



**Urteil vom 16. Oktober 2020 (510 20 52)**

---

**Steuerbefreiung**

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Gerichtsschreiberin E. Zäch

Parteien **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekurrentin**

gegen

**Taxations- und Erlasskommission**, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

**Rekursgegnerin 1**

A.\_\_\_\_,

**Rekursgegner 2**

betreffend **Staatssteuer / Steuerbefreiung**

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit undatiertem Schreiben (Poststempel 30. Dezember 2019) ersuchte der Verein A.\_\_\_\_ um Steuerbefreiung bzw. Spendenabzugsberechtigung.

### **B.**

Mit Entscheid vom 17. März 2020 hiess die kantonale Taxations- und Erlasskommission dieses Gesuch gut und befreite den Verein – unter dem Vorbehalt, dass die Statuten insofern anzupassen seien, dass bei Auflösung des Vereins das Vereinsvermögen einer wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreiten Institution mit gleicher oder ähnlicher Zwecksetzung zu übertragen sei – von der Staats- und Gemeindesteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Zur Begründung führte sie u.a. aus, gemäss den eingereichten Statuten bezwecke der Verein, ohne Verfolgung kommerzieller Zwecke oder Gewinnstreben, das gemeinsame Einstudieren von [...]musik unter professioneller Leitung und professioneller musikalischer Begleitung zwecks Durchführung von Konzerten und Auftritten. Diese Tätigkeit diene der Kulturförderung und sei damit gemeinnütziger Natur.

### **C.**

Mit Eingabe vom 12. Mai 2020 erhebt die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gegen diesen Entscheid Rekurs und begehrt unter Kostenfolge, der Entscheid der kantonalen Taxations- und Erlasskommission vom 17. März 2020 betreffend Gesuch um Steuerbefreiung und Aufnahme in die Liste derjenigen Institutionen, an die freiwillige Zuwendungen vom steuerbaren Einkommen abzugsfähig sind, sei aufzuheben und festzustellen, dass der Verein wegen fehlender Gemeinnützigkeit von der Staats- und Gemeindesteuer nicht befreit werden könne. Zur Begründung macht sie im Wesentlichen geltend, Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinn sei die – statutengemässe und tatsächliche – Betätigung zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, durch die zugunsten einer unbeschränkten Vielzahl Dritter uneigennützig auf Dauer Opfer erbracht würden. Sie werde nur angenommen, wenn erhebliche Leistungen im Dienst der Allgemeinheit erbracht würden. Eine bloss nützliche oder ideelle Tätigkeit genüge nicht. Im vorliegenden Fall beschränke sich die Förderung auf die Vereinsmitglieder, welche das gemeinsame Musizieren pflegen würden, d.h. der Verein verfolge damit auch Selbsthilfeszwecke zur Pflege von musikalischen Freizeitaktivitäten. Zwar würden unter professioneller Leitung und professioneller musikalischer Begleitung zwecks Durchführung von Konzerten und Auftritten, [...]musik gemeinsam einstudiert, sodass auch die Öffentlichkeit in den Genuss dieser Musik komme. Dabei stelle sich jedoch insbesondere die Frage des altruistischen Elements, d.h. ob der Chor durch seine Auftritte ein Opfer zugunsten der Allgemeinheit erbringe. Durch eine zunehmende Professionalisierung eines Chors finde in erster Linie eine Bewegung in Richtung Gewinnstrebigkeit statt. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung stehe gerade das gemeinsame Musizieren und das gesellige Beisammensein bzw. die Förderung der eigenen Interessen im Vordergrund und nicht der gemeinnützige Dienst an der Öffentlichkeit. Erst wenn ein Chor über einen gewissen Bekanntheitsgrad verfüge, d.h. soweit professionalisiert sei, dass dieser einen Gewinn erwirtschaften könne und dann die Konzerte unentgeltlich bzw. nur gegen einen bescheidenen Obulus durchgeführt würden und so die breite Öffentlichkeit in den Genuss dieser Konzerte gelangen würde, wären die Voraussetzungen einer Gemeinnützigkeit gegeben.

Mit Vernehmlassung vom 25. Juni 2020 beantragt die Rekursgegnerin 1 die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung bringt sie insbesondere vor, bei Gesangsvereinen und Orchestern beschränke sich die Förderung einerseits zwangsläufig auch immer auf die Vereinsmitglieder selbst, welche das gemeinsame Singen bzw. Musizieren pflegen, d.h. der Verein verfolge damit auch Selbsthilfeszwecke zur Pflege musikalischer Freizeitaktivitäten. Auf der anderen Seite würden oftmals unter professioneller Anleitung auch Auftritte für die Allgemeinheit geprobt, sodass die Öffentlichkeit mehr oder weniger regelmässig in den Genuss dieser Form von Gesangs- und Musikkultur komme. Bei der Abgrenzung zwischen rein geselligem Zusammensein unter Pflege des gemeinsamen Hobbys von einer gemeinnützigen Form im Sinne der Kulturförderung müsse zwangsläufig eine objektive Abgrenzung vorgenommen werden, inwieweit solche öffentlichen Auftritte kulturfördernden Charakter aufweisen würden. Wenn öffentliche Auftritte kulturell bzw. musikalisch auf hohem Niveau und damit professionell erfolgen würden, liege die Grenze zur möglichen Kommerzialisierung zwar wohl etwas näher, dafür werde der gemeinnützige Charakter im Sinne der Kulturförderung und das Allgemeininteresse aber umso mehr erfüllt als z.B. bei bloss lokalen Musikvereinen, bei denen meist die Geselligkeit und Pflege des gemeinsamen Hobbys im Vordergrund stünden. Die Kommission sei deshalb zum Schluss gelangt, dass eine Gemeinnützigkeit nur dann vorliegen könne, wenn die gemeinsamen Singproben überwiegend auf die öffentlichen Auftritte und Darbietungen ausgerichtet seien – was im vorliegenden Fall nicht nur statutarisch, sondern auch in tatsächlicher Hinsicht nachweislich zutrefte.

Der Rekursgegner 2 beantragt mit Eingabe vom 22. Juli 2020 ebenfalls die Abweisung des Rekurses. Er führt zur Begründung u.a. aus, der Verein umfasse über 100 Mitglieder aus verschiedenen Regionen der Schweiz, wonach von vornherein klar sei, dass für die einzelnen Mitglieder nicht das gesellige Beisammensein im Vordergrund stehen könne. Zudem sei der Verein auf die Öffentlichkeit und das Wohl Dritter ausgerichtet. Die Voraussetzung der Uneigennützigkeit des Vereins werde durch die Ehrenamtlichkeit des Vorstandes erfüllt. Überdies würden die Mitglieder des Vereins lange Anfahrtswege in Kauf nehmen, um an Proben oder Auftritten zum Wohle der Allgemeinheit teilnehmen zu können. Der Verein fördere mit seinem Angebot das Gemeinwohl. Seine Aktivitäten im kulturellen Bereich kämen der allgemeinen Bevölkerung zugute. Der Kreis der Personen, die die Konzerte besuchen können, sei offen.

Anlässlich der heutigen Parteiverhandlung vor dem Steuergericht halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

## **Erwägungen:**

### **1.**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 3'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

### **2.**

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Rekursgegner 2 die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt. Hierfür ist zu prüfen, ob er einen gemeinnützigen Zweck verfolgt. Da die Verfolgung öffentlicher Zwecke von keiner Partei geltend gemacht wird, rechtfertigt es sich, auf diesbezügliche Ausführungen zu verzichten.

**2.1.** Nach § 16 Abs. 1 lit. e StG und Art. 23 Abs. 1 lit. f des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) sind juristische Personen, die einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, von der Staats- und Gemeindesteuer befreit. Da diese Bestimmungen mit jener der Steuerbefreiung für juristische Personen auf Bundesebene (Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]) einhergehen, rechtfertigt es sich, zur Auslegung auch die Rechtsprechung und Literatur zur direkten Bundessteuer heranzuziehen. 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 dass dem Wirken – als subjektives Element – uneigennützige Motive zugrunde liegen, d.h. selbstlos, altruistisch gehandelt wird (vgl. GRETER/GRETER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 23 N 27). Die steuerbefreite Zwecksetzung muss tatsächlich verfolgt und verwirklicht werden; die hierzu bestimmten Mittel haben unwiderruflich dem gemeinnützigen Zweck zu dienen (vgl. Urteil des BGer vom 25. Juni 2020, 2C\_385/2020, E. 4.2.1; KS Nr. 12 ESTV vom 8. Juli 1994, Ziff. II, 2b ff.). Nicht jede Tätigkeit, die im Dienste der Allgemeinheit erbracht wird und in irgendeiner Weise auf die wirtschaftliche oder soziale Förderung einzelner Bevölkerungskreise gerichtet ist, liegt im Allgemeininteresse. Die verfolgten Zwecke müssen aus gesellschaftlicher Gesamtsicht als förderungswert erachtet werden. Als förderungswert gelten z.B. die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, Menschenrechte, Natur-, Heimat- und Tierschutz sowie Entwicklungshilfe (vgl. GRETER/GRETER, a.a.O., Art. 23 N 27a). Hält sich eine wirtschaftliche Betätigung in einem untergeordneten Rahmen zur altruistischen Tätigkeit, so schliesst sie eine Steuerbefreiung nicht aus. Ein Allgemeininteresse wird weiter regelmässig nur dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist (vgl. KS Nr. 12 ESTV vom 8. Juli 1994, Ziff. II, 3b; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 7. April 2017, 510 17 8, E. 2b). Uneigennützigkeit im steuerrechtlichen Sinne fehlt, wenn ausschliesslich oder neben gemeinnützigen Zielen unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person oder Sonderinter-

ressen 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 (vgl. GRETER/GRETER, a.a.O., Art. 23 N 27d).

**2.2.** A.\_\_\_\_\_ ist ein Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210). Gemäss seinen Statuten bezweckt er, ohne Verfolgung kommerzieller Zwecke oder Gewinnstreben, das gemeinsame Einstudieren von [...]musik unter professioneller Leitung und professioneller musikalischer Begleitung zwecks Durchführung von Konzerten und Auftritten.

**2.3.** Gemäss Art. 127 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) sind bei der Besteuerung insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Damit sich eine Ausnahme von der Besteuerung mit einer gleichmässigen Besteuerung vereinbaren lässt, ist sie eng zu fassen.

**2.4.** Die Gemeinnützigkeit ist auch als Antonym zur Eigennützigkeit zu verstehen. Letztere ist klassischerweise gegeben, wenn monetäre Ziele verfolgt werden. Gewinnabsichten sind aber nicht zwingend vorausgesetzt. Eigennützigkeit kann auch nicht monetärer Art sein. Beispielsweise kann sie darin bestehen, dass Mitglieder eines Vereins an einem schönen Erlebnis teilhaben können oder sie selber durch ihr gemeinsames Zusammenwirken von einer Aktivität profitieren, wie z.B. bei einer Mannschaftssportart oder einem Musikverein, bei denen in der Gruppe gespielt bzw. musiziert wird. Eine solche Tätigkeit kann gar nicht alleine erbracht werden; es braucht gezwungenermassen mehrere Personen für die Ausübung eines Mannschaftssports oder um als Musikgruppe aufzutreten. In diesen Fällen werden demnach auch Interessen der Mitglieder verfolgt, was wie bereits erwähnt im Allgemeinen gegen eine Gemeinnützigkeit spricht.

**2.5.** Im vorliegenden Fall ist bei der Beurteilung der Gemeinnützigkeit insbesondere fraglich, worin der Beweggrund für die Ausübung der Tätigkeit des A.\_\_\_\_\_ – also das gemeinsame Einstudieren von [...]musik zwecks Durchführung von Konzerten und Auftritten – liegt. Einerseits mögen altruistische Motive gegeben sein, welche sich dadurch zeigen, dass der Verein mit der Musik anderen Menschen eine Freude machen oder sie damit berühren möchte. Andererseits liegen auch eigennützige Beweggründe vor, indem die Sängerinnen und Sänger gerne gemeinsam singen und ihr Hobby ausüben und von der Mitwirkung in einem qualitativ hochstehenden Chor profitieren möchten. Wie auch die Rekurrentin zutreffend ausführt, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass bei einem Chor wie dem vorliegenden die eigene Freude bzw. das gemeinsame Singen das Hauptmotiv der Tätigkeit darstellt. Es kann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass der Selbsthilfzweck im Vergleich zu den gemeinnützigen Zielen lediglich in untergeordneter Weise verfolgt wird.

**2.6.** Der Rekursgegner 2 macht in der Vernehmlassung und anlässlich der heutigen Verhandlung geltend, ein Opfererbringen sei darin zu sehen, dass der Vorstand ehrenamtlich arbeite und die Sängerinnen und Sänger lange Anfahrtswege zur Probe auf sich nehmen müssten so-

wie die Reise zum Auftrittsort ganz oder teilweise selber zu übernehmen hätten. Darin liegt zwar ein gewisses Opfererbringen. Allerdings sind es primär die Mitgliederinnen und Mitglieder des Chors, welche die Opfer erbringen und nicht der Verein selbst. Es spricht zwar dafür, dass der Selbsthilfeszweck der einzelnen Mitglieder dadurch etwas in den Hintergrund rückt. Allerdings genügt dies nicht, um ein altruistisches Handeln bzw. ein Opfererbringen des Vereins anzunehmen.

**2.7.** Hinsichtlich des Destinatärkreises ist im Übrigen festzuhalten, dass zwischen den Proben einerseits und den Auftritten andererseits zu differenzieren ist. Die Leistungen in den Proben finden nur gegenüber den Mitgliedern des Vereins statt, womit der Kreis der begünstigten Personen begrenzt bzw. nicht offen ist. Erst wenn ein Auftritt stattfindet, ist der Kreis der Destinatäre offen und die Allgemeinheit kann in den Genuss der Leistungen kommen. Wie es sich mit dieser Thematik im vorliegenden Fall im Einzelnen verhält, kann jedoch offenbleiben: Aufgrund des bereits Ausgeführten ist vorliegend jedenfalls erstellt, dass eine Gemeinnützigkeit gemäss § 16 Abs. 1 lit. e StG nicht gegeben ist. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass Ausnahmen von der Besteuerung eng zu fassen sind. Deshalb erweist sich der Rekurs als begründet und ist entsprechend gutzuheissen.

### **3.**

Gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt, welche im vorliegenden Fall die Rekursgegnerin 1 und der Rekursgegner 2 wären. Allerdings rechtfertigt es sich in diesem Fall von einer Kostenerhebung abzusehen. Der von der Rekurrentin bereits bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist ihr zurückzuerstatten.

**Demgemäss erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

**2.**

Es werden keine Kosten erhoben. Der von der Rekurrentin bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 500.-- wird ihr zurückerstattet.

**3.**

Mitteilung an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3), die Gemeinde B.\_\_\_\_ (1), die Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft (1) sowie den Rekursgegner 2 (1).