüber der Vorinstanz geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 1'600 (vgl. act. 8.3) ist ihm zurückzuerstatten. Ausgangsgemäss hat einzig der Beschwerdeführer einen Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung in den beiden Beschwerdeverfahren (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98 bis VRP). Das Verwaltungsgericht spricht grundsätzlich Pauschalentschädigungen im Rahmen von CHF 1'500 bis CHF 15'000 gemäss Art. 19 und Art. 22 Abs. 1 lit. b der Honorarordnung zu (sGS 963.75, HonO). Mit Blick auf den einfachen Schriftenwechsel, namentlich auf den Verzicht der Vorinstanz und des Beschwerdegegners auf eine begründete Vernehmlassung (act. 7 und act. 10), der Vertrautheit des Rechtsvertreters mit den sich stellenden Rechts- und Tatfragen sowie unter Berücksichtigung der aufgrund der Begründungspflichtverletzung (siehe E. 2.3 hiervor) erschwerten Beschwerdeführung erscheint eine pauschale Entschädigung von insgesamt CHF 4'000 zuzüglich CHF 160 Barauslagen (4 %; Art. 28 bis HonO) für die Verfahren B 2023/196 und B 2023/197 angemessen. Der Antrag um einen Mehrwertsteuerzuschlag wurde weder in den vorinstanzlichen (siehe insbesondere act. 8.11, Rz 22 f.) noch in den Verfahren vor Verwaltungsgericht begründet (act. 1). Zudem ist der Beschwerdeführer seit 1. Januar 1995 als mehrwertsteuerpflichtig im UID-Register eingetragen. Eine Entschädigung des Mehrwertsteuerzuschlags fällt deshalb ausser Betracht, da der Beschwerdeführer die mit der Honorarrechnung seines Rechtsvertreters belastete Mehrwertsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen kann (statt vieler VerwGE B 2023/33 und B 2023/34 vom 8. Juni 2023 E. 4.2 mit Hinweis). Da der Beschwerdeführer nunmehr für die beiden Verfahren vor der Vorinstanz als vollständig obsiegende Partei zu betrachten ist, hat er auch hierfür einen Anspruch auf Ersatz der ausseramtlichen Kosten. Er beantragte für die Verfahren vor der Vorinstanz eine mittlere pauschale Entschädigung von CHF 8'250 zuzüglich Barauslagen (act. 8.11, Rz 22). Der Vorinstanz kommt bei der Bemessung der Entschädigung ein erheblicher Ermessensspielraum zu. Dem Verwaltungsgericht ist eine Ermessenskontrolle von Entschädigungsentscheiden der Vorinstanz dagegen verwehrt (VerwGE B 2022/223 vom 20. März 2023 E. 2.2 letzter Absatz). Es ist deshalb auch nicht zur Ermessensausübung anstelle der Vorinstanz berufen, würde dies doch einen unzulässigen Eingriff in deren Ermessensspielraum darstellen. Die Sache ist daher zur Festsetzung der ausseramtlichen Kosten für die beiden Verfahren I/1-2022/57 und 58 an die Vorinstanz zurückzuweisen (siehe auch Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen – dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2003, N 849; vgl. A. Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, N 22 zu Art. 98 bis VRP). Es liegen keine Umstände vor, die es rechtfertigen könnten, dass das Verwaltungsgericht die ausseramtlichen Kosten für das vorinstanzliche Verfahren verlegt (etwa die Nichtbeteiligung des entschädigungspflichtigen Beschwerdegegners am vorinstanzlichen Verfahren oder die Geringfügigkeit des Betrags, siehe hierzu VerwGE B 2011/88 vom 18. Oktober 2011 E. 2.3; vgl. auch VerwGE 2013/178 vom 12. Februar 2014 E. 5). Insbesondere vermag vorliegend das Interesse an der Prozessökonomie nicht zu überwiegen, weil der Beschwerdeführer die angebehrte Pauschalentschädigung mit Hinweis auf seinen Aufwand beziffert hat (act. 8.11, Rz 22) und die Vorinstanz deshalb bei der Prüfung von deren Angemessenheit und Notwendigkeit bzw. bei Ausübung ihres pflichtgemässen Ermessens erhöhte Begründungsanforderungen zu beachten haben wird. Des Weiteren geht es vorliegend nicht

um die Bemessung einer blossen Umtriebsentschädigung, bei der das Verwaltungsgericht und die Vorinstanz identische Rechtsgrundlagen (Art. 98 ter VRP in Verbindung mit Art. 95 Abs. 3 lit. c ZPO) anzuwenden haben bzw. eine gemeinsame Praxis besteht (vgl. VerwGE 2013/178 vom 12. Februar 2014 E. 5). Zudem verlöre der Beschwerdeführer eine Rechtsmittelinstanz, wenn das Verwaltungsgericht anstelle der Vorinstanz über die Bemessung zu befinden hätte. Ihm bliebe diesfalls als Rechtsmittelinstanz nur noch das Bundesgericht, das indessen die Anwendung des kantonalen Rechts nur sehr eingeschränkt prüfen kann (Art. 95 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [SR 173.110, BGG]) und dem eine Sachverhaltskontrolle grundsätzlich verwehrt ist (Art. 105 Abs. 1 und Abs. 2 BGG). Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: In Gutheissung der Beschwerde im Verfahren B 2023/196 wird der angefochtene Entscheid I/1-2022/57 vom 17. August 2023 aufgehoben und der Beschwerdeführer für die Steuerperioden 2018 bis und mit 2021 hinsichtlich der Kantonssteuern von der Steuerpflicht befreit. In Gutheissung der Beschwerde im Verfahren B 2023/197 wird der angefochtene Entscheid I/1-2022/58 vom 17. August 2023 aufgehoben und der Beschwerdeführer für die Steuerperioden 2018 bis und mit 2021 hinsichtlich der direkten Bundessteuer von der Steuerpflicht befreit. Der Beschwerdegegner bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren B 2023/196 und B 2023/197 von insgesamt CHF 1'500. Der vom Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 1'500 wird ihm zurückerstattet. Der Beschwerdegegner bezahlt die amtlichen Kosten der Verfahren I/1-2022/57 und 58 von insgesamt CHF 1'600. Der vom Beschwerdeführer in diesen Verfahren geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 1'600 wird ihm zurückerstattet. Der Beschwerdegegner entschädigt den Beschwerdeführer für die Beschwerdeverfahren B 2023/196 und B 2023/197 ausseramtlich mit CHF 4'160 (einschliesslich Barauslagen, ohne Mehrwertsteuer). Zur Bemessung und Festsetzung der Entschädigung des Beschwerdeführers für die ausseramtlichen Kosten in den Verfahren I/1-2022/57 und 58 wird die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.