

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



2C\_650/2019

**Urteil vom 6. November 2019**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichterin Hänni,  
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte  
A.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch Rechtsanwalt Reto Sutter,

*gegen*

Kantonales Steueramt St. Gallen.

Gegenstand  
Kantonssteuer des Kantons St. Gallen und direkte Bundessteuer, Steuerperiode vom 1. September 2014 bis zum 31. Dezember 2015,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen, Abteilung III, vom 23. Mai 2019 (B 2018/165, 166).

**Sachverhalt:**

**A.**  
Der Verein mit dem Namen "A.\_\_\_\_\_" mit Sitz in U.\_\_\_\_\_ (Kanton St. Gallen) wurde am 1. September 2014 ins Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Gestützt auf die erstmalige Steuererklärung für die Steuerperiode vom 1. September 2014 bis zum 31. Dezember 2015 veranlagte das Kantonale Steueramt St. Gallen den Verein am 22. September 2016 provisorisch. Der Verein teilte dem Steueramt daraufhin mit, dass es mit der provisorischen Veranlagung nicht einverstanden sei. Die Mitgliederbeiträge und Spenden betrügen gemäss dem Revisionsbericht Fr. 55'880.90 und seien nicht dem steuerbaren Gewinn zuzurechnen.

**B.**  
Mit Verfügung vom 16. Dezember 2016 veranlagte das Steueramt den Verein definitiv, ohne den als Mitgliederbeitrag und Spenden deklarierte Betrag von Fr. 55'880.90 als steuerfreien Mitgliederbeitrag zu berücksichtigen. Die dagegen erhobene Einsprache wies das Steueramt mit Entscheid vom 24. März 2017 ab. Mit Entscheid vom 29. Mai 2018 wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen die gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rechtsmittel ab. Ebenso blieb die Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen ohne Erfolg (Entscheid vom 23. Mai 2019).

**C.**  
Mit als Beschwerde bezeichneter Eingabe vom 8. Juli 2019 gelangt der Verein "A.\_\_\_\_\_" an das Bundesgericht. Er beantragt die Aufhebung des Entscheids des Verwaltungsgerichts vom 23. Mai 2019. Der als Mitgliederbeitrag und Spenden deklarierte Betrag von Fr. 55'880.90 sei als steuerfreier Mitgliederbeitrag von der direkten Bundes- und Kantonssteuer auszunehmen. Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neuurteilung an das Verwaltungsgericht oder an das Kantonale Steueramt St. Gallen zurückzuweisen.

**Erwägungen:**

1.

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen den kantonal letztinstanzlichen (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessenden (Art. 90 BGG) Entscheid eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) und Art. 146 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) vorgesehen ist (Art. 83 BGG; vgl. Urteil 2C\_473/2018 vom 10. März 2019 E. 1.1). In der vorliegenden Angelegenheit hat die Vorinstanz in zulässiger Weise über die direkte Bundes- und Kantonssteuer einen Entscheid gefällt. Unter diesen Umständen und im Lichte der ständigen Rechtsprechung darf der Beschwerdeführer in derselben Eingabe sowohl gegen die direkte Bundessteuer als auch gegen die Kantonssteuer ein Rechtsmittel einlegen (vgl. **BGE 142 II 293** E. 1.2 S. 296; **135 II 260** E. 1.3.2 S. 264 f.; Urteile 2C\_170/2019 vom 19. September 2019 E. 1.2; 2C\_564/2017 vom 4. April 2019 E. 1.1). Der Beschwerdeführer ist bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem ist er durch den angefochtenen Entscheid in seinen schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Er ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

2.

Mit der Beschwerde kann namentlich 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), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.5 S. 144; **133 II 249** E. 1.4.1 S. 254).

3.

In der vorliegenden Angelegenheit ist die Frage umstritten, ob die Mitgliederbeiträge und Spenden in der Periode zwischen dem 1. September 2014 und dem 31. Dezember 2015 aus steuerrechtlicher Sicht als einen erfolgsneutralen Vorgang zu behandeln sind und entsprechend nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet werden dürfen. Die Vorinstanz verneint diese Frage und begründet ihren Entscheid vom 23. Mai 2019 wie folgt:

**3.1.** In *tatsächlicher* Hinsicht stellt die Vorinstanz fest, gemäss Handelsregistereintrag bezwecke der Verein unter anderem die Weitergabe und Vermittlung von innerem Wissen und Verständnis über spirituelles und geistiges Leben und Erleben. Der Vereinszweck werde insbesondere durch die Organisation von entsprechenden Workshops, Seminaren, Vorträgen, Kongressen, Zusammenkünften, Ausstellungen sowie durch Informations- und Bildungsarbeit on- und offline verwirklicht. Laut den Statuten des Vereins seien die Mitglieder gemäss ihrem jeweiligen Status berechtigt, die Einrichtungen des Vereins zu nutzen sowie an den Veranstaltungen teilzunehmen und weitere Leistungen (teilweise gegen Gebühr) entgegenzunehmen. Der Verein unterscheide zwischen stimmberechtigten und stimmlosen Mitgliedern. Stimmberechtigt sei nur, wer als Mitglied eine vom Vorstand signierte Stimmberechtigung besitze. Der Vorstand sei berechtigt, innerhalb der Mitglieder unterschiedliche Grade von Berechtigungsstufen und Beitragssätzen einzurichten. Neben den fördernden Mitgliedern (Standard- oder B. \_\_\_\_\_-Mitgliedschaft) und den ordentlichen Mitgliedern mit Stimmberechtigung können sich dem Verein auch ideelle Förderer anschliessen, die gleichfalls einen Mitgliederbeitrag leisten, jedoch nicht Teil des Vereins seien. Bei der Aufnahme in den Verein sei eine Aufnahmegebühr zu bezahlen. Ausserdem würden von den Mitgliedern Jahres-, Halbjahres- oder Monatsbeiträge erhoben (vgl. E. 2.2 des angefochtenen Entscheids).

Nach Auffassung der Vorinstanz lege der Beschwerdeführer sachverhaltlich zwar dar, dass mittlerweile mehr als fünf Personen von rund 200 Vereinsmitgliedern stimmberechtigt seien, nenne indes aber keine konkrete Zahl. Es sei folglich nur ein sehr geringer Anteil der Vereinsmitglieder stimmberechtigt (vgl. E. 3.2 des angefochtenen Entscheids). Bei den Leistungen scheine es hauptsächlich um digitale vom Präsidenten des Vereinsvorstands produzierte Inhalte zu handeln, welche mit einem Mitgliederpasswort von der Internetseite des Vereins abgerufen und heruntergeladen werden könnten. Ein persönliches Zusammentreffen der Mitglieder finde offenbar nicht oder lediglich an kostenpflichtigen Veranstaltungen statt. Ein Gemeinschaftsgedanke sei nicht ersichtlich und die Identität der Mitglieder sei geheim. Sodann bestehe offenbar kein Vereinslokal oder anderweitige Infrastruktur, sondern nur die Internetseite (vgl. E. 2.3 des angefochtenen Entscheids).

**3.2.** In *rechtlicher* Hinsicht vertritt die Vorinstanz die Auffassung, dass das Vorliegen einer genügenden statutarischen Grundlage für die Leistung von Mitgliederbeiträgen und die gleichmässige Erhebung derselben bei den Mitgliedern nach Rechtsprechung des Bundesgerichts lediglich eine von mehreren kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für die Annahme der Steuerneutralität der Beitragsleistungen darstelle. Die Frage, ob die Mitgliederbeiträge eine bloss Gegenleistung für vom Verein erbrachte Leistungen bilden oder der Förderung von rein persönlichen Interessen diene, sei damit auch bei Vorliegen einer hinreichenden statutarischen Grundlage für die Beitragserhebung zu klären (vgl. E. 3.1 des angefochtenen Entscheids).

**3.3.** In der *rechtlichen Würdigung* des vorinstanzlich festgestellten Sachverhalts gelangt die Vorinstanz zum Schluss, die Tatsache, dass der grösste Teil der Mitglieder über die Verwendung der Mitgliederbeiträge nicht mitbestimmen könnten, stehe dem Kollektivgedanken des Vereins entgegen und spreche für eine wirtschaftliche Organisation und damit für den Unternehmenscharakter des Vereins. Dem grössten Teil der Mitglieder würden als Gegenleistung für ihre Mitgliederbeiträge im Wesentlichen kostenpflichtige Leistungen angeboten, ohne dass sie darüber hinaus über die Verwendung ihrer Beiträge mitbestimmen könnten (vgl. E. 3.2 des angefochtenen Entscheids). Sodann bezwecke der Verein in erster Linie die Wissensvermittlung gegenüber den einzelnen Mitgliedern und sei insoweit dem individuellen Interesse des einzelnen Mitglieds zuzuordnen, als die geistige Entwicklung sich vorab im persönlichen Bereich oder Umfeld eines Mitglieds verwirkliche. Insgesamt seien die Leistungen des Vereins eine auf das Einzelinteresse ausgerichtete individuelle Gegenleistung, welche die Steuerneutralität der Mitgliederbeiträge aufhebe. Die Vereinsleistungen würden in einem direkt zurechenbaren individualisierten Austausch gegen ein Entgelt erfolgen (vgl. E. 3.3 des angefochtenen Entscheids).

#### 4.

Der Beschwerdeführer bemängelt einen offensichtlich unrichtig festgestellten Sachverhalt. Soweit die Vorinstanz davon ausgehe, er habe nicht dargelegt, auf welchen sachlichen Überlegungen die vorläufige Beschränkung des Vereinsvorstands auf die Gründungsmitglieder ruhen würden, lasse die Vorinstanz seine Vorbringen ausser Acht. Er habe bereits vorinstanzlich dargelegt, dass diejenigen Mitglieder, welche über die Entwicklung des Vereins mitbestimmen dürften, sich dieses Recht erst verdienen müssten. In diesem Sinne könne jedes fördernde Mitglied mit einer B. \_\_\_\_\_-Mitgliedschaft nach einer Dauer von 24 Monaten zu einem stimmberechtigten Mitglied werden. Damit könne der Verein sicherstellen, dass nur treue Mitglieder Einfluss hätten, die sich um den Verein verdient gemacht hätten und die Vereinsidee und dessen Zweck nachhaltig mittragen würden.

**4.1.** Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt, berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.6 S. 144 f.; **140 III 16** E. 1.3.1 S. 17 f.). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. **BGE 139 I 72** E. 9.2.3.6 S. 96; **133 II 249** E. 1.4.3 S. 255; zur qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht vgl. **BGE 143 I 1** E. 1.4 S. 5; **133 II 249** E. 1.4.2 S. 254).

**4.2.** Aus den Vorbringen des Beschwerdeführers ergibt sich nicht schlüssig, inwiefern die Vorinstanz den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt hätte. Insoweit die Vorinstanz nach Auffassung des Beschwerdeführers davon ausgehen würde, die vorläufige Beschränkung des Vereinsvorstands auf die Gründungsmitglieder sei nicht sachlich begründet, bringt er vor, dass er die Unterscheidung zwischen stimmlosen und stimmberechtigten Mitgliedern hinreichend dargelegt habe. Dies am ohne Weiteres zutreffen. Jedoch sagt die Stimmberechtigung lediglich etwas über die Rechte der Mitglieder an der Vereinsversammlung aus. Grundsätzlich - nicht aber in der vorliegenden Angelegenheit (vgl. E. 3.1 hiervor und E. 5.3.2 f. hiernach) - üben die (stimmberechtigten) Vereinsmitglieder ihren Einfluss an der Vereinsversammlung aus (vgl. Art. 67 ZGB). Die Frage der Stimmberechtigung berührt den Vereinsvorstand nur insoweit, als dieser durch die stimmberechtigten Mitglieder an der Vereinsversammlung gewählt wird (vgl. Art. 65 Abs. 1 ZGB). Aus den Ausführungen des Beschwerdeführers bleibt letztlich unklar, worin der Zusammenhang zwischen der Beschränkung des Vorstands auf die Gründungsmitglieder und der Unterscheidung zwischen stimmlosen und stimmberechtigten Mitgliedern besteht. Eine schlüssige Sachverhaltsrüge ist somit nicht zu erkennen (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG). Sodann macht der Beschwerdeführer auch nicht geltend, dass das Vorliegen einer sachlichen Begründung für die Beschränkung des Vereinsvorstands einen Einfluss auf den Ausgang des Verfahrens hätte (vgl. Art. 97 Abs. 1 BGG). Solches ist auch nicht ersichtlich, da die Vorinstanz ihren Entscheid vom 23. Mai 2019 davon unabhängig begründet (vgl. E. 3.3 hiervor; vgl. auch E. 3.3 des angefochtenen Urteils).

**4.3.** Insofern sich der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde in tatsächlicher Hinsicht zu den Mitgliedschaftskategorien und Stimmrechten sowie zum Zusammengehörigkeitsgefühl äussert, sind keine weiteren den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG genügenden Sachverhaltsrügen zu erkennen. Nach dem Dargelegten ergibt sich keine Veranlassung, um vom vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt abzuweichen.

#### 5.

Das vom Beschwerdeführer gestellte Hauptbegehren richtet sich in gleicher Weise an die direkte Bundes- und Kantonssteuer. Vorliegend stellt sich für beide Steuern die gleiche Rechtsfrage. Die nachfolgenden Erwägungen sind somit sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantonssteuer gleichermaßen massgebend. Nach Auffassung des Beschwerdeführers habe er im Jahr 2014 Mitgliederbeiträge von Fr. 12'514.06 sowie im Jahr 2015 Mitgliederbeiträge von Fr. 31'751.17 und Spenden von Fr. 2'397.39 erhalten. Hinzu kämen in der massgeblichen Periode sogenannte Einrichtungsgebühren als Aufnahmegebühren in der Höhe von Fr. 3'789.-- für das Jahr 2014 und Fr. 5'429.28 für das Jahr 2015. Dies ergebe einen Betrag von insgesamt Fr. 55'880.90 der im Sinne von Art. 66 Abs. 1 DBG, Art. 26 Abs. 1 StHG und Art. 83 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes vom 9. April 1998 des Kantons St. Gallen (StG SG; sGS 811.1) vom steuerbaren Gewinn abzuziehen sei.

**5.1.** Art. 66 Abs. 1 DBG und Art. 26 Abs. 1 StHG sehen vor, dass die Mitgliederbeiträge an die Vereine und die Einlagen in das Vermögen der Stiftungen nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet werden. In gleicher Weise bestimmt Art. 83 Abs. 1 lit. d StG SG, dass durch Mitgliederbeiträge bei Vereinen und Einlagen in das Vermögen von Stiftungen kein steuerbarer Gewinn entsteht. Es handelt sich nach Bezeichnung der kantonalen Bestimmung um einen erfolgsneutralen Vorgang.

**5.1.1.** Folglich besteht im kantonalen Recht eine gleichlautende Bestimmung wie für die direkte Bundessteuer. Als detaillierte Regelung belässt Art. 26 Abs. 1 StHG dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmung käme gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihr widerspricht (vgl. **BGE 133 II 114** E. 3.2 S. 116). Wo die bundessteuerrechtliche und die steuerharmonisierungsrechtliche Regelung im Wortlaut übereinstimmen, drängt sich im Grundsatz zudem deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht mit Bezug auf die direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. **BGE 133 II 114** E. 3.2 S. 116; **130 II 65** E. 5.2 S. 72 ff.; Urteil 2C\_263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 2; vgl. auch **BGE 139 II 363** E. 3.2 S. 370 f.). Ausgangspunkt der nachfolgenden Erwägungen ist damit Art. 26 Abs. 1 StHG, wobei die erfolgte Rechtsanwendung mit freier Kognition und unter Berücksichtigung von Art. 66 Abs. 1 DBG überprüft werden kann.

**5.1.2.** Nach ständiger Rechtsprechung zu Art. 66 Abs. 1 DBG sind Mitgliederbeiträge geldwerte Leistungen seitens der Vereinsmitglieder zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder. Als steuerbarer Ertrag sollen die vom Verein neu erwirtschafteten Gewinne erfasst werden, nicht jedoch die von den Vereinsmitgliedern zugeführten Mittel. Demgegenüber sind Zahlungen der Mitglieder, die auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen oder für die Förderung persönlicher Interessen des Mitglieds geleistet werden, grundsätzlich nicht Mitgliederbeiträge. Praxisgemäss können Zahlungen der Mitglieder, welche über die üblichen Beiträge hinausgehen, als steuerfreie Mitgliederbeiträge eingestuft werden, wenn sie kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllen: Die Verpflichtung zu diesen Zahlungen ist wie die Jahresbeiträge der Mitglieder in den Statuten vorgesehen, sie werden hauptsächlich von den Vereinsmitgliedern geleistet und von allen verpflichteten Personen gleichmässig erhoben. Auch diesbezüglich gilt indes, dass die Beiträge weder auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen noch für die Förderung der persönlichen Interessen eines Mitglieds geleistet werden dürfen (vgl. **BGE 143 II 685** E. 3.2 S. 689; Urteile 2C\_494/2011 und 2C\_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 3.1.1; 2A.692/2005 vom 13. Juni 2007 E. 3.2).

**5.2.** Der Beschwerdeführer beanstandet zunächst, dass dem zivilrechtlich anerkannten Verein aus steuerrechtlicher Sicht die Vereinseigenschaften abgesprochen werde. Die Unterscheidung von stimmlosen und stimmberechtigten Mitglieder sei nicht willkürlich, sondern sachlich nachvollziehbar. Der vereinspezifische Kollektivgedanke könne nicht davon abhängen, ob und wie viele Personen über die Mittelverwendung bestimmen könnten. Den Mitgliedern stehe es frei, in den Verein einzutreten, die Statuten seien bekannt, die Jahresrechnung könne von den Vereinsmitgliedern eingesehen werden und den Vereinsmitgliedern stehe die Teilnahme an der Vereinsversammlung offen. Mit seiner Rüge stösst der Beschwerdeführer ins Leere. Die Vorinstanz spricht ihm nicht die Vereinseigenschaft ab, zumal sie den Verein weiterhin als Steuersubjekt der Gewinnsteuer betrachtet. Die Vorinstanz kommt lediglich zum Schluss, dass die von den Vereinsmitgliedern geleisteten Beiträge aus steuerrechtlicher Sicht nicht als erfolgsneutrale Vorgänge im Sinne von Art. 66 Abs. 1 DBG, Art. 26 Abs. 1 StHG und Art. 83 Abs. 1 lit. d StG SG zu betrachten seien. Da diesen Beiträgen Gegenleistungen entgegenstünden und sie der Förderung der persönlichen Interessen eines Mitglieds dienten, seien sie dem steuerbaren Gewinn als erfolgswirksamer Ertrag hinzuzurechnen (vgl. E. 3.3 hiervor; vgl. auch E. 3.3 des angefochtenen Urteils).

**5.3.** Sodann macht der Beschwerdeführer geltend, für die Beurteilung, ob den Zahlungen der Vereinsmitglieder der Charakter des Mitgliederbeitrags zukomme, müsse auf den mehrwertsteuerlichen Leistungsbegriff zurückgegriffen werden. Die Annahme eines solchen Leistungsverhältnisses setze voraus, dass zwischen der Leistung und des Entgelts eine innere wirtschaftliche Verknüpfung vorliege. Vorliegend stünden die Leistungen des Vereins allen Mitgliedern offen. Auch ohne Stimmrecht könnten allfällige Änderungswünsche der Vereinsstatuten zur Diskussion gebracht werden. Es liege gerade kein Fall vor, bei dem die Leistungen des Vereins nur an einzelne Mitglieder gingen. Die Unterteilung der Mitgliedschaften in die Standard-Mitgliedschaft und B. \_\_\_\_\_-Mitgliedschaft diene lediglich der unterschiedlichen Intensität, mit welcher sich die Vereinsmitglieder dem Vereinszweck widmen würden. Die Mitglieder zahlten nicht in erster Linie, um Leistungen des Vereins zu erhalten, sondern um den gemeinsamen Zweck des Vereins im Interesse aller Mitglieder voranzutreiben. Der Umstand, dass der Vereinspräsident bei der Wissensvermittlung eine zentrale Rolle einnehme, beeinträchtige den Vereinszweck nicht. Die Wissensvermittlung sei nicht auf einzelne Teilnehmer zugeschnitten. Vielmehr richte sie sich immer an die Allgemeinheit. Das einzelne Vereinsmitglied könne die an die Allgemeinheit der Vereinsmitglieder gerichteten Inhalte individuell oder in einer Gruppe mit anderen Mitgliedern erfahren und sich individuell oder in einer Gruppe mit anderen Mitgliedern damit auseinandersetzen. Die Vorinstanz wende Art. 66 Abs. 1 DBG, Art. 26 Abs. 1 StHG und Art. 83 Abs. 1 lit. d StG SG unrechtmässig an, wenn sie einen Leistungsaustausch zwischen dem Verein und seinen Mitglieder annehme und die Zahlung der Mitgliederbeiträge nicht als einen erfolgsneutralen Vorgang betrachte.

**5.3.1.** Es kann dahingestellt bleiben, ob der mehrwertsteuerliche Leistungsbegriff in der vorliegenden Angelegenheit herangezogen werden kann. Massgebend ist lediglich, ob die Vorinstanz zu Recht aus der

besonderen statutarischen Ausgestaltung des Vereins darauf schliessen durfte, dass den Mitgliederbeiträgen eine Gegenleistung des Vereins gegenübersteht oder die empfangenen Vereinsleistungen den persönlichen Interessen der Mitglieder dienen.

**5.3.2.** Aus dem für das Bundesgericht verbindlich festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass nur eine sehr geringe Anzahl von Mitgliedern über den Fortgang und die Verwirklichung des Vereinszwecks entscheiden kann. Einfluss auf die Ausgestaltung des Vereins haben lediglich die wenigen Personen mit einer vom Vorstand signierten Stimmberechtigung. In diesem Lichte gelangt die Vorinstanz zu Recht zur Auffassung, die Tatsache, dass der grösste Teil der Mitglieder über die Verwendung der Mitgliederbeiträge nicht mitbestimmen könne, spreche für eine wirtschaftliche Organisation und damit für den Unternehmenscharakter des Vereins. Den Erwägungen der Vorinstanz entsprechend beanspruchen die Mitglieder ohne Stimmrecht primär die vom Vereinszweck abgedeckten spirituellen Dienstleistungen des Vereins. Folglich sind die Personen mit einer Mitgliedschaft ohne Stimmrecht vielmehr Konsumentinnen und Konsumenten des Vereins, die lediglich durch die Beanspruchung des Leistungsangebot des Vereins dessen Angebot beeinflussen können. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, auch Mitglieder ohne Stimmrecht könnten allfällige Änderungswünsche der Vereinsstatuten zur Diskussion bringen, ist vor diesem Hintergrund zu sehen. Einen eigentlichen Einfluss auf die inhaltliche Entwicklung des Vereins hat die Mehrheit der Vereinsmitglieder indes nicht, zumal ihnen mangels Stimmrecht auch die Besetzung des Vereinsvorstands nicht möglich ist. Die vorinstanzliche Auffassung, wonach der überwiegenden Mehrheit der Mitglieder als Gegenleistung für ihre Beiträge im Wesentlichen kostenpflichtige Leistungen angeboten würden, ohne dass sie darüber hinaus über die Verwendung ihrer Beiträge mitbestimmen könnten, ist damit nicht zu beanstanden.

**5.3.3.** Sodann vermag der Umstand, dass der Vereinspräsident bei der Wissensvermittlung eine zentrale Rolle einnimmt, zwar - wie vom Beschwerdeführer dargetan - den Vereinszweck nicht zu beeinträchtigen. Er ändert aber auch nichts daran, dass die vom Verein im Rahmen seines Vereinszwecks erbrachten Leistungen eine Gegenleistung für die Mitgliederbeiträge darstellen. Auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, die Wissensvermittlung sei nicht auf einzelne Teilnehmer zugeschnitten und richte sich immer an die Allgemeinheit, vermag die vorinstanzliche Würdigung nicht bundesrechtswidrig erscheinen lassen. Die Mitglieder sind gerade deswegen dem Verein beigetreten, da ihnen diese Art der "Weitergabe und Vermittlung von innere[m] Wissen und Verständnis über spirituelles und geistiges Leben und Erleben" entspricht. Entsprechend mag es durchaus zutreffen, dass sich die Wissensvermittlung immer an die Allgemeinheit richtet und nicht auf die einzelnen Mitglieder zugeschnitten wird. In der vorliegenden Angelegenheit ist dies indes nicht entscheidend relevant. Nach ihrem Beitritt nehmen die Mitglieder mit ihren Mitgliederbeiträgen ein Angebot in Anspruch, ohne dass sie künftig an den Vereinsversammlungen auf das im Interesse sämtlicher Vereinsmitglieder liegende Leistungsangebot des Vereins massgebend Einfluss nehmen können. Dies gilt für alle fördernden Mitglieder unabhängig davon, ob sie eine Standard- oder eine B. \_\_\_\_\_-Mitgliedschaft haben. Damit sind die Parallelen zu den Konsumentinnen und Konsumenten nicht zu verkennen. In erster Linie ist es den Mitgliedern nur möglich, über das mit den Mitgliederbeiträgen finanzierte Vereinsangebot zu bestimmen, indem sie aus dem Verein austreten - mithin auf den Kauf der Wissensvermittlung verzichten. Mit dieser Auffassung vereinbar ist auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, das einzelne Vereinsmitglied könne die an die Allgemeinheit der Vereinsmitglieder gerichteten Inhalte individuell oder in einer Gruppe mit anderen Mitglieder erfahren und sich individuell oder in einer Gruppe mit anderen Mitgliedern damit auseinandersetzen. Ob ein Vereinsmitglied die Leistung des Vereins individuell oder im Kollektiv erlebt, ist im Lichte der vorliegenden statutarischen Stimmrechtsbeschränkung lediglich eine Frage der Leistungsmodalität - d.h. eine Frage wie das Mitglied die Leistungen des Vereins in Anspruch nehmen möchte. Dies sagt indes nichts darüber aus, ob die Vereinsleistung eine Gegenleistung für den bezahlten Mitgliederbeitrag darstellt.

**5.4.** Zusammenfassend ergibt sich, dass die Mitgliederbeiträge auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen und damit nach ständiger Rechtsprechung zum steuerbaren Gewinn gerechnet werden. Die Vorinstanz gelangt zu Recht zur Auffassung, dass sie nicht als erfolgsneutralen Vorgang im Sinne von Art. 66 Abs. 1 DBG, Art. 26 Abs. 1 StHG und Art. 83 Abs. 1 lit. d StG SG zu betrachten sind. Nach dem Dargelegten kann dahingestellt bleiben, ob die Mitgliederbeiträge ebenso der Förderung der persönlichen Interessen eines Mitglieds dienen. Inwiefern es sich mit den Spenden in der Höhe von Fr. 2'397.39 anders verhalten sollte als mit den Mitgliederbeiträgen und Aufnahmegebühren, ergibt sich weder hinreichend aus der Beschwerde noch ist offensichtlich, dass sie vom Anwendungsbereich der genannten Normen ohne Weiteres erfasst wären.

## 6.

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde betreffend die direkten Bundes- und Kantonssteuer als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

### Demnach erkennt das Bundesgericht:

#### 1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen.

**2.**

Die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer des Kantons St. Gallen wird abgewiesen.

**3.**

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

**4.**

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

Lausanne, 6. November 2019

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger