



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

vom 9. Januar 2019 (810 18 211)

Steuern und Kausalabgaben

Befreiung von der direkten Bundessteuer / Gemeinnützigkeit

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Markus Clausen, Claude Jeanneret, Niklaus Ruckstuhl, Kantonsrichterin Helena Hess, Gerichtsschreiberin Elena Diolaiutti

Beteiligte **Verein A.**____, Beschwerdeführer, ^o/_o **B.**____, vertreten durch Nadia Tarolli und Nora Heuberger Advokatinnen

gegen

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

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerde-
gegnerin**

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Beigeladene

Betreff Direkte Bundessteuer Steuerbefreiung / Spendenliste
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 13. April 2018)

A. Am 8. Dezember 2012 wurde in C.____ der Verein mit dem Namen "A.____" gegründet. Es handelt sich um einen politisch und konfessionell unabhängigen Verein. Gemäss Ziff. 2 der Vereinsstatuten unterstützt der Verein A.____ (Verein) unter anderem Eltern insbesondere in Erziehung, sinnvoller Freizeitgestaltung und Förderung ihrer Kinder auf dem Weg zu kreativen, gesunden und verantwortlich lebenden Menschen. Der Verein verfolgt keine kommerziellen Zwecke und erstrebt keinen Gewinn.

B. Mit Schreiben vom 22. September 2017 beantragte der Verein die Bestätigung und Verlängerung der Steuerbefreiung ab dem 1. Januar 2016, da er gemeinnützig sei. Der Verein habe sich an Grossanlässen für die Kinderkrebshilfe Schweiz, für Swisshandicap, für Miss & Mister Handicap und für die Schweizer Paraplegiker-Stiftung usw. engagieren dürfen.

C. Die für die Beurteilung der Steuerbefreiung von der direkten Bundessteuer zuständige Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) wies das Gesuch um Verlängerung der Steuerbefreiung mit Entscheid Nr. 2017-6.25 vom 10. November 2017 ab. Zur Begründung führte sie unter anderem aus, die eingereichten Jahresabschlüsse 2013 bis 2016 seien unter dem Gesichtspunkt der ausschliesslich gemeinnützigen Tätigkeit bzw. der Opfererbringung zugunsten der Allgemeinheit geprüft worden. Im ersten Berichtsjahr 2013 sei der Vereinsbetrieb aufgenommen worden, weshalb sich daraus noch keine Schlussfolgerungen ziehen liessen. Im zweiten Berichtsjahr 2014 seien erstmals Leistungen der Kinderbetreuung erfolgt, wobei die Spendenbeiträge noch deutlich überwogen hätten. Es habe daraus ein Gewinnvortrag resultiert. Im dritten Berichtsjahr 2015 hätten die Tätigkeiten und Leistungen bei rückläufigen Spendenbeiträgen zugenommen. Der Gewinnbetrag habe – unter Ausklammerung der Rücklagen für den Erwerb einer eigenen Liegenschaft – rund Fr. 26'000.-- betragen. Im vierten Berichtsjahr 2016 seien die Leistungen betragsmässig im gleichen Umfang bestehen geblieben. Wiederum seien die Spendenbeiträge rückläufig gewesen. Der Gewinn habe rund Fr. 12'000.-- betragen. Aufgrund dieser Zahlen sehe die Steuerverwaltung ein Opfererbringen zugunsten der Allgemeinheit als nicht mehr gegeben, d.h. die statutarischen Ziele des Vereins würden nicht bloss kostendeckend, sondern auf Dauer gewinnbringend verfolgt. Insbesondere seien die Rücklagen zum Erwerb einer eigenen Liegenschaft im Umfang von Fr. 20'000.-- (noch in der Startphase des Vereins) auffällig. Eine ausschliessliche und dauerhafte Gemeinnützigkeit der Vereinstätigkeit im Sinne des Gesetzes könne daher nicht mehr als gegeben erachtet werden, weshalb die mit Entscheid vom 4. April 2014 ausgesprochene Steuerbefreiung ab 2016 aufgehoben werde.

D. Am 11. Dezember 2017 erhob der Verein, vertreten durch Nadia Tarolli, Advokatin, beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), gegen den Entscheid der Steuerverwaltung Beschwerde und begehrte, es sei das Gesuch des Pflichtigen um Befreiung von der direkten Bundessteuer unter Anwendung von Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 unter o/e-Kostenfolge zu Lasten der Steuerverwaltung gutzuheissen.

Zur Begründung führte der Beschwerdeführer aus, beim Verein handle es sich um einen Verein mit gemeinnütziger Tätigkeit. Der Verein betreibe ganzjährig eine Spielgruppe und biete Kin-

derbetreuung an. Zudem engagiere sich der Verein auch für Kinder mit Behinderungen oder sozialen Benachteiligungen und auch in den Bereichen Stellensuche und -vermittlung sowie Erwachsenenbildung. Zahlreiche Kindertagesstätten im Raum Basel seien steuerbefreit. Der Verein verfolge keine kommerziellen Ziele, strebe keinen Gewinn an und finanziere sich hauptsächlich durch Eltern- und Mitgliederbeiträge, Erträge aus eigenen Veranstaltungen, Gönnerbeiträge, Subventionen sowie Spenden und Zuwendungen aller Art. Die Vizepräsidentin, D.____, welche die Spielgruppe und Kinderbetreuung leite, erhalte monatlich einen Bruttolohn von Fr. 800.--, was nicht branchenüblich sei. Damit leiste sie die Arbeit grösstenteils ehrenamtlich. Diesbezüglich wurde auf die Erfolgsrechnungen 2013 bis 2017 verwiesen, in welchen jeweils (lediglich) ein jährlicher Personalaufwand von Fr. 350.-- (2013), Fr. 10'838.85 (2014), Fr. 13'775.10 (2015), Fr. 14'423.90 (2016) sowie Fr. 13'758 (2017) ausgewiesen sei. Der restliche, nach Abzug des Lohnes von D.____ verbleibende Personalaufwand komme verschiedenen weiteren Helfern für ihre Einsätze im Rahmen der Vereinstätigkeit zugute. Die Jahresrechnungen und die Buchhaltung würden ehrenamtlich durch ein Mitglied des Vereins erledigt. Die gesamte Vorstandsarbeit des Vereins erfolge ehrenamtlich. Nur aufgrund der grossen Opferleistung der Mitglieder, der Helfer und weiterer Personen habe der gemeinnützige Zweck überhaupt erfüllt werden können. Die Mitglieder, die Helfer und weitere Personen hätten ab 2015 jährlich auf Löhne von jeweils über Fr. 200'000.-- verzichtet. Der Einwand der Beschwerdegegner, dass die gemeinnützige Tätigkeit nicht dem Verein selbst, sondern vielmehr dem Präsidenten und der Vizepräsidentin des Vereins zuzuschreiben sei, laufe ins Leere. Eine Opferleistung werde nie durch die juristische Person selbst, sondern immer nur von Personen ausserhalb der juristischen Person erbracht. Die dank den billigen Arbeitskräften (Mitglieder, Helfer, weitere Personen) erzielten Einsparungen seien einerseits bei der Kalkulation der Preise z.B. für die Kinderbetreuung berücksichtigt worden und hätten es andererseits dem Verein ermöglicht, in den Jahren 2013 bis 2016 einen kleinen Gewinn zu thesaurieren. Dieser dürfe einzig und unwiderruflich für den steuerbefreiten Zweck verwendet werden und bliebe somit dem gemeinnützigen Zweck verhaftet. Aus der Tatsache der Gewinnerzielung könne noch nicht auf eine fehlende Gemeinnützigkeit geschlossen werden. Entscheidend sei die endgültige Verwendung dieser Beträge. Der Verein sei auf Spenden und Unterstützungsbeiträge angewiesen, wobei diese in allen Jahren weitaus grösser seien als der resultierende Gewinn. Die Leistungen des Vereins würden nicht kostendeckend erbracht. Ohne Spenden und Unterstützungsbeiträge hätte der Verein jedes Jahr Verluste geschrieben. Wie sich aus den Jahresrechnungen ergebe und im Bericht zum Vereinsjahr 2015 ersichtlich sei, seien Fr. 20'000.-- der eingegangenen Spenden als zweckgebundene Spende für eine eigene Liegenschaft eingegangen.

In der Vernehmlassung vom 11. Januar 2018 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wies sie unter anderem darauf hin, dass der Verein stark personenbezogen sei. Der grösste respektive einzige Spender in den Berichtsjahren 2014 und 2015 sei der Vereinspräsident selbst. Seine Lebenspartnerin D.____, welche die Kinderbetreuung wahrnehme, verfüge über kein existenzielles Einkommen und Vermögen. Eine Opferleistung werde deshalb nicht durch den Verein, sondern allfällig nur vom Vereinsvorstand erbracht. Der Verein selbst habe sich dagegen gewinnbringend betätigt.

E. Mit Entscheid vom 13. April 2018 wies das Steuergericht die Beschwerde mit der Begründung ab, der Verein sei nicht gemeinnützig.

F. Mit Eingabe vom 26. Juli 2018 erhob der Verein, vertreten durch Nadia Tarolli und Nora Heuberger, Advokatinnen, beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), gegen den Entscheid des Steuergerichts Beschwerde und stellte die Begehren, es seien der Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer Steuerbefreiung/Spendenliste des Steuergerichts Basel-Landschaft vom 13. April 2018 aufzuheben und das Gesuch des Beschwerdeführers vom 22. September 2017 um Befreiung von der direkten Bundessteuer unter Anwendung von Art. 56 lit. g DBG gutzuheissen; alles unter o/e-Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdegegners.

Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 7. August 2018 die Abweisung der Beschwerde.

In seiner Vernehmlassung vom 21. August 2018 beantragte das Steuergericht die Abweisung der Beschwerde. Es führte unter anderem aus, dass der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde eine Erklärung zu der vom Steuergericht gemachten wesentlichen Feststellung, wonach der Vereinspräsident – als einziger namhafter Spender – über mehrere Jahre in Folge substantielle Spenden getätigt habe und diese Spenden im Wesentlichen gleichzeitig auch den Gewinnüberschüssen des Vereins entsprächen, schuldig geblieben sei. Die erhaltenen Spenden würden "ganz überwiegend dauerhaft in der Vereinsstruktur thesauriert" (angeblich für den Erwerb einer eigenen Liegenschaft) und nicht etwa einer effektiv ausgeübten gemeinnützigen Vereinstätigkeit zugehalten. Aufgrund dieser Sachlage entstehe der Eindruck, dass der Verein als privates Sparvehikel diene, das eine gesetzlich nicht vorgesehene Form von steuerprivilegiertem Bausparen ermöglichen solle.

Die beigelegene Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV liess sich nicht vernehmen.

G. Mit Verfügung vom 11. September 2018 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung überwiesen.

Der Beschwerdeführer replizierte unaufgefordert mit Eingabe vom 11. Oktober 2018.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Gemäss Art. 145 DBG i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 und § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Da auch die übrigen formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG sowie § 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

3. Vorliegend ist strittig, ob der Beschwerdeführer gemeinnützig tätig und somit ab dem 1. Januar 2016 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.

4.1. Nach Art. 56 lit. g Satz 1 DBG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, von der subjektiven Steuerpflicht befreit für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist.

4.2.1. Gemäss Ziff. II/2 des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV (KS-ESTV) Nr. 12 vom 8. Juli 1994 mit dem Titel "Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG)" sollen für die Steuerbefreiung kumulativ vier allgemeine Voraussetzungen erfüllt werden: Erstens muss es sich um eine juristische Person handeln. Zweitens muss die steuerbefreite Aktivität ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder auf das Allgemeinwohl ausgerichtet sein. Bei gemischter Zweckverfolgung ist eine teilweise Steuerbefreiung möglich. Drittens müssen die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Die Unwiderruflichkeit der Mittelverwendung für den steuerbefreiten Zweck muss statutarisch gesichert sein, auch für den Fall der Auflösung der juristischen Person. Viertens muss die vorgegebene Zwecksetzung auch tatsächlich verfolgt bzw. verwirklicht werden (MARCO GRETER/ALEXANDER GRETER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Kommentar DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 56 Rz 27).

4.2.2. Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit wird zunächst bei statutenmässiger und tatsächlicher Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gewährt. In objektiver Hinsicht wird vorausgesetzt, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt und dem Wirken – als subjektives Element – uneigennützige Motive zugrunde liegen, d.h. selbstlos, altruistisch gehandelt wird (KS-ESTV Nr. 12 vom 8. Juli 1994, Ziff. II/3a f.; GRETER/GRETER, Kommentar DBG, a.a.O., Art. 56 Rz 28, mit weiteren Hinweisen).

4.2.3. Zu den besonderen Befreiungsvoraussetzungen des Allgemeininteresses und der Uneigennützigkeit besteht eine reiche Praxis und Rechtsprechung. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt nicht jede Tätigkeit im Allgemeininteresse, die im Dienste der Allgemeinheit erbracht wird und in irgendeiner Weise auf die wirtschaftliche oder soziale Förderung einzelner Bevölkerungskreise gerichtet ist. Die verfolgten Zwecke müssen aus (jeweils geltender) gesellschaftlicher Gesamtsicht als förderungswert erachtet werden (BGE 114 Ib 277 E. 8.2b; GRETER/GRETER, Kommentar DBG, a.a.O., Art. 56 Rz 29, mit weiteren Hinweisen). Gemäss Ziff. II/3a des KS-ESTV Nr. 12 vom 8. Juli 1994 verlangt das Allgemeininteresse auch, dass der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist (GRETER/GRETER, Kommentar DBG, a.a.O., Art. 56 Rz 30).

4.2.4. Die Tätigkeit muss – wie bereits festgehalten – aus selbstlosen, altruistischen Motiven ausgeübt werden. Das subjektive Element der Uneigennützigkeit verlangt, dass mit der gemeinnützigen Zielsetzung nicht Erwerbszwecke oder sonst eigene unmittelbare – wirtschaftliche oder persönliche – Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verknüpft sind (GRETER/GRETER, Kommentar DBG, a.a.O., Art. 56 Rz 31; Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012, 2C_252/2012 vom 17. August 2012 E. 2.1). Das in einzelnen Urteilen enthaltene Kriterium, dass es sich seitens der Körperschaft und ihrer Mitglieder "um eine uneigennützige Wirksamkeit handelt, bei der zum allgemeinen Besten Opfer gebracht werden", ist eher ein Indiz für Uneigennützigkeit, als dass ihm eine selbstständige Bedeutung als subjektive Voraussetzung eines Opferbringens zukommt (Urteil des Bundesgerichts 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.3; BGE 113 Ib E. 2b; GRETER/GRETER, Kommentar DBG, a.a.O., Art. 56 Rz 31).

4.2.5. Uneigennützigkeit im steuerrechtlichen Sinne fehlt, wenn ausschliesslich oder neben gemeinnützigen Zielen unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person oder Sonderinteressen ihrer Mitglieder verfolgt werden. Damit wird insbesondere die Verfolgung von unternehmerischen Zwecken grundsätzlich ausgeschlossen. Sofern die unternehmerische Zweckverfolgung einem gemeinnützigen Hauptzweck untergeordnet ist, kann sie aber trotzdem im Rahmen des Hauptzwecks uneigennützig sein. Die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke mit unternehmerisch gewonnenen Mitteln ist zulässig. Dem Geschäftsbetrieb darf dabei nur eine nachgeordnete Bedeutung als Hilfsbetrieb zukommen. Die Verfolgung von ideellen Zwecken genügt für sich allein jedoch nicht, denn dies setzt weder die Förderung des Gemeinwohls noch Uneigennützigkeit voraus (GRETER/GRETER, Kommentar DBG, a.a.O., Art. 56 Rz 32).

4.2.6. Für Institutionen, die sich in einem Marktumfeld mit Konkurrenten bewegen, ist bei Gewährung der Steuerbefreiung aus wirtschaftsverfassungsrechtlichen Gründen der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer zu beachten. Gleiche Wettbewerbschancen bestehen nur, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vergleichbarer Wirtschaftssubjekte durch die Steuer in vergleichbarer Weise gekürzt wird. Daraus folgt für eine sich auf dem Markt betätigende gemeinnützige Institution, dass sie steuerlich auf die gleiche Konkurrenzbasis zu stellen ist wie die übrigen Wirtschaftssubjekte. Diesem Grundsatz widerspricht die Tolerierung eines dem gemeinnützigen Zweck dienenden Hilfsbetriebs nicht, weil die wirtschaftlichen Interessen in einer Weise dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet sind, dass keine echte Konkurrenzsituation vorliegt (GRETER/GRETER, Kommentar DBG, a.a.O., Art. 56 Rz 33).

5. Beim Beschwerdeführer handelt es sich um eine juristische Person im Sinne von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907. Gemäss Ziff. 2 der Vereinsstatuten orientiert sich der Verein "an den Bedürfnissen von Kindern und Jugendlichen und unterstützt Eltern insbesondere in Erziehung, sinnvoller Freizeitgestaltung und Förderung ihrer Kinder auf dem Weg zu kreativen, gesunden und verantwortlich lebenden Menschen. Die Förderung und Unterstützung von benachteiligten und hilfsbedürftigen Personen, des respektvollen und reflektierten Umgangs mit dem sozialen Umfeld, mit Tieren und Umwelt sowie der deutschen Sprache und der nachhaltigen Medienvielfalt spielen eine zentrale Rolle." Zu diesem Zweck kann der Verein Institutionen errichten und führen. Der Verein verfolgt keine kommerziellen Zwecke und erstrebt keinen Gewinn. Gemäss Ziff. 12 der Statuten fällt das Vereinsvermögen bei einer Auflösung der Vereins "an eine oder mehrere gemeinnützige(n) Organisation(en), welche den gleichen oder ähnlichen Zweck verfolgt(en)." Nach Ziff. 4 der Statuten kann Mitglied des Vereins "jede natürliche oder juristische Person werden, die sich mit dem Vereinszweck identifiziert. Aufnahmegesuche sind an den/die Präsidenten bzw. Präsidentin zu richten; über die Annahme entscheidet der Vorstand." Der Destinatärenkreis ist gemäss Statuten grundsätzlich offen. Gemäss den Darlegungen des Beschwerdeführers engagiert er sich auch in den Bereichen Stellensuche und -vermittlung sowie Erwachsenenbildung.

6.1. Aus den Erfolgsrechnungen der Jahre 2013 bis 2016 ergibt sich Folgendes:

Im Gründungsjahr 2013 beliefen sich die Mitgliederbeiträge auf Fr. 200.-- und die Spendenbeiträge auf Fr. 1'000.--. Erträge aus Betreuung wurden keine verzeichnet. Es konnte ein Gewinn von Fr. 656.-- verbucht werden.

Im Jahr 2014 beliefen sich die Gönner- (Fr. 200.--), die Unterstützungs- (Fr. 12'400.--), die Sponsoren- (Fr. 100.--) und die Spendenbeiträge (Fr. 28'000.--) auf gesamthaft Fr. 40'700.--. Im Vergleich zum Vorjahr wurden nun Einnahmen durch die Kinderbetreuung (durch Private [Fr. 8'210.--] und Gemeinden [Fr. 3'060.--]) in der Höhe von Fr. 11'270.-- ausgewiesen. Der Mietaufwand belief sich auf Fr. 27'264.--. Der Jahresgewinn stieg auf Fr. 7'649.--.

Im Jahr 2015 gab es lediglich einen Spendenbeitrag in der Höhe von Fr. 28'000.--. Es fehlten jegliche Mitglieder-, Gönner-, Unterstützungs- oder Sponsorenbeiträge. Die Einnahmen durch die Kinderbetreuung (durch Private [Fr. 35'940.64] und Gemeinden [Fr. 1'400.--]) stiegen im Vergleich zum Vorjahr auf Fr. 37'340.64. Obwohl die Einnahmen durch die Kinderbetreuung im Vergleich zum Vorjahr rund auf das dreifache anstiegen, sank der Mietaufwand um rund Fr. 10'000.-- auf Fr. 17'664.--. Der Gewinn betrug unter Hinzurechnung der Rückstellung für die eigene Liegenschaft in der Höhe von Fr. 20'000.-- Fr. 26'297.47.

Im Jahr 2016 gab es wiederum lediglich einen Spendenbeitrag in der Höhe von Fr. 15'000.--. Wiederum fehlten jegliche Mitglieder-, Gönner-, Unterstützungs- oder Sponsorenbeiträge. Die Einnahmen durch die Kinderbetreuung (durch Private [Fr. 32'829.--] und Gemeinden [Fr. 4'412.50]) beliefen sich auf Fr. 37'241.50 und waren damit fast gleich hoch wie im Vorjahr. Der Mietaufwand mit Fr. 16'192.-- blieb im Vergleich zum Vorjahr in etwa auch gleich hoch. Der

Gewinn betrug Fr. 12'194.75. Die Rücklagen von Fr. 20'000.-- für den Erwerb einer eigenen Liegenschaft wurden gemäss Bilanz per 31. Dezember 2016 unter dem Fremdkapital bilanziert.

6.2. Mitglieder des Vorstandes sind gemäss Protokoll der Gründungsversammlung vom 8. Dezember 2012 lediglich B.____ als Präsident und D.____ als Vizepräsidentin. Festzuhalten gilt, dass der Präsident des Vereins in den Jahren 2014 und 2015 jeweils einen Betrag von Fr. 28'000.-- gespendet hat, wobei es sich im Jahr 2015 überdies um den einzigen Beitrag handelte, da im Jahr 2015 keinerlei Unterstützungs-, Sponsoren- oder Mitgliederbeiträge bilanziert sind. Des Weiteren ist die Rücklage von Fr. 20'000.-- im Jahr 2015 und damit in der Startphase des Vereins zum Erwerb einer eigenen Liegenschaft auffällig. Weiter fällt auf, dass lediglich im Jahr 2013 Fr. 200.-- Mitgliederbeiträge einbezahlt wurden. In den folgenden Jahren sind keine Mitgliederbeiträge verbucht, was nahe legt, dass der Verein keine Mitglieder hat, da aufgrund von Ziff. 3 und 6 der Statuten davon auszugehen ist, dass die Mitglieder grundsätzlich einen Mitgliederbeitrag zu begleichen haben. Daran ändert auch die vom Beschwerdeführer mit der Beschwerde an das Kantonsgericht eingereichte Liste mit dem Titel "Liste des Teams (aktive Vereinsmitglieder und Helfer) per 24. Juli 2018" nichts.

6.3. Die obigen Zahlen zeigen, dass der Verein in den drei Jahren 2014 bis 2016 – bei einem vergleichsweise bescheidenen Umsatz – einen Gewinn in der Höhe von rund Fr. 46'140.-- akkumuliert hat. In den Jahren 2014 und 2015 hat der Präsident einen Betrag von gesamthaft Fr. 56'000.-- gespendet. Der Gewinn basiert damit primär auf den Spenden des Präsidenten. Ein weiterer grosser Teil des Gewinns lässt sich überdies aus dem Lohnverzicht der Vizepräsidentin und Partnerin des Präsidenten ableiten. In den Jahren 2014 bis 2016 erbrachte sie gemäss eigenen Angaben jeweils mindestens Leistungen in der Höhe von Fr. 70'371.--, liess sich jedoch nur einen monatlichen AHV-pflichtigen Bruttolohn von Fr. 800.-- ausrichten. Damit entsteht der Eindruck, dass eine allfällige gemeinnützige Tätigkeit – wie von der Vorinstanz bereits ausgeführt – nicht dem Verein selbst, sondern vielmehr dem Präsidenten und der Vizepräsidentin zuzuschreiben ist. Die Kinderbetreuung ist die einzige buchhalterisch nachgewiesene Aktivität des Vereins und nicht nur eine Nebentätigkeit, die dem Verein zur Verbesserung der finanziellen Situation zusätzliche Mittel für einen anderen gemeinnützigen Verwendungszweck erschliessen soll. Die Spenden des Präsidenten wären im bezahlten Umfang nicht nötig gewesen, um die Vereinsaktivitäten aufrecht zu erhalten. Der Präsident hat mit den Spenden bewusst einen Gewinn generiert. Gewinn wurde angehäuft und nicht dem Vereinszweck entsprechend gemeinnützig verwendet. Die Thesaurierung des Gewinns und somit die Nichtverwendung der Spenden für die Erfüllung des Vereinszwecks schliesst die Qualifikation als gemeinnütziger Verein aus. Daran vermögen, wie anschliessend zu zeigen sein wird, auch die Einwände des Beschwerdeführers nichts zu ändern. Im Übrigen ist auffallend, dass die Vizepräsidentin gemäss Steuererklärung 2014 bis 2016 in diesen drei Jahren jeweils ein jährliches Einkommen von lediglich rund Fr. 8'900.-- erzielte, wobei sie so gut wie über kein Vermögen verfügte, womit sich die Frage stellt, wie sie ihren Lebensunterhalt finanziert hat. Die Erklärung, sie lebe sehr sparsam, überzeugt nicht gänzlich, da mit diesem Einkommen auch nicht ein sparsames Leben bestreitbar ist.

6.4.1. Der Beschwerdeführer macht in seiner Replik geltend, dass er nur zu circa 40 % im Bereich Frühförderung und Kinderbetreuung tätig sei. Wie im Vereinszweck statuiert, verfolge der Verein v.a. auch die Förderung und Unterstützung benachteiligter und hilfsbedürftiger Personen. Dies gehe aus den Randziffern 17 f. der Beschwerde hervor. Diese Tätigkeiten würden – entgegen der Darlegung der Vorinstanz – keine sogenannte Nebentätigkeit des Beschwerdeführers darstellen. Die hilfsbedürftigen Personen würden diese Leistungen unentgeltlich erhalten. Der Beschwerdeführer erhalte somit keine Einnahmen, welche zu verbuchen wären. Die Leistungen würden zudem unentgeltlich durch die Mitglieder des Beschwerdeführers erbracht, womit eine Verbuchung im Aufwand des Beschwerdeführers ebenfalls ausgeschlossen sei. Eine Erfassung in der Buchhaltung des Beschwerdeführers sei somit gar nicht möglich, sie wäre im Gegenteil sogar unzulässig.

6.4.2. In den genannten Randziffern 17 f. der Beschwerdebegründung wird bezüglich der Jahre 2013 bis 2016 geltend gemacht, dass der Beschwerdeführer sich zusätzlich zu der Arbeit mit Kindern in den Bereichen Stellensuche und -vermittlung sowie Erwachsenenbildung engagiere. Er biete Interessierten und Stellensuchenden die Möglichkeit, Arbeitserfahrungen im Bereich Kleinkindererziehung zu sammeln, und erteile diesen Personen Feedbacks und Referenzen für deren Stellensuche. Im Jahr 2015 habe der Beschwerdeführer Dienstleistungen dieser Art im Umfang von Fr. 784.-- und im Jahr 2016 von Fr. 1'176.-- ehrenamtlich erbracht. Des Weiteren unterstütze und berate der Beschwerdeführer kostenlos Eltern beim Verfassen von Bewerbungsschreiben und Lebensläufen. Auch begleite und unterstütze er unentgeltlich Eltern etwa bei Vorliegen sprachlicher Defizite bei Gesprächen im Kindergarten bzw. in der Schule. Im Jahr 2014 habe der Beschwerdeführer ehrenamtlich Dienstleistungen dieser Art im Umfang von rund Fr. 1'400.--, im Jahr 2015 von Fr. 5'800.-- und im Jahr 2016 von Fr. 8'700.-- erbracht.

6.4.3. Diese Ausführungen in der Beschwerdebegründung untermauern im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers, dass das Steuergericht zu Recht zum Schluss gekommen ist, dass die Kinderbetreuung nicht nur eine Nebentätigkeit, sondern die Haupttätigkeit des Vereins ist, da alleine die ehrenamtlich erbrachten Leistungen der Vizepäsidentin für die Kinderbetreuung gemäss eigenen Angaben bereits monatlich Fr. 5'864.-- und damit jährlich Fr. 70'368.-- ausmachen und somit die in den Randziffern 17 f. der Beschwerde genannten Tätigkeiten daneben vernachlässigbar sind.

7.1. Der Beschwerdeführer beruft sich bei der Begründung seiner Beschwerde immer wieder und vor allem in Bezug auf das Thema der Herkunft der Spenden und auf die Frage, wer die Opfer erbringe, auf den BGE 76 I 197 vom 19. Oktober 1950. Er macht geltend, das Bundesgericht habe bereits in diesem Leitentscheid bestätigt, dass das Erbringen einer ehrenamtlichen Tätigkeit ein Opfer der ehrenamtlich arbeitenden Personen zu Gunsten eines höheren, gemeinnützigen Zwecks darstelle und damit nicht ein Gewinn der juristischen Person erzielt werden solle. Das Bundesgericht habe dort ausgeführt, dass diese aufopfernde Tätigkeit um des höheren Zwecks willen entfaltet werde, welchem das Heim gewidmet sei, und nicht etwa, um den Betrieb rentabler zu gestalten. Die dank diesen billigen Arbeitskräften erzielte Einsparung werde natürlich bei der Kalkulation in Anschlag gebracht; ohne sie müssten entweder die ordentlichen Pensionspreise erhöht oder die Vergünstigungen für Minderbemittelte einge-

schränkt werden. Des Weiteren führt der Beschwerdeführer aus, dass die Gewinne einzig durch Spendenüberschüsse entstanden seien, welche in Geld oder Arbeitsleistung erbracht worden seien. Wer die Spendenbeiträge leiste, sei gemäss besagtem Bundesgerichtsentscheid nicht relevant. Relevant sei, dass der thesaurierte Gewinn nur für steuerbefreite Zwecke verwendet werden dürfe. Die Thesaurierung dieser Gewinne sei vorliegendenfalls zweckgebunden geschehen für den zukünftigen Erwerb einer Liegenschaft bzw. im Hinblick auf die Erfüllung der gemeinnützigen Tätigkeit.

7.2. Im BGE 76 I 197 ff. vom 19. Oktober 1950 ging es um ein Kur- und Erholungsheim mit dem Namen Bergruh, welches einerseits Gäste beherbergte, welche einen angemessenen Preis bezahlten, andererseits wurde mittellosen und bedürftigen Gästen der Preis ganz oder teilweise erlassen. Das Heim wurde von drei bis vier Schwestern des Institutes Baldegg geleitet. Die Schwestern wurden dem Heim zugeteilt und sie bzw. ihr Mutterhaus verzichteten auf ein angemessenes Entgelt für die Leitung des Heims. Daneben wirkten vier bezahlte Angestellte. Die Mitglieder des Vereinsvorstandes übten ihre Tätigkeit nahezu unentgeltlich aus. Das Heim erhielt finanzielle Spenden von Mitgliedern und Dritten, die grösste genannte Zuwendung erbrachte eine Krankenkasse.

7.3. Im angefochtenen Entscheid des Steuergerichts wird ausgeführt, dass der Eindruck entstehe, dass die gemeinnützige Tätigkeit, wenn überhaupt, nicht dem Verein selbst, sondern vielmehr dem Präsidenten und der Vizepräsidentin zuzuschreiben sei. Dies wurde damit begründet, dass die einzigen namhaften Spenden vom Präsidenten des Vereins getätigt worden seien, der Gewinn in erster Linie auf diese Spenden zurückzuführen sei und der weitgehende Lohnverzicht der Vizepräsidentin einer der weiteren massgeblichen Gründe sei, weshalb der Verein Gewinne schreibe. In der Vernehmlassung des Steuergerichts vom 21. August 2018 wird erläutert, dass der Eindruck entstehe, der Verein diene als privates Sparvehikel, das eine gesetzlich nicht vorgesehene Form von steuerprivilegiertem Bausparen ermöglichen solle. Damit wird unter anderem auch die starke Personenbezogenheit zwischen Beschwerdeführer, Präsidenten und Vizepräsidentin angesprochen. So wird in der Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 7. August 2018 festgehalten, dass sich die starke Personenbezogenheit in den Spenden des grössten und einzigen Spenders, nämlich des Vereinspräsidenten, in den Berichtsjahren 2014 und 2015 zeige. Hingegen verfüge seine Partnerin (Vizepräsidentin), welche im Verein die operative Tätigkeit der Kinderbetreuung wahrnehme, über kein existenzielles Einkommen und Vermögen. Ein Opfer erbringe deshalb nicht der Beschwerdeführer, sondern allfällig nur der Vereinsvorstand (Präsident und Vizepräsidentin), wobei die angeführte ehrenamtliche Tätigkeit und der Verzicht auf eine angemessene Entschädigung vor dem Hintergrund der erwähnten Einkommenssituation und der notwendigen Finanzierung des Lebensunterhalts völlig unüblich bzw. nicht alltäglich erscheinen würden. Der Beschwerdeführer selbst habe sich hingegen gemäss den Jahresabschlüssen offiziell gewinnbringend betätigt.

7.4. Festzuhalten gilt, dass im BGE 76 I 197 ff. im Gegensatz zum vorliegenden Fall der grösste Spender eine Krankenkasse war und somit ein unbeteiligter Dritter. Des Weiteren verzichteten die Schwestern, welche das Heim leiteten, auf eine angemessene Entschädigung, jedoch standen diese Schwestern anders als im vorliegenden Fall nicht in einer speziellen Be-

ziehung zum Heim oder zu dessen Vorstandsmitgliedern. Eigene Interessen der Schwestern oder des Mutterhauses waren nicht erkennbar, denn wären die Schwestern vom Mutterhaus nicht mit der Heimleitung betraut worden, wären sie im Mutterhaus oder anderswo mit anderen Aufgaben betraut worden und wären mit grösster Wahrscheinlichkeit wiederum nicht angemessen entlohnt worden. Demzufolge liegt im Fall des Heimes Bergruh die im vorliegenden Fall ersichtliche Personenbezogenheit nicht vor. Es entsteht – anders als im vorliegenden Fall – aufgrund des Sachverhalts nicht der Eindruck, dass die hauptsächlich involvierten Personen primär eigene Interessen verfolgen würden. Der angeführte Bundesgerichtentscheid ist demzufolge nicht mit dem vorliegenden Fall vergleichbar.

Des Weiteren darf erwähnt werden, dass dieser Bundesgerichtentscheid beinahe 70 Jahre alt ist und die Frage, ob er heute gleich entschieden würde, durchaus gestellt werden darf. So gibt es auch in der Literatur Stimmen, die sich diese Frage stellen (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 56 Rz 90).

8.1. Der Beschwerdeführer stützt sich in seiner Beschwerde zudem auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012, 2C_2012 vom 17. August 2012 ab. In jenem Fall ging es um eine Stiftung, welche ein buddhistisches Meditationszentrum führte. Die Meditationskurse wurden durch Spenden finanziert. Einen Teil der Spenden leisteten auch die finanzstärkeren Meditationskursteilnehmer. Von Minderbemittelten wurde für die Kursbesuche keine Spende erwartet. Da sich das Meditationszentrum sehr entlegen befand, wurde im Meditationszentrum auch eine Pension betrieben, um den Teilnehmern Kost und Logis zu gewähren.

8.2. Das Bundesgericht führte in jenem Entscheid aus, dass eine Voraussetzung für die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit mithin darin bestehe, dass keine Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgt würden. Unternehmerische Zwecke gälten grundsätzlich nicht als gemeinnützig. Wo gleichwohl eine Erwerbstätigkeit bestehe, dürfe sie nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden. Praxis und Doktrin würden eine Erwerbstätigkeit billigen, sofern der kaufmännischen Tätigkeit, gemessen an der Gesamtheit der von der Institution ausgeübten gemeinnützigen Tätigkeit, eine blosser Hilfs- und untergeordnete Funktion zukomme. Wenn bei einer solchen "Annexität" nur die Selbstkosten (ohne Gewinnzuschlag) gedeckt würden, sei dies ein weiteres Indiz für eine Aktivität, die der Gemeinnützigkeit nicht abträglich sei. Hingegen qualifiziere die Tatsache allein, dass eine juristische Person nicht gewinnorientiert arbeite, ihre Tätigkeit nicht zwingend als gemeinnützig (Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012, 2C_252/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1.1, mit weiteren Hinweisen).

Das Bundesgericht kam in seinem Entscheid 2C_251/2012, 2C_252/2012 vom 17. August 2012 zum Schluss, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit (zu Selbstkosten) vorab auf den Pensionsbetrieb beziehe. Demgegenüber folge der eigentliche Meditationszentrumsbetrieb, der fraglos im Mittelpunkt stehe, primär einem "Solidaritätskonzept". Der Pensionsbetrieb bilde in diesem Sinne die unabdingbare "logistische Basis", damit der Zentrumsbetrieb am entlegenen Ort überhaupt möglich sei.

8.3. Vorliegendenfalls bildet die Kinderbetreuung als wirtschaftliche Tätigkeit die Haupttätigkeit des Beschwerdeführers und nicht die "Annexstätigkeit". Damit ist der vorliegend zu beurteilende Fall nicht mit dem Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012, 2C_2012 vom 17. August 2012 vergleichbar. Des Weiteren wies die Stiftung – anders als der zu beurteilende Fall – keine Ertragsüberschüsse aus.

9. Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass es dem Beschwerdeführer nicht gelungen ist, die Gemeinnützigkeit seiner Tätigkeit zu beweisen, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist.

10. 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. 1'400.-- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Die Parteikosten werden wettgeschlagen (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 **erkannt**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin