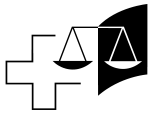


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



9C_165/2024

Urteil vom 28. Oktober 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiberin Keel Baumann.

Verfahrensbeteiligte
Kantonales Steueramt St. Gallen, vertreten durch die Rechtsabteilung, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,
Beschwerdeführer,

gegen

Verein A. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Jörg Frei,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2020 und
2021,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 7. Februar 2024 (B
2023/196 und B 2023/197).

Sachverhalt:

A.

A.a. Der am 30. Mai 1904 im Handelsregister eingetragene, im Jahr 1888 gegründete Verein A. _____
bezweckt seit 28. Januar 1994 (Tagebucheintrag) den Betrieb der Herberge B. _____ als soziale,
gemeinnützige Institution sowie die Führung des Hotels C. _____.

A.b. Mit Schreiben vom 27. Juli 1995 verneinte die Kantonale Steuerverwaltung St. Gallen die Möglichkeit,
den Verein von der subjektiven Steuerpflicht zu befreien, weil nur ein Teil seiner Tätigkeit als gemeinnützig
qualifiziert werden könne. An dieser Beurteilung hielt das Kantonale Steueramt St. Gallen in der Folge
zunächst fest (Schreiben vom 6. Dezember 2010). Ein vom Verein am 4. Juli 2013 eingereichtes Gesuch
um Steuerbefreiung hiess das Kantonale Steueramt schliesslich mit Wirkung ab 1. Januar 2012 gut
(Verfügung vom 12. August 2013).

A.c. Am 2. September 2020 leitete das Kantonale Steueramt ein Verfahren zur Überprüfung der
Steuerbefreiung in die Wege. Es ersuchte den Verein um Einreichung der aktuell gültigen Statuten sowie
der Jahresrechnungen und -berichte der letzten beiden Jahre. Dieser Aufforderung kam der Verein am 30.
Oktober 2020 nach. Von der ihm in der Folge eingeräumten Gelegenheit, zur Gemeinnützigkeit des
Hotelbetriebes Stellung zu nehmen, machte er am 13. Dezember 2021 Gebrauch. Dabei führte er aus, der
Hotelbetrieb sei erst später zur Rettung der Herberge aufgenommen worden, weil diese alleine nicht mehr

überlebensfähig gewesen wäre. Das Hotel erbringe mehrere substantielle Leistungen zugunsten der gemeinnützigen Herberge.

A.d. Mit Verfügung vom 31. Dezember 2021 widerrief das Kantonale Steueramt die Steuerbefreiung des Vereins rückwirkend ab 1. Januar 2018, dies mit der Begründung, der Hotelbetrieb diene mit seinen Erträgen dem gemeinnützigen Zweck der Herberge nur mittelbar und gelte deshalb nicht als gemeinnützig. Aufgrund fehlender Spartenrechnung sei zudem 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. Die vom Verein dagegen erhobene Einsprache wies das Kantonale Steueramt ab (Einspracheentscheid vom 21. Februar 2022).

A.e. Die vom Verein gegen den Einspracheentscheid eingereichten Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen ab (Entscheid vom 17. August 2023).

B.

Beschwerdeweise stellte der Verein das Rechtsbegehren, der Entscheid vom 17. August 2023 sei aufzuheben. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur Neu Beurteilung zurückzuweisen. Subeventualiter sei die Steuerbefreiung frühestens per 1. Januar 2022 zu widerrufen. Mit Entscheid vom 7. Februar 2024 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen die Beschwerde gut, hob den Entscheid vom 17. August 2023 auf und befreite den Verein für die Steuerperioden 2018 bis 2021 hinsichtlich der Kantonssteuern und der direkten Bundessteuer von der Steuerpflicht.

C.

Das Kantonale Steueramt St. Gallen erhebt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit dem Rechtsbegehren, der Entscheid vom 7. Februar 2024 sei mit Bezug auf die Steuerperioden 2020 und 2021 aufzuheben. Die von ihm per 1. Januar 2020 festgestellte Steuerpflicht des Vereins sei zu bestätigen. Der Verein beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden könne. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) schliesst auf Gutheissung des Rechtsmittels.

Erwägungen:

1.

1.1. Beschwerdeweise angefochten ist ein letztinstanzlicher kantonaler Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 BGG ist nicht gegeben. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG i.V.m. Art. 73 StHG [SR 642.14], soweit es um die Kantons- und Gemeindesteuern geht, bzw. i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] betreffend die direkte Bundessteuer). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

1.2. Der Beschwerdeführer wendet sich lediglich gegen die im angefochtenen Entscheid für die Jahre 2020 und 2021 gewährte Steuerbefreiung; die Jahre 2018 und 2019 blieben unangefochten. Entgegen den vom Beschwerdegegner geäusserten Zweifeln liegt dazu ein hinreichend konkretes Rechtsbegehren (Art. 42 Abs. 1 BGG) vor, denn aus den in der Beschwerdebegründung genannten Normen ergibt sich, dass sowohl die Befreiung von der direkten Bundessteuer als auch von den Kantons- und Gemeindesteuern angefochten wird (vgl. zur Auslegung der Rechtsbegehren nach Treu und Glauben, insbesondere im Lichte der Begründung: **BGE 149 V 57** E. 10.3; **147 V 369** E. 4.2.1). Auf die formgerecht erhobene Beschwerde ist mithin einzutreten (zu den Voraussetzungen, unter welchen eine einzige Beschwerdeschrift für beide Steuerarten zulässig ist, siehe **BGE 142 II 293** E. 1.2).

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135** E. 1.5). Das harmonisierte kantonale Steuerrecht zählt als Bundesrecht (Art. 129 BV), soweit dieses - wie vorliegend mit der Bestimmung des Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG - den Kantonen keinen Spielraum lässt. Eine diesbezügliche Rüge ist mit freier Kognition zu prüfen (Urteil 2C_385/2020 vom 25. Juni 2020 E. 4.1.1).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) berichtigen oder ergänzen. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig (d.h. willkürlich) sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 und Art.

105 Abs. 2 BGG; **147 I 73 E. 2.2**; **142 I 135 E. 1.6**). Eine entsprechende Sachverhaltsrüge ist hinreichend zu substantizieren (**BGE 147 IV 73 E. 4.1.2** mit weiteren Hinweisen).

3.

3.1. Wie bereits im vorinstanzlichen Entscheid dargelegt, gestalten sich die statutarischen Grundlagen wie folgt: Der Verein stellt den Betrieb der Herberge B. _____ als soziale, gemeinnützige Institution (Non-Profit-Organisation) sowie die Führung des Hotels C. _____ sicher (Art. 2 und 3 der Statuten in den Fassungen vom 26. Juni 2012 und vom 11. November 2021). Dabei kommt der Überschuss aus dem Betrieb des Hotels ausschliesslich der Herberge zugute (Art. 3 der Statuten). Die Mitglieder haben keinen Anspruch auf das Vereinsvermögen (Art. 6 der Statuten). Im Fall der Auflösung des Vereins fällt das Vereinsvermögen nach Tilgung der Vereinsschulden zu gleichen Teilen an die Evangelisch-reformierten Kirchgemeinden St. Gallens sowie an die Katholische Kirchgemeinde St. Gallen mit der Auflage, es für soziale Zwecke zu verwenden (Art. 24 der Statuten in der Fassung vom 26. Juni 2012) bzw. geht ein allfälliger Liquidationserlös an eine steuerbefreite Institution mit vergleichbarer Zwecksetzung; eine Verteilung unter die Mitglieder ist ausgeschlossen (Art. 24 der Statuten in der Fassung vom 11. November 2021).

3.2. Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen stellte die Vorinstanz fest, der Gewinn aus dem Hotelbetrieb diene ausschliesslich der Quersubventionierung der Herberge; eine nicht statutengemässe Verwendung sei weder den Akten noch den Ausführungen der Parteien zu entnehmen. Ob der Beschwerdeführer zu Recht rügt, die ausschliesslich gemeinnützige Mittelverwendung sei nicht belegt und könne mangels ordnungsgemässer Spartenrechnung auch gar nicht belegt werden (vgl. zur diesbezüglichen Beweislast auch E. 5.4), kann aus den in E. 6 genannten Gründen vorerst offen bleiben. Unbestritten blieb demgegenüber die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung, wonach die jährlichen Erlöse aus dem Hotelbetrieb teilweise bis zu knapp die Hälfte der Gesamterlöse ausmachen; sie ist für das Bundesgericht verbindlich.

3.3. Nach Auffassung des Beschwerdegegners ist der Beschwerdeführer sodann - mangels substantzierter Rüge einer diesbezüglich unvollständigen Sachverhaltsfeststellung - nicht zu hören mit seiner Behauptung, der Hotelbetrieb sei erst später zur Rettung der Herberge aufgenommen worden (wofür sich der Beschwerdeführer auf die Stellungnahme des Beschwerdegegners vom 13. Dezember 2021 (vgl. Sachverhalt Bst. A.c) zu stützen scheint. Es erübrigen sich Weiterungen zu diesem Sachverhaltselement, weil ihm, wie sich aus dem Folgenden ergibt, keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommt.

4.

Streitig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz die Bestimmungen der Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG bzw. Art. 80 Abs. 1 Bst. g des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 (StG/SG; sGS 811.1) verletzt, indem sie den Beschwerdegegner in den Jahren 2020 und 2021 von der direkten Bundessteuer sowie den Kantons- und Gemeindesteuern befreite.

I. Direkte Bundessteuer

5.

5.1. Gemäss Art. 56 lit. g DBG sind juristische Personen, welche öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich oder unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, von der subjektiven Steuerpflicht befreit (Satz 1). Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig (Satz 2). 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 (Satz 3).

5.2. Für die Befreiung von der direkten Bundessteuer gestützt auf Art. 56 lit. g DBG müssen nach der Rechtsprechung, die sich vom Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 der ESTV (Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen; nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 12) inspirieren liess, in jedem Fall die folgenden drei allgemeinen Voraussetzungen erfüllt sein: Die Aktivität, für die eine Steuerbefreiung beantragt wird, muss ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein (Voraussetzung der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung), die von der juristischen Person der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich, das heisst für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein (Voraussetzung der Unwiderruflichkeit der Zweckbindung) und schliesslich muss die in den Statuten vorgegebene Zwecksetzung auch tatsächlich verwirklicht werden (Voraussetzung der tatsächlichen Tätigkeit; **BGE 147 II 287 E. 5.2**; **146 II 359 E. 5.1**; Urteile 9C_328/2023 vom 18. März 2024 E. 4.2; 2C_82/2021 vom 8. Dezember 2021 E. 4.2; 2C_385/2020 vom 25. Juni 2020 E. 4.2.1; 2C_740/2018 vom 18. Juni 2019 E. 5.1).

5.3. Über diese drei allgemeinen Voraussetzungen hinaus muss der Zweck der juristischen Person als "öffentlich" oder "gemeinnützig" qualifiziert werden können, wobei die spezifischen Voraussetzungen diesbezüglich erfüllt sein müssen, je nachdem, auf welcher der beiden Hypothesen die Steuerbefreiung

beruht (**BGE 147 II 287** E. 5.2; **146 II 359** E. 5.1; Urteil 2C_147/2019 vom 20. August 2019 E. 4.2). Bei der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit, welche hier streitig ist, handelt es sich um die folgenden zwei spezifischen Voraussetzungen: Die Ausübung einer Tätigkeit im Allgemeininteresse zu Gunsten eines offenen Adressatenkreises und Uneigennützigkeit (**BGE 147 II 287** E. 5.2; Urteile 2C_385/2020 vom 25. Juni 2020 E. 4.2.1; 2C_147/2019 vom 20. August 2019 E. 4.4; 2C_484/2015 vom 10. Dezember 2015 E. 5.3).

5.4. Wie für steuermindernde Tatsachen allgemein trägt der Pflichtige die Beweislast dafür, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind (vgl. dazu Urteil 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen).

6.

Von den drei in E. 5.2 dargelegten allgemeinen Erfordernissen hält der Beschwerdeführer dasjenige der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung für nicht erwiesen (vgl. dazu bereits E. 3.2); die zwei anderen stellt er nicht in Abrede. Was die in E. 5.3 aufgeführten spezifischen Voraussetzungen anbelangt, bestreitet der Beschwerdeführer die Uneigennützigkeit. Sie steht, wie bereits im vorinstanzlichen Verfahren, im Zentrum des Rechtsstreites. Es rechtfertigt sich daher, sie nachfolgend zuerst zu prüfen, d.h. vor der ebenfalls bestrittenen Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung.

7.

7.1. Nach der Rechtsprechung (**BGE 147 II 287** E. 6.1) setzt das Erfordernis der Uneigennützigkeit der juristischen Person, die eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit verlangt, eine altruistische Tätigkeit voraus. Die Verfolgung unternehmerischer Zwecke ist in der Regel nicht gemeinnützig (wie in Art. 56 lit. g Satz 2 DBG ausdrücklich festgehalten wird), ebenso wenig die Unterstützung eines Unternehmens, das grundsätzlich gewinnorientiert ist (Urteil 2C_385/2020 vom 25. Juni 2020 E. 4.2.3; vgl. auch Urteile 2C_484/2015 vom 10. Dezember 2015 E. 5.5.1; 2C_251/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1.1). Damit diese Zwecke mit einer Steuerbefreiung vereinbar sind, müssen sie dem gemeinnützigen Hauptzweck untergeordnet sein, d.h. dem Geschäftsbetrieb darf nur eine nachgeordnete Bedeutung als Hilfsbetrieb zukommen. So ist eine - selbst teilweise - Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn die juristische Person Erwerbszwecke verfolgt, die ein gewisses Mass überschreiten (vgl. **BGE 131 II 1** E. 3.3 und 3.4; Urteile 2C_740/2018 vom 18. Juni 2019 E. 5.3; 2C_143/2013 vom 16. August 2013 E. 3.2; 2C_383/2010 vom 28. Dezember 2010 E. 2.5; MARCO GRETER/ALEXANDER GRETER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 4. Aufl. 2022, N. 32 zu Art. 56 DBG). Es geht darum, 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 (vgl. Urteil 2C_740/2018 vom 18. Juni 2019 E. 5.3; GRETER/GRETER, N. 33 zu Art. 56 DBG; PETER LOCHER/ERNST GIGER/ ANDREA PEDROLI, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl. 2022, N. 4 zu Art. 56 DBG).

7.2. Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass eine Institution, die neben der im Allgemeininteresse liegenden Zweckverfolgung auch ein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführtes Unternehmen betreibt, nicht steuerbefreit wird, kann sich insbesondere rechtfertigen, wenn die wirtschaftliche Betätigung zur Erreichung des im Allgemeinwohl liegenden Zweckes unumgänglich ist, so wie beispielsweise eine Erziehungsanstalt einen Landwirtschaftsbetrieb erfordert, ein Blindenheim eine Organisation für den Vertrieb der hergestellten Produkte oder ein Obdachlosenverein einen Restaurations- und Beherbergungsbetrieb. Dabei muss allerdings der Erwerbszweck in einem angemessenen Verhältnis zur ideellen Zweckverfolgung stehen, indem dem Geschäftsbetrieb nur untergeordnete Bedeutung als blosser Hilfsbetrieb zukommen darf (MARKUS REICH, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in: ASA 58 S. 465 ff., 473 f.; vgl. auch Kreisschreiben Ziff. III/3b letzter Abs.; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N. 73 f. zu Art. 56 DBG).

8.

8.1. Die Vorinstanz erwog, für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit sei der Zweck der Erwerbstätigkeit bzw. der Verwendungszweck des Erlöses und nicht der Umfang des Erlöses entscheidend. Der Beschwerdegegner verfolge mit dem Hotelbetrieb keinen über die Gemeinnützigkeit hinausgehenden kapitalistischen (Teil-) Zweck, indem der Gewinn aus dem Hotelbetrieb ausschliesslich der Quersubventionierung der Herberge diene und nicht der Kapitalvermehrung zum privaten Eigennutz (auch nicht teilweise). Aus ausschliesslich gemeinnützigen Motiven werde Investitionskapital zur Finanzierung der gemeinnützigen Herberge geschaffen. Es würden nicht eigene materielle, sondern die Interessen der Bedürftigen verfolgt. Die Erwerbstätigkeit sei lediglich das Mittel zum gemeinnützigen Zweck und damit eindeutig untergeordnet bzw. zweitrangig. Hinzu komme, dass das Hotel in Notfällen ebenfalls Zimmer für die gemeinnützigen Zwecke zur Verfügung stelle, was deren Vorrang unterstreiche und zusätzlich belege, dass der Hotelbetrieb nicht bloss finanziell, sondern mit Personal und Infrastruktur unmittelbar dem gemeinnützigen Zweck diene. Im Übrigen würden die im Herbergbetrieb erbrachten Leistungen (unter anderem die Gewährung von Unterkunft und Mahlzeiten weit unter kostendeckenden Preisen) rund zwei Drittel bis 80 % des Gesamtaufwandes ausmachen und damit im Rahmen der gesamten finanziellen Situation stark ins Gewicht fallen.

Die Steuerbefreiung des Beschwerdegegners sei mit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität vereinbar. Sie führe zwar auf den ersten Blick zu einem Wettbewerbsvorteil, doch zeige sich bei näherer Betrachtung, dass der im Hotelbetrieb erzielte Gewinn vollumfänglich durch die gemeinnützige Zwecksetzung abgeschöpft werde und damit nicht für ein marktgerechtes bzw. auf Wettbewerbsvorteile abzielendes Verhalten zur Verfügung stehe. Zudem werde die Aufwand- bzw. Leistungserstellungsseite durch den Herbergebetrieb dominiert, weshalb der Beschwerdegegner gegenüber rein gewinnorientierten Hotelleriebetrieben wirtschaftlich erheblich benachteiligt sei. Die Steuerbefreiung beeinträchtige die Wettbewerbsneutralität nicht, sondern mildere lediglich die nachteiligen wirtschaftlichen Effekte aus der gemeinnützigen Zweckverfolgung etwas ab. Im Übrigen sei weder ersichtlich noch geltend gemacht, dass der Beschwerdegegner bzw. sein Hotelbetrieb eine Marktmacht entfalte, die den freien Wettbewerb zulasten von Konkurrenten beeinflussen könnte.

8.2. Vom Vorliegen eines den in E. 7.2 erwähnten speziellen Konstellationen ähnlichen Sachverhalts, in welchem die wirtschaftliche Betätigung zur Erreichung des im Allgemeinwohl liegenden Zweckes unumgänglich ist (das heisst dass der Herberge- einen Hotelbetrieb bedingen würde wie beispielsweise ein Erziehungsheim einen Landwirtschaftsbetrieb erfordern kann), ging die Vorinstanz zu Recht nicht aus. Auch der im angefochtenen Entscheid erwähnte Umstand, dass der Hotelbetrieb der Herberge mit Personal und Infrastruktur dient, stellt lediglich einen allgemeinen Synergieeffekt dar, welcher für diesen Zusammenhang nicht ausreicht. Soweit das kantonale Gericht sodann im Rahmen seiner Prüfung der Frage, ob der unternehmerischen Tätigkeit - wie für die Bejahung der Uneigennützigkeit vorausgesetzt - nur untergeordnete Bedeutung zukommt, allein auf den Verwendungszweck des Erlöses abstellte und dessen Umfang als nicht massgebend bezeichnete, trug es den in E. 7.1 dargelegten Grundsätzen zum Quantitativen nicht Rechnung. Deren Anwendung steht einer Steuerbefreiung im vorliegenden Fall entgegen, denn es kann, wie der Beschwerdeführer und die ESTV richtig vorbringen, keine Rede davon sein, dass die Erwerbstätigkeit im Rahmen des gesamten Wirkens des Vereins zweitrangig wäre: Von seiner Dimension her kann der Betrieb eines Hotels mit mehreren Zimmern mitten in der Stadt D. _____ nicht als dem gemeinnützigen Zweck der Herberge untergeordnet betrachtet werden. Dies ergibt sich bereits daraus, dass nach den verbindlichen vorinstanzlichen Feststellungen der aus dem Hotelbetrieb erzielte Erlös teilweise rund die Hälfte des Gesamterlöses ausmachte (vgl. E. 3.2 hiervor). Sodann zeigen auch die absoluten Zahlen - die Vorinstanz traf dazu zwar keine Feststellungen, doch kann das Bundesgericht den Sachverhalt diesbezüglich gestützt auf die vom Beschwerdegegner offengelegten Betriebsergebnisse ergänzen (vgl. E. 2.2) -, welche bedeutende Rolle dem Hotelbetrieb zukam, bewegte sich doch der damit generierte Umsatz in den Jahren 2017 bis 2022 zwischen Fr. 543'419.- und Fr. 1'002'742.- (im Einzelnen: 2017: Fr. 837'391.-; 2018: Fr. 930'964.-; 2019: Fr. 1'002'742.-; 2020: Fr. 543'419.- [während der Corona-Krise]; 2021: Fr. 728'718.- [einschliesslich Härtefallentschädigung von Fr. 194'700.-]; 2022: Fr. 734'560.-). Selbst wenn mit der Vorinstanz davon ausgegangen wird, dass die Erwerbstätigkeit lediglich das Mittel zum Zweck darstellt und der gesamte Gewinn aus dem Hotelbetrieb der Herberge zugute kommt, ist das spezifische Erfordernis der Uneigennützigkeit nicht erfüllt. Diese Umstände ändern nämlich nichts daran, dass die vom Beschwerdegegner betriebene Erwerbstätigkeit nicht mehr als dem gemeinnützigen Zweck nachgeordnet betrachtet werden kann und damit den Rahmen für eine Steuerbefreiung sprengt, was dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität geschuldet ist (vgl. dazu auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, N. 44 zu Art. 56 DBG; NICOLAS URECH, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 74 zu Art. 56 DBG), auf welchen sogleich eingegangen wird (vgl. dazu insbesondere E. 8.3.2).

8.3. Nicht zu überzeugen vermag auch die vorinstanzliche Argumentation, wonach der Beschwerdegegner wegen der vollständigen Abschöpfung der aus dem Hotelbetrieb erzielten Gewinne für die gemeinnützige Zweckverwendung einen Wettbewerbsnachteil erleide, der mit der Steuerbefreiung gerade abzumildern sei. Diese Überlegung beruht auf einem unrichtigen Verständnis des Prinzips der Wettbewerbsneutralität, wie sich aus den folgenden Erwägungen ergibt.

8.3.1. Entgegen der Vorinstanz ist für die Frage, ob die Wettbewerbsneutralität gewahrt wird, nicht entscheidend, wie die durch die unternehmerische Tätigkeit erzielten Gewinne verwendet werden, sondern inwiefern die im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit am Markt angebotenen Leistungen mit solchen von dafür steuerpflichtigen Personen konkurrieren. Sobald sich eine gemeinnützige Institution auf dem Markt als Konkurrent betätigt, ist sie steuerlich auf die gleiche Basis zu stellen wie die übrigen Wirtschaftssubjekte (REICH, S. 490; GRETER/GRETER, N. 33 zu Art. 56 DBG). Dass juristische Personen, die Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgen, keine Steuerbefreiung beanspruchen können, beruht auf dem Gedanken, dass die Betriebe unter sich steuerrechtlich gleich zu behandeln sind. In diesem Sinne soll das von einer Institution, die sich den in Art. 56 lit. g DBG genannten Zwecken widmet, betriebene Gewerbe mit den gleichen Steuerunkosten rechnen müssen wie die übrigen Betriebe (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, N. 41 zu Art. 56 DBG; GRETER/GRETER, N. 33 zu Art. 56 DBG). Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität ist eine Steuerbefreiung deshalb selbst dann ausgeschlossen, wenn eine Institution den erwirtschafteten Gewinn vollumfänglich dem gemeinnützigen Zweck widmet (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, N. 44 zu Art. 56 DBG; URECH, N. 74 zu Art. 56 DBG).

8.3.2. Ob eine Steuerbefreiung den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verletzt, ist sodann lediglich unter Berücksichtigung der Angebotsseite des unternehmerischen Zweckes zu beurteilen. So kann eine Steuerbefreiung insofern zu einer Verletzung der Wettbewerbsneutralität führen, als sie es dem

steuerbefreiten Unternehmen erlaubt, am Markt kostengünstiger aufzutreten. Anders verhält es sich, wenn der verfolgte gemeinnützige Zweck auf den ihm untergeordneten unternehmerischen derart einwirkt, dass die im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angebotenen Leistungen nicht mehr mit auf dem Markt angebotenen konkurrieren können und käuferseitig überwiegend allein aus dem Willen heraus erworben werden, den gemeinnützigen Zweck zu unterstützen, wie dies beispielsweise häufig der Fall ist beim Kauf und Verkauf von in Behindertenwerkstätten hergestellten Produkten. Ein derartiger Sachverhalt liegt hier nicht vor, ist doch weder ersichtlich noch geltend gemacht, dass für die im Rahmen des Hotelbetriebs angebotenen Leistungen aufgrund des Herbergebetriebes wesentlich höhere Preise verlangt würden. Die Vorinstanz traf zwar keine Feststellungen dazu, doch lässt sich der Sachverhalt auch diesbezüglich (entsprechend den Vorbringen der ESTV) gestützt auf einen Quervergleich auf der Webseite des Anbieters Booking (www.booking.com) ergänzen (vgl. E. 2.2). Da es sich dabei um objektivierbare Fakten handelt, an welchen keine Zweifel bestehen, darf diese Internetquelle berücksichtigt werden, ohne dass die Verfahrensbeteiligten dazu vorweg ausdrücklich angehört werden müssten (vgl. **BGE 150 III 209** E. 2.4; **149 I 91** E. 3.4). Gestützt darauf kann festgehalten werden, dass das Hotel C. _____ seine Leistungen im selben Preisniveau wie mit ihm vergleichbare Hotels anbietet. Mit anderen Worten steht es angebotsseitig, was hier nach dem Gesagten allein massgebend ist, voll in Konkurrenz mit anderen steuerpflichtigen Anbietern von Hotelleistungen. Dies hat zur Folge, dass es im Falle einer Steuerbefreiung kostengünstigere Angebote auf den Markt bringen könnte, was den Wettbewerb partiell verzerren könnte, denn nur wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vergleichbarer Unternehmen durch die Steuer in vergleichbarer Weise gekürzt wird, bestehen gleiche Wettbewerbschancen (vgl. GRETER/GRETER, N. 33 zu Art. 56 DBG). Entgegen der Vorinstanz ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung, dass das Hotel unter Umständen deshalb einen geringeren Gewinn erzielt, weil es (insbesondere in Notfällen) Leistungen zu Gunsten der gemeinnützigen Herberge erbringt. Ebenso wenig ist massgebend, ob der verbleibende Gewinn des Hotels in einem zweiten Schritt der Herberge zugute kommt. Entscheidend ist unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität nicht, wie der Gewinn verwendet, sondern wie er erzielt wird, indem er nicht mithilfe von partiell wettbewerbsverzerrenden Vorteilen (wie einer Steuerbefreiung) zustande gekommen sein darf.

8.3.3. Nach dem Gesagten würde die im angefochtenen Entscheid gewährte Befreiung von der Steuerpflicht gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität und damit Bundesrecht verstossen.

8.4. Zusammenfassend ergibt sich, dass die vorinstanzliche Bejahung der spezifischen Voraussetzung der Uneigennützigkeit nicht im Einklang mit dem Bundesrecht steht. Da eine Befreiung von der Steuerpflicht bereits mangels dieses Erfordernisses entfällt, erübrigt es sich, die übrigen Voraussetzungen zu prüfen, insbesondere die vom Beschwerdeführer ebenso bestrittene allgemeine Voraussetzung der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung (vgl. dazu E. 3.2 und 6). Indem das kantonale Gericht erkannte, der Beschwerdegegner erfülle die für eine Befreiung von der Steuerpflicht gemäss Art. 56 lit. g DBG erforderlichen Voraussetzungen, verletzte es Bundesrecht.

9.

9.1. Nach Auffassung der Vorinstanz gebieten schliesslich auch Gründe des Vertrauensschutzes eine Befreiung von der Steuerpflicht mindestens bis und mit 2021. Für den Beschwerdegegner habe aufgrund seines berechtigten Vertrauens in die jahrelang gewährte Steuerbefreiung kein Grund bestanden, eine Spartenrechnung zu führen oder alternative steueroptimierende Vorkehren in Betracht zu ziehen. Dies könne er weder für vergangene Perioden noch für die im Zeitpunkt der angefochtenen Verfügung laufende Periode ohne Nachteil nachholen. Die fehlende Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung sei für ihn erst aufgrund der Verfügung vom 31. Dezember 2021 erkennbar gewesen.

9.2. Der Beschwerdeführer und die ESTV stellen sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass zumindest ein Widerruf der Steuerbefreiung ab der Steuerperiode 2020 nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstosse, weil der Beschwerdegegner mit der Einleitung der Überprüfung der Steuerbefreiung im September 2020 unzweifelhaft mit der Möglichkeit einer Aberkennung der Steuerbefreiung habe rechnen müssen. Dagegen wendet der Beschwerdegegner ein, dass der Steuerbefreiungsentscheid vom 12. August 2013 eine konkrete Zusicherung darstelle. Die damit geschaffene Vertrauensgrundlage sei nicht etwa mit der Einleitung der Überprüfung der Steuerbefreiung am 2. September 2020 beseitigt worden; vielmehr wäre dazu mindestens eine (rechtskräftige) Widerrufsverfügung erforderlich.

9.3. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu, weshalb die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in einem späteren Veranlagungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden können (**BGE 140 I 114** E. 2.4.3; Urteile 9C_700/2022 vom 28. August 2023 E. 2.6.2; 2C_385/2020 vom 25. Juni 2020 E. 5.4; 2C_551/2018 vom 11. Juni 2019 E. 2.2.5; 2C_107/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 3.2.1). Auch beim Entscheid über die Befreiung von der Steuerpflicht handelt es sich grundsätzlich nicht um eine Dauerverfügung, deren Rechtskraft sich auf künftige Steuerperioden erstrecken würde; vielmehr ist die Steuerbehörde berechtigt, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung in jeder späteren Veranlagungsperiode frei zu prüfen (Urteil 2C_484/2015 vom 10. Dezember 2015 E. 5.5.3 mit Hinweis auf **BGE 120 Ib 374** E. 2a; GRETER/GRETER, N. 2a zu Art. 56 DBG mit weiteren Hinweisen; LOCHER/GIGER/PEDROLI, N. 6 zu Art. 56 DBG). In der Praxis wird indessen die einmal erteilte Steuerbefreiung von den Steuerbehörden für Folgeperioden

stillschweigend akzeptiert. So gilt auch im hier betroffenen Kanton St. Gallen, dass die einmal ausgesprochene Steuerbefreiung solange gilt, als die Institution die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, wobei die Steuerbehörde deren Einhaltung in periodischen Abständen überprüft und, wenn diese nicht mehr erfüllt sind, die Steuerbefreiung (allenfalls auch rückwirkend) aufhebt (StB [St. Galler Steuerbuch] 80 Nr. 2 Ziff. 5).

9.4. Die mit Verfügung vom 12. August 2013 gewährte Steuerbefreiung erging gestützt auf die Statuten vom 26. Juni 2012 sowie den Jahresbericht 2012 und gilt nach dem Verfügungsdispositiv seit 1. Januar 2012. Sie regelte mithin grundsätzlich das Steuerrechtsverhältnis für das Jahr 2012, doch wurde die Befreiung - wie in der Praxis üblich (vgl. E. 9.3) - in den Folgejahren stillschweigend übernommen, bevor am 2. September 2020 ein Verfahren zu deren Überprüfung eingeleitet wurde. In Bezug auf die letztinstanzlich allein noch streitigen Jahre 2020 und 2021 steht damit kein rückwirkender Entzug der Steuerbefreiung zur Diskussion, sondern eine Aberkennung für die im Zeitpunkt der Aufnahme der Überprüfung laufende und die dieser folgende Veranlagungsperiode.

9.5. Da nach dem in E. 9.4 Gesagten keine konkreten Zusicherungen betreffend die steuerrechtliche Behandlung des Vereins in den vor Bundesgericht streitigen Veranlagungsperioden 2020 und 2021 vorliegen, fehlt es von vornherein an einer genügenden Vertrauensgrundlage, auf die sich der Beschwerdegegner im Rahmen des allgemeinen Grundsatzes von Treu und Glauben (Art. 9 BV) berufen könnte (vgl. **BGE 141 I 161** E. 3.1; **131 II 627** E. 6.1; **129 I 161** E. 4.1; vgl. auch Urteile 2C_107/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 3.3.1; 2C_226/2016 vom 9. November 2016 E. 4.2). Hinzu kommt, dass es der Praxis entspricht, den Entzug der Steuerbefreiung ab dem Jahr gelten zu lassen, in welchem das Verfahren zur Überprüfung der Voraussetzungen eingeleitet worden ist (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, N. 97 zu Art. 56 DBG; vgl. auch WALTER FREI, Die Steuerbefreiung in der Zürcher Steuerpraxis, ZStP 1993 S. 1 ff., 16). Weil feststeht und unbestritten ist, dass das Verfahren zur Überprüfung, ob die dem Beschwerdegegner gewährte Steuerbefreiung nach wie vor gerechtfertigt war, im September 2020 seinen Anfang nahm, lässt sich gegen eine Aberkennung der Steuerbefreiung mit Wirkung ab dem Jahr 2020 nichts einwenden.

9.6. Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, ändert auch der Grundsatz des Vertrauensschutzes nichts daran, dass die dem Beschwerdegegner im angefochtenen Entscheid für die Jahre 2020 und 2021 gewährte Steuerbefreiung Bundesrecht verletzt.

II. Kantons- und Gemeindesteuern

10.

10.1. Bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung von Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG, welcher Bestimmung Art. 80 Abs. 1 Bst. g StG/SG entspricht. Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG wiederum stimmt - abgesehen davon, dass sich die Steuerbefreiung im Rahmen des StHG auch auf das Kapital erstreckt - mit Art. 56 lit. g DBG überein. Aus diesem Grund gilt das in den vorstehenden Erwägungen zur direkten Bundessteuer Gesagte analog für die Kantons- und Gemeindesteuern.

10.2. Wie für die direkte Bundessteuer kann damit auch für die Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen betreffend die Jahre 2020 und 2021 keine Steuerbefreiung gewährt werden.

III. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

11.

11.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweist sich als begründet und ist gutzuheissen. Der vorinstanzliche Entscheid ist sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern mit Bezug auf die Steuerperioden 2020 und 2021 aufzuheben. Die vom Kantonalen Steueramt St. Gallen per 1. Januar 2020 festgestellte Steuerpflicht des Beschwerdegegners ist zu bestätigen.

11.2. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdegegner die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem Kantonalen Steueramt St. Gallen steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

11.3. Die Kosten- und Entschädigungsfolgen der kantonalen Rechtsmittelverfahren sind entsprechend dem Verfahrensausgang neu festzulegen. Die Sache wird diesbezüglich an die Vorinstanz zurückgewiesen (Art. 67, Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird betreffend die direkte Bundessteuer gutgeheissen. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 7. Februar 2024 wird aufgehoben, soweit er den

Beschwerdegegner für die Jahre 2020 und 2021 von der direkten Bundessteuer befreit.

2.

Die Beschwerde wird betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern gutgeheissen. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 7. Februar 2024 wird aufgehoben, soweit er den Beschwerdegegner für die Jahre 2020 und 2021 von den Kantons- und Gemeindesteuern befreit.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.- werden dem Beschwerdegegner auferlegt.

4.

Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen der kantonalen Rechtsmittelverfahren an die Vorinstanz zurückgewiesen.

5.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Abteilung III, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 28. Oktober 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Keel Baumann