



**Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 22. Januar 2025 (810 24 149)

Steuern und Kausalabgaben

Steuerbefreiung direkte Bundessteuer / Stiftung

Besetzung	Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Stefan Schulthess, Markus Clausen, Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiberin Julia Kempfert
-----------	--

Beteiligte	Stiftung A._____ , Beschwerdeführerin, vertreten durch Dr. Roman Baumann Lorant, Advokat
------------	--

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Vorinstanz**

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerdegeg-
nerin

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Beigeladene

Betreff	Steuerbefreiung direkte Bundessteuer (Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abtei- lung Steuergericht, vom 17. November 2023)
---------	--

A. Im Herbst 2022 verlegte die Stiftung A.____ ihren Sitz vom Kanton B.____ in den Kanton Basel-Landschaft. Mit Schreiben vom 27. Februar 2023 ersuchte die Stiftung A.____ – auch rückwirkend für das Jahr 2022 – bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft um Befreiung von der direkten Bundessteuer. Dem Gesuch wurde die Verfügung des Finanz-, Forst- und Militärdepartements des Kantons B.____ vom Juni 1988 beigelegt, mit welcher der Stiftung A.____ die Steuerbefreiung gewährt worden war.

B. Die Steuerverwaltung wies das Gesuch der Stiftung A.____ um Befreiung von der direkten Bundessteuer mit Entscheid vom 10. Mai 2023 ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit die Aktivitäten der Institution ausschliesslich auf das Allgemeinwohl ausgerichtet sein dürften, was die Verfolgung primärer Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke ausschliesse. Aufgrund der Beweislastverteilung im Steuerrecht liege es an der Stiftung A.____, einen Nachweis für die tatsächliche Gemeinnützigkeit zu erbringen. Dieser habe sich auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit und nicht nur auf die statutarische Zwecksetzung zu beziehen. Weder aus der statutarisch stipulierten Zwecksetzung der Stiftung, die sehr offen gehalten sei, noch aus den eingereichten Unterlagen sei erkennbar, inwiefern die Stiftung A.____ tatsächlich gemeinnützig tätig sei. Zwar seien stiftungsintern Zuwendungen an gewisse Fonds getätigt worden; diese hätten aber keine Aussenwirkung und damit kein direktes Zugutekommen zugunsten der Allgemeinheit gezeitigt. Ausserdem seien aktivseitig Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten in der Höhe von mehreren hunderttausend Franken bilanziert. Dies könne nebst einer gewissen Selbsthilfe auch auf kommerzielle Tätigkeiten hinweisen, wie sie heute zunehmend auch in der biologischen Landwirtschaft zu finden seien. In den Anfangsjahren sei die biologische Landwirtschaft noch pionierhaft und mit einem gewissen Natur- und Umweltschutzgedanken verknüpft gewesen, doch werde sie jetzt zunehmend kommerzialisiert.

C. Gegen den Entscheid der Steuerverwaltung erhob die Stiftung A.____, vertreten durch die C.____ AG, mit Eingabe vom 10. Juli 2023 Beschwerde beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuerrecht (Steuergericht). Sie beantragte die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zur Neuurteilung. Eventualiter sei die Stiftung A.____ seit dem Sitzwechsel in den Kanton Basel-Landschaft von der direkten Bundessteuer zu befreien und freiwillige Zuwendungen an sie seien vom steuerbaren Einkommen als abzugsfähig zu erklären. Die Kosten des Verfahrens seien der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Mit Eingabe vom 3. November 2023 reichte die Stiftung A.____, nachfolgend vertreten durch Dr. Roman Baumann Lorant, Advokat, ihre Replik ein. Darin wurde grundsätzlich an den Anträgen festgehalten, wobei das Haupt- und Eventualbegehren in der Reihenfolge ausgetauscht wurden.

D. Das Steuergericht wies die Beschwerde mit Entscheid vom 17. November 2023 ab und auferlegte der Stiftung A.____ Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.--.

E. Mit Eingabe vom 14. Juni 2024 reichte die Stiftung A.____ gegen den Entscheid des Steuergerichts Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), ein. Sie beantragt, es sei das Urteil des Steuergerichts vom

17. November 2023 aufzuheben und es sei das Gesuch der Beschwerdeführerin um Befreiung von der direkten Bundessteuer wegen Gemeinnützigkeit gutzuheissen. Unter o/e-Kostenfolge. In verfahrensrechtlicher Hinsicht wurde beantragt, die Parteien zu einer Parteiverhandlung vorzuladen.

F. Die Beschwerdegegnerin liess sich mit Eingabe vom 9. Juli 2024 vernehmen und schloss auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

G. Mit Eingabe vom 16. August 2024 liess sich die Vorinstanz vernehmen und schloss auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

H. Die beigeladene Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV liess sich innert Frist nicht vernehmen.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g** :

1. Gemäss Art. 145 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum DBG vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO). Das Kantonsgericht prüft somit den angefochtenen Entscheid mit voller Kognition.

3.1 In formeller Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin die Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör. Dazu führt sie aus, die Vorinstanz unterstelle der Beschwerdeführerin "ideologische Vorstellungen" und spreche ihr damit ein Handeln im Allgemeininteresse ab, ohne diese "ideologischen Vorstellungen" substantiiert zu benennen und zu begründen, inwiefern sie einen konkreten Einfluss auf das gemeinnützige Projekt des D.____fonds hätten.

3.2 Aus dem in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 verankerten Anspruch der Betroffenen auf rechtliches Gehör ergibt sich als Teilgehalt unter anderem die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Die Begründung muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist hingegen, dass sich der Entscheid mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (vgl. BGE 133 III 439 E. 3.3; 129 I 232 E. 3.2; 126 I 97 E. 2b; je mit Hinweisen).

3.3 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin hat sich die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid einlässlich mit ihren Argumenten auseinandergesetzt. Dies gilt namentlich in Bezug auf die Erwägungen zum Allgemeininteresse (E. 5. ff.), welches eine der Voraussetzungen der Steuerbefreiung ist. Die Vorinstanz ist auf die wesentlichen Aspekte des Allgemeininteresses eingegangen und hat dargelegt, dass und aus welchen Gründen sie diese Voraussetzung als nicht gegeben erachtet. Entsprechend ist nicht ersichtlich, inwiefern die Beschwerdeführerin nicht in der Lage gewesen sein soll, den Entscheid der Vorinstanz sachgerecht anzufechten. Die Vorinstanz ist ihrer Begründungspflicht hinreichend nachgekommen und die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs erweist sich als unbegründet.

4. In der Sache ist strittig, ob die Beschwerdeführerin gemeinnützig tätig und somit für die Jahre 2022 und 2023 von der direkten Bundessteuer befreit ist. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Demzufolge hat der Steuerpflichtige zu beweisen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind (Urteile des Bundesgerichts 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.5, 2C_164/2013 vom 28. März 2014 E. 3.5). Des Weiteren ist die Voraussetzung der Gemeinnützigkeit nicht nur anhand der Statuten zu prüfen, sondern vielmehr anhand der tatsächlichen Umstände (vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 9. Januar 2019 [810 18 211] E. 3).

5.1 Die Vorinstanz führt im angefochtenen Entscheid aus, dass sich den ins Recht gelegten Jahresberichten und Jahresrechnungen entnehmen lasse, dass das weitaus grösste Projekt der Beschwerdeführerin der D.____fonds sei. Der Stiftungszweck liege in der Förderung eines umweltgerechten Landbaus sowie eines ökologischen Konsumverhaltens. Die Beschwerdeführerin strebe die Suche nach wahren Preisen sowie einen enkeltauglichen Umgang mit der Umwelt inkl. ökologischem Konsumverhalten an. Ein schonender Umgang mit Bodenressourcen und ein bewusster Konsum entspreche mittlerweile der Volksauffassung. Sobald dies aber mit ideologischen Vorstellungen über die richtige Wirtschaft und die richtige Form der Landwirtschaft gekoppelt werde, entspreche die Zwecksetzung der Beschwerdeführerin nicht mehr der geltenden gesellschaftlichen Gesamtsicht. Die von der Beschwerdeführerin verfolgte Tätigkeit liege somit nicht im Allgemeininteresse. Die direkt Begünstigten von Leistungen der Beschwerdeführerin seien ausschliesslich die 28 Partnerhöfe, weshalb der Kreis der Destinatäre nicht offen sei. Zudem werde das gemeinsame Zusammensein in den Jahresberichten stark in den Vordergrund gehoben, was den Eindruck einer ideellen Vereinigung bestärke, was wiederum ein Hemmnis für eine uneigennützige Zweckverfolgung darstelle. Vor allem die Förderung der Suche nach den wahren Preisen, das Engagement für assoziative, gemeinschaftsgetragene und zukunftssträchtige Wirtschaftsmodelle und das Ziel des Erhalts und der Förderung der Bodenfruchtbarkeit für kommende Generationen durch ein neues "Wir" lasse auf die Verfolgung eigener Interessen der Beschwerdeführerin schliessen. Neben der Voraussetzung des altruistischen Handelns gelte es bei der Gemeinnützigkeit auch den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität zu beachten. Die Partnerhöfe der Beschwerdeführerin könnten zu anderen Konditionen ökologisch produzieren als Betriebe ohne entsprechende Zuschüsse, wodurch die Beschwerde-

führerin klar den Markt und die Position der verschiedenen Marktteilnehmer beeinflusse. Durch die Verfolgung von Eigeninteressen entfalle zudem die für eine Steuerbefreiung vorausgesetzte Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung. Neben der Verfolgung von Eigeninteressen ideeller Natur würden auch politische Eigeninteressen vorangetrieben. Die Beschwerdeführerin habe sich am Abstimmungskampf für die Initiative "Für eine Schweiz ohne synthetische Pestizide" sowie die "Initiative für sauberes Trinkwasser" beteiligt. Die Beschwerdeführerin verfolge Eigeninteressen und ihre Tätigkeit führe zu einer Wettbewerbsverzerrung, was eine Befreiung von der Steuerpflicht ausschliesse.

5.2 Die Beschwerdeführerin macht dagegen geltend, die Vorinstanz verkenne das Projekt D.____fonds. Der Fonds stelle Partnerhöfen Mittel zur Verfügung, damit diese Massnahmen zur Steigerung der Bodenfruchtbarkeit ergreifen könnten. Die Bodenverbesserung liege im Allgemeininteresse. Zu Beginn des Projekts seien Mittel eingeworben und dem Fonds zugewiesen worden, weshalb aktivseitig hohe liquide Mittel vorhanden seien, welche aber passivseitig im Fonds zweckgebunden blieben. Die von den geförderten Partnerhöfen individuell umgesetzten Massnahmen zur Steigerung der Bodenfruchtbarkeit, aber auch weitere Themen im Bereich des Stiftungszwecks, würden auf vielfältige Weise der Öffentlichkeit vermittelt und zugänglich gemacht. Die Verbesserung der Bodenfruchtbarkeit habe nichts mit ideologischen Vorstellungen zu tun. Vielmehr gehe es konkret um ideologiefreie Themen wie Humusgehalt, CO₂-Bilanzierungen, Probeentnahmen, Messungen, Analysen und Dokumentationen. Die eingeworbenen Mittel im Pilotprojekt seien beschränkt, so dass nicht unbegrenzt viele Partnerhöfe im Projekt mitwirken könnten. Die ausführlich und wissenschaftlich dokumentierten Resultate würden von der Beschwerdeführerin zudem allen interessierten Kreisen zur Verfügung gestellt. Weiter setze die Zweckverfolgung voraus, dass die juristische Person über geeignetes Personal sowie Räumlichkeiten verfüge, ohne die sie nicht aktiv werden könne. Folglich stünden diesbezügliche Auslagen der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung nicht entgegen. Weiter sei die Wettbewerbsneutralität nicht verletzt. Die Beschwerdeführerin übe keine kommerziellen Tätigkeiten aus und könne entsprechend keine Gewerbetreibenden konkurrenzieren. Eine gemeinnützige Organisation dürfe jedoch Destinatären Förderleistungen ausrichten, auch wenn diese erwerbstätig seien. Die Förderleistungen der Beschwerdeführerin hätten keinen direkten Einfluss auf die Preis- und Marktsituation der Partnerhöfe. Der Aufbau der Bodenfruchtbarkeit helfe zwar den Betrieben auch wirtschaftlich, habe aber zu rund der Hälfte gemeinnützigen Charakter. Für diesen gemeinnützigen Teil erhielten die Betriebe eine Förderleistung der Beschwerdeführerin. Ohne diese Förderung würden die Betriebe keine Bodenfruchtbarkeitsmassnahmen durchführen. Die Beschwerdeführerin sei keine politische Organisation, und wenn sie im Rahmen einer Abstimmung die Öffentlichkeit informiere, könne dies nicht zu einer Verweigerung der Steuerbefreiung führen, namentlich dann nicht, wenn die Abstimmungen den Bereich ihres Stiftungszwecks beschlagen würden. Schliesslich habe die Vorinstanz die Frage der Opfererbringung durch die Beschwerdeführerin nicht beanstandet, weshalb diese als anerkannt gelte.

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

6.2 Für die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit muss die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegen und uneigennützig erfolgen (vgl. Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV [KS-ESTV] Nr. 12 vom 8. Juli 1994). Die Tätigkeit muss aus der jeweils geltenden Gesamtsicht als förderungswert erscheinen. Mit der gemeinnützigen Zielsetzung dürfen nicht Erwerbszwecke oder sonst eigene – unmittelbare wirtschaftliche oder persönliche – Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verbunden sein (BGE 114 Ib 277 E. 2.b). Ein Allgemeininteresse wird regelmässig nur dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist. Ein allzu enger Destinatärkreis (z.B. Begrenzung auf den Kreis einer Familie, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes) schliesst eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus (Urteile des Bundesgerichts 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.2.2, 2C_592/2008 vom 2. Februar 2009 E. 4.1). Je enger der Kreis der Destinatäre definiert ist, desto eher rechtfertigt es sich, an der Uneigennützigkeit zu zweifeln. Die steuerbefreite Zwecksetzung muss tatsächlich verfolgt und verwirklicht werden; die hierzu bestimmten Mittel haben unwiderruflich dem gemeinnützigen Zweck zu dienen (vgl. PETER LOCHER/ERNST GIGER/ANDREA PEDROLI, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Auflage, Basel 2022, N 95 ff. zu Art. 56 DBG).

7.1 Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine juristische Person im Sinne von Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 mit Sitz in E.____ (zumindest bis am 31. Dezember 2023). Gemäss Art. 2 Ziffer 2.1 der Statuten bezweckt die Stiftung die gemeinnützige Förderung eines nachhaltigen und umweltgerechten Landbaus (Ziel=100%), der dauerhaften Bodenfruchtbarkeit, einer hohen Biodiversität, der Suche nach den wahren Preisen, eines enkeltauglichen Umgangs mit der Umwelt, Natur, dem Klima und den Ökosphären sowie eines ökologischen Konsumverhaltens und einer ökologischen Entwicklung. Dies geschieht in eigener Initiative oder in Kooperation, insbesondere durch Förderung von Information und Aufklärung; Förderung von Aus- und Weiterbildung; Förderung von Forschung und Innovation; Förderung, Unterstützung und/oder Entwicklung praxisorientierter Projekte; Förderung der Verständigung zwischen städtischer und ländlicher Bevölkerung; Förderung und/oder Entwicklung von künstlerischen Tätigkeiten oder Projekten, die die Zielsetzung der Stiftung ergänzen, erweitern, potenzieren oder bereichern können; die Ermöglichung und Gründung von Stiftungs- und Projekt-Fonds; Entwicklung oder Förderung von Plattformen und Netzwerken, die unabhängig, sachbezogen und gemeinwohlorientiert sind und die offene und freie Gesprächs-, Dialog- und Entwicklungsräume zur Verfügung stellen. Nach Art. 2 Ziffer 2.2 der Statuten kann die Stiftung alle Tätigkeiten entfalten, die in die Bereiche des Stiftungszwecks fallen oder mit ihnen in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Zur Erfüllung ihres Zwecks kann sie insbesondere mit geeigneten Institutionen und Organisationen kooperieren und solche unterstützen oder selber einrichten. Die Stiftung erfüllt ihren Zweck auf dem Gebiet der ganzen Schweiz und im Ausland. Sie hat gemeinnützigen Charakter und verfolgt weder ausschliesslich Erwerbs- noch Selbsthilfzwecke (Ziffer 2.3 der Statuten). Die Stiftung versteht sich als eine Mischform zwischen operativer Initiativstiftung und Vergabestiftung (Ziffer 2.4 der Statuten).

7.2 Die Beschwerdeführerin verfügt über verschiedene in ihrem Vermögen fluktuierende Fonds. Wie die Vorinstanz zutreffend festhält und von der Beschwerdeführerin nicht bestritten

wird, ist basierend auf den Jahresberichten 2018 – 2022 und den Jahresrechnungen 2018 – 2022 der D.____fonds aufgrund seiner Grösse für die Tätigkeit der Beschwerdeführerin ausschlaggebend und hat sich die Beurteilung der Gemeinnützigkeit im Sinne von § 56 lit. g DBG somit insbesondere auf diesen Fonds zu beziehen.

7.3.1 Den Jahresberichten 2018 – 2022 lässt sich entnehmen, dass die Förderung einer nachhaltigen Bodenbewirtschaftung und das Bewusstsein darum sowie die Verbreitung der gewonnenen Erkenntnisse aus den Massnahmen zur Bodenfruchtbarkeit zu den Hauptanliegen der Beschwerdeführerin zählen. Der Schutz des landwirtschaftlich genutzten Bodens ist ein Ziel, welches unbestrittenermassen im Allgemeininteresse liegt (vgl. Art. 95 i.V.m. Art. 87a des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft [LwG] vom 29. April 1998). Die statutarisch stipulierte Zwecksetzung der Beschwerdeführerin im Bereich der biologischen Landwirtschaft (vgl. E. 7.1 hiavor) ist jedoch sehr offen formuliert, ohne dass sich daraus konkrete gemeinnützige Tätigkeiten ergeben. Dem Jahresbericht 2022 lassen sich Aufgaben und Projekte der Beschwerdeführerin entnehmen. Dazu zählen die Projektkonferenz im November 2022, Bodenhofstage, individuelle Handlungsschritte für Bodenmassnahmen, Nachhaltigkeitsanalyse und Leistungsrechnungen auf 19 Höfen, Bodenentwicklungsgespräche sowie die Basisausbildung Bodenbotschafterin. Dem Rechenschaftsbericht für das Jahr 2022 kann entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin 28 Partnerhöfe mit einer Gesamtfläche (inkl. Grünland) von 1'927 Hektaren hat und die ausbezahlte Fördersumme an die Partnerhöfe Fr. 249'575.87 beträgt. Als Résumé wird insbesondere festgehalten, dass sich die Krümelteufen auf den Flächen der Partnerhöfe auf durchschnittlich 16 cm vertieft hätten. Zwischen den Höfen bestünden jedoch grosse Unterschiede, die durch unterschiedliche Wetterlagen, Massnahmen und Standortfaktoren bedingt seien. Für das Jahr 2023 würden vergleichbare Projekte und Aufgaben anstehen wie für das Jahr 2022 und das Spendenziel von 1 Mio. Franken solle erreicht werden. Im Abschlussbericht der Pilotphase I wird festgehalten, dass der D.____fonds ein Praxisforschungsprojekt sei, welches im Rückblick auf die letzten drei Jahre (Pilotphase I) habe zeigen können, dass die Erhaltung und Steigerung der Bodenfruchtbarkeit durch die gezielte Förderung von Landwirtschaftsbetrieben und durch eine fruchtbare Zusammenarbeit verschiedener Kooperationspartner sehr gut möglich sei und grosses Entwicklungspotential habe.

7.3.2 Die vorstehenden Angaben zeigen nicht auf, worin die konkrete und direkte Fördertätigkeit der Beschwerdeführerin besteht, zumal die Ziele des D.____fonds sehr allgemein formuliert sind (vgl. Abschlussbericht der Pilotphase I, S. 9) und nicht auf eine bestimmte Tätigkeit der Beschwerdeführerin hinweisen. Zu den Massnahmen, welche die Partnerhöfe der Beschwerdeführerin zum Aufbau der Bodenfruchtbarkeit unternehmen, um Fördergelder der Beschwerdeführerin zu erhalten, lässt sich den Akten wenig entnehmen. Im Abschlussbericht der Pilotphase I wird festgehalten, dass darauf verzichtet worden sei, den Landwirtschaftsbetrieben vorzuschreiben, welche Massnahmen sie anzuwenden hätten. Es wird nicht aufgezeigt, nach welchen Kriterien die Fördergelder ausgerichtet werden und welche Auflagen die Betriebe zu erfüllen haben. Für die Beurteilung der effektiven Stiftungstätigkeit sind diese Angaben hingegen relevant, zumal nicht alleine die statutarischen Vorgaben ausschlaggebend sind, sondern die tatsächliche Stiftungstätigkeit wesentlich in die Beurteilung der Gemeinnützigkeit einfliesst (Urteil des Bundesgerichts 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.1; STEFAN OESTERHELT/ANDREA

OPEL, Statuswechsel von Liechtensteinischen Familienstiftungen, Expert Focus 10/21, S. 488; ANDREA OPEL, Besteuerung von Non Profit-Organisationen, Basel 2024, S. 37). Entgegen der Annahme der Beschwerdeführerin liegt es an ihr, allfällige Zweifel oder offene Fragen in Bezug auf die Beurteilung der Gemeinnützigkeit zu erklären und im besten Fall zu widerlegen, zumal die Steuerbefreiung in erster Linie in ihrem Interesse liegt (vgl. E. 4 hiavor; OPEL, a.a.O., S. 36).

7.3.3 Das Erfordernis des Allgemeininteresses verlangt weiter, dass der Kreis der möglichen Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_147/2019 vom 20. August 2019 E. 5.1, MARCO GRETER/ALEXANDER GRETER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Kommentar DBG, 4. Auflage, Basel 2022, N 30 zu Art. 56 DBG). Zwar ist die Beschränkung auf einen vordefinierten begrenzten Destinatärkreis in vielen Fällen aus verschiedenen Gründen (finanzielle, materielle oder personelle Kapazität, territoriale Ausrichtung etc.) unumgänglich. Im Vordergrund steht die Überlegung, dass bei beschränktem Destinatärkreis unter Umständen eine mit den Anforderungen an eine solidarische Handlungsweise nicht vereinbare Gruppeninteressenlage geschaffen wird. Ein allzu enger Destinatärkreis – z.B. die Beschränkung auf Familien, Vereinsmitglieder oder die Mitglieder einer religiösen Gemeinschaft – schliesst eine Steuerbefreiung aus. Das Kriterium des "grundsätzlich offenen Destinatärkreises" entfaltet seine praktische Bedeutung hauptsächlich bei der Prüfung der Uneigennützigkeit. Wo Interessen vorgegebener Gruppen durch Angehörige dieser Gruppen selber verfolgt werden, fehlt oftmals die Uneigennützigkeit (GRETER/GRETER, a.a.O., N 28 ff. zu Art. 56 DBG; Urteile des Bundesgerichts 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.2.3, 2C_592/2008 vom 2. Februar 2009 E. 2.1).

7.3.4 Zu ihrem Destinatärkreis führt die Beschwerdeführerin aus, dass beim D.____fonds die Partnerhöfe die Destinatäre seien, aber auch die breite Öffentlichkeit. Zu Beginn des Pilotprojekts hätten sich Landwirtschaftsbetriebe auf eine Ausschreibung hin für das Projekt bewerben können. Bei dieser Ausschreibung sei der Destinatärkreis grundsätzlich offen gewesen. Die eingeworbenen Mittel im Pilotprojekt seien beschränkt, so dass nicht unbegrenzt viele Partnerhöfe im Projekt mitwirken könnten. Bei der Auswahl der Partnerhöfe sei auf eine verbandsübergreifende, breite Vielfalt Wert gelegt worden. Nach Durchführung des Ausschreibungsverfahrens habe sich die Beschwerdeführerin auf 30 (Pilotphase I) bzw. 28 (Pilotphase II) Partnerhöfe beschränkt. Die Ausschreibung für die Partnerhöfe sei in Fachzeitschriften publiziert worden und anschliessend seien mit den ausgewählten Betrieben schriftliche Vereinbarungen getroffen worden (vgl. Abschlussbericht der Pilotphase I, S. 8). Welche Voraussetzungen die Partnerhöfe zu erfüllen und welche Eigenschaften diese aufzuweisen hatten, wird nicht dargelegt. Weder die Ausschreibung, auf welche sich die Beschwerdeführerin bezieht, noch die individuellen Vereinbarungen mit den Partnerhöfen lassen sich den Akten entnehmen. Aus den Akten ergibt sich lediglich, dass sämtliche Betriebe nach anerkannten Bio-Richtlinien wirtschaften, die grosse Mehrheit der durch die Beschwerdeführerin geförderten Partnerhöfe dem Bioverband F.____ angehören bzw. dessen Bio-Richtlinien unterstehen und eine gemischte Betriebsart betreiben (vgl. Abschlussbericht der Pilotphase I, S. 14). Die zukünftigen Partnerhöfe seien von der Beschwerdeführerin bzw. dem Bodenexperten bereits in den Jahren 2016 und 2017 besucht worden (vgl. Abschlussbericht der Pilotphase I, S. 20), weshalb davon auszugehen ist, dass die Destinatäre zukünftiger Stiftungsgelder bereits seit dem Jahr 2016 und 2017 feststehen. Zu-

mindest seit dem Beginn der Pilotphase I im Jahr 2018 sind die Partnerhöfe dieselben und es sind keine neuen Partnerhöfe dazugekommen. Den Akten lassen sich keine Hinweise auf weitere Ausschreibungen oder Gesuche für Fördergelder aus dem D.____fonds entnehmen. Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen ist mit der Vorinstanz festzustellen, dass vorliegend nicht von einem grundsätzlich offenen Destinatärkreis ausgegangen werden kann. Daran vermag nichts zu ändern, dass die dokumentierten Resultate und Erkenntnisse aus den Projekten auf vielfältige Weise der Öffentlichkeit vermittelt und zugänglich gemacht werden.

7.3.5 In engem Zusammenhang mit dem Destinatärkreis einer Stiftung steht das Erfordernis der Uneigennützigkeit. Dieses wird in erster Linie so ausgelegt, dass weder die steuerbefreite Stiftung selbst noch hinter ihr stehende Personen eigene (persönliche oder wirtschaftliche) Interessen verfolgen dürfen (vgl. KS-ESTV Nr. 12, S. 3; Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1). Konkret ist die Steuerbefreiung zu verweigern bei der Verfolgung von Selbsthilfzwecken einerseits und von Erwerbszwecken andererseits (vgl. KS-ESTV Nr. 12, S. 3). Es dürfen demzufolge mit der gemeinnützigen Tätigkeit keine Erwerbszwecke oder sonst eigene unmittelbare – wirtschaftliche oder persönliche – Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verknüpft sein (vgl. BGE 146 II 359 E. 6.2 = Pra 110 [2021] Nr. 14; Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17. August 2012 E. 2.1; BGE 114 Ib 277 E. 2b; BGE 113 Ib 7 E. 2b). Aus der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV) wird ferner der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung abgeleitet. Danach sind alle Unternehmen hinsichtlich der Besteuerung auf die gleiche Konkurrenzbasis zu stellen und dürfen nicht durch die Besteuerung oder Steuerbefreiung in ihrer Entfaltung übermässig behindert oder begünstigt werden (vgl. MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich 2020, S. 68). Das wettbewerbsrechtliche Gleichbehandlungsgebot verbietet gemäss gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichts Massnahmen, die den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten verzerren (BGE 131 II 271 E. 9.2.2). Entsprechend ist das Gebot der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung gleichermassen im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen zu beachten (vgl. LOCHER/GIGER/PEDROLI, a.a.O., N 4 zu Art. 56 DBG).

7.3.6 Die grosse Mehrzahl der Partnerhöfe der Beschwerdeführerin gehören dem Bioverband F.____ an. Der Anteil F.____ am Biomarkt Schweiz beträgt 2.5 %, wobei in der Schweiz auf rund 413 F.____-Höfen mehr als 8000 Hektare Fläche bewirtschaftet werden (Stand 2022, https://F.____.ch/faq/#1568627451136-e9eeb2ca-f6dc, zuletzt besucht am 22. Januar 2025). Die Partnerhöfe erhalten von der Beschwerdeführerin Zuschüsse. Diese Zuschüsse beliefen sich im Jahr 2022 auf Fr. 249'575.87 (vgl. Rechenschaftsbericht 2022, S. 11) und in den Jahren 2018 – 2020 auf Fr. 283'169.--, Fr. 272'336.-- und Fr. 253'121.-- (vgl. Abschlussbericht der Pilotphase I, S. 31). Die Beschwerdeführerin geht zudem davon aus, dass die erforderlichen Massnahmen zum Erhalt und Aufbau der Bodenfruchtbarkeit zur Hälfte gemeinnützigen Charakter haben und zur anderen Hälfte im wirtschaftlichen Interesse der Betriebe liegen (vgl. Abschlussbericht der Pilotphase I, S. 36). Die Zuschüsse der Beschwerdeführerin haben demzufolge direkten Einfluss auf die Markt- bzw. Wettbewerbssituation der Partnerhöfe, woraus eine zumindest teilweise Marktorientierung hervorgeht. Die biologische Landwirtschaft, verknüpft mit einem Natur- und Umweltschutzgedanken, hat sich zwischenzeitlich zu einem grossen Markt mit entsprechenden Marktteilnehmern und auch kommerzieller Natur entwickelt. Die damals im

Kanton B._____ gewährte Steuerbefreiung muss somit im Hinblick auf die seither stattgefundene Entwicklung in diesem Bereich betrachtet werden und eine Steuerbefreiung bzw. eine ungleiche steuerliche Behandlung der Beschwerdeführerin kann zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Unternehmerische Zwecke gelten grundsätzlich nicht als gemeinnützig, ebenso wenig wie eine Tätigkeit, die darin besteht, einen grundsätzlich gewinnorientierten Betrieb zu unterstützen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_385/2020 vom 25. Juni 2020 E. 4.2.3). Weiter ergibt sich aus der Jahresrechnung 2022, dass umfangreiche Erträge generiert werden. Die eigentliche Fördertätigkeit der Beschwerdeführerin bzw. nach Aussen wahrnehmbare uneigennützige Tätigkeiten im Sinne des Gemeinwohls gehen daraus jedoch nicht hervor. Interne Fondszuweisungen vermögen daran nichts zu ändern, zumal die erforderliche Uneigennützigkeit nicht gegeben ist, wenn eine Körperschaft sich im Wesentlichen darauf beschränkt, Kapital bzw. hohe Reserven anzuhäufen und nur einen kleinen Anteil effektiv für die statutarisch vorgesehenen Zwecke verwendet (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_835/2026 vom 21. März 2017 E. 2.3.2, 2C_484/2015 vom 10. Dezember 2015 E. 5.5.1 in: StR 71/2016 S. 359). Die zugunsten der Allgemeinheit zu erbringenden wirksamen Opfer müssen gemessen an den verfügbaren Mitteln bedeutend sein (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_835/2026 vom 21. März 2017 E. 2.3.2, 2C_484/2015 vom 10. Dezember 2015 E. 5.5 in: StR 71/2016 S. 359). Der Vorinstanz ist zudem dabei zuzustimmen, dass die im Vergleich zu den Spendenerträgen von Fr. 427'335.81 im Jahr 2022 (vgl. Rechenschaftsbericht 2022, S. 10) hohen Personalaufwände von Fr. 362'690.77 zzgl. Sozialversicherungskosten von Fr. 74'679.26 (vgl. Betriebsrechnung 2022, S. 3) nicht für eine ausschliessliche Gemeinnützigkeit der Beschwerdeführerin sprechen. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach sie bzw. ihre Mitarbeitenden auch selbst operativ tätig seien, weshalb der Personalaufwand direkt in den Projekten als Projektaufwand anfalle und in der Jahresrechnung 2022 ein grosser Teil des Personalaufwands (Fr. 241'944.--) intern auf die Projekte verrechnet werde, sind allgemein gehalten und vermögen den Anschein des Selbstzwecks nicht zu widerlegen. So ergibt sich aus dem Abschlussbericht der Pilotphase I, dass der Bodenexperte der Beschwerdeführerin die Partnerhöfe zweimal jährlich besucht habe und für Fragen zur Verfügung stehe. In welcher Art und Weise die Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin in den Projekten Fördertätigkeiten wahrnahmen, wird von der Beschwerdeführerin jedoch nicht substantiiert aufgezeigt. Zugleich unterstützt und organisiert die Beschwerdeführerin einen Erfahrungsaustausch unter ihren Partnerhöfen, wobei Gesprächsmöglichkeiten sowie Fachtagungen organisiert und besucht werden, was ebenfalls den Interessen der Beschwerdeführerin und ihrer Partnerhöfe dient (vgl. Rechenschaftsbericht 2022, S. 3). Der Schutz des landwirtschaftlich genutzten Bodens liegt wie vorstehend erwähnt im Allgemeininteresse (vgl. E. 7.3.1 hiervor). Vorliegend ist jedoch nicht erstellt, welche Massnahmen durch die Beschwerdeführerin effektiv gefördert werden und ob diese Massnahmen das geltend gemachte Allgemeininteresse verfolgen. Eine konkrete, überprüfbare, tatsächliche Verwirklichung einer dauerhaften Tätigkeit im Allgemeininteresse, mit der uneigennützige Interessen verknüpft sind, ist vorliegend somit nicht genügend belegt, weshalb die Gemeinnützigkeit in steuerrechtlicher Hinsicht verneint werden muss.

7.4 Aufgrund der vorliegenden Akten und der Eingaben der Beteiligten, aus welchen die jeweiligen Standpunkte deutlich hervorgehen, kann auf eine Befragung der Beteiligten verzichtet werden, zumal die Beschwerdeführerin nicht ansatzweise aufzeigt, welche zusätzlichen Er-

kenntnisse eine solche zeitigen würde. Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Durchführung einer Parteiverhandlung ist demzufolge abzuweisen.

7.5 Zusammenfassend ergibt sich, dass das Vorliegen von Gemeinnützigkeit im Sinne von § 56 lit. g DBG zu verneinen ist, da die Mittel der Beschwerdeführerin nur an einen eng begrenzten Destinatärkreis ausgegeben werden und die ausschliessliche Gemeinnützigkeit nicht genügend belegt ist. Aufgrund des festgestellten Sachverhalts muss dies zumindest für die Steuerperioden 2022 und 2023 gelten. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

8. Es bleibt über die Kosten zu entscheiden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'500.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin