

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2010/116 vom 9. November 2010

Sg Verwaltungsgericht, 2010-11-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2010_116

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2010/116 du 9 novembre 2010

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2010/116 del 9 novembre 2010

Regeste

Steuerrecht, Art. 80 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 23 Abs. 1 StHG (SR 642.14). Einem privatrechtlich organisierten Verein, dessen Mitglieder kantonale evangelisch-reformierte Landeskirchen sind, wurde die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer zu Recht verweigert (Verwaltungsgericht, B 2010/116).

Erwägungen

E. 1

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert, und die Beschwerdeeingabe vom 14. Mai 2010 sowie deren Ergänzung vom 18. Juni 2010 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

E. 2

Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs wegen ungenügender tatsächlicher und rechtlicher Begründung. Ferner macht sie geltend, die Vorinstanz habe gegen das Verbot des überspitzten Formalismus verstossen.

E. 2.1

Art. 29 Abs. 2 BV gewährt den Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Das Bundesgericht leitet aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs in ständiger Rechtsprechung die Pflicht der Behörden ab, ihre Verfügungen und Entscheide zu begründen. Der von einem Entscheid oder einer Verfügung Betroffene soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat; die Begründung muss deshalb so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid oder die Verfügung gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann, d.h. sie muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die sich der Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist jedoch, dass sich der Entscheid mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (vgl. statt vieler BGE 133 III 445 E. 3.3. mit weiteren Hinweisen; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1706).

E. 2.2

Diesen Anforderungen wird der vorinstanzliche Entscheid gerecht, indem er darlegt, aus welchen Überlegungen die Vorinstanz die Steuerbefreiung für die Beschwerdeführerin

ablehnte. Namentlich setzt sich der Entscheid ausführlich damit auseinander, weshalb der Zweck der Beschwerdeführerin zwar eine Steuerbefreiung gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. g oder h StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. f oder g StHG rechtfertige, nicht aber eine Ausdehnung des Begriffs der öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt über dessen Wortsinn hinaus. Demgegenüber zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, inwiefern der angefochtene Entscheid an einer ungenügenden Begründung leidet, sondern beschränkt sich auf das Erheben eines pauschalen Vorwurfs. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist vor diesem Hintergrund weder dargetan noch ersichtlich.

E. 2.3

Überspitzter Formalismus ist eine besondere Form der Rechtsverweigerung. Sie liegt vor, wenn eine Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und damit dem Bürger den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt, oder wenn sie Formvorschriften zum blossen Selbstzweck anwendet und dadurch die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder verhindert (Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 72; Häfelin/Müller/ Uhlmann, a.a.O., Rz. 1661).

E. 2.4

Vorliegend ist nicht ersichtlich, inwiefern der vorinstanzliche Entscheid gegen das Verbot des überspitzten Formalismus verstossen soll. Soweit sich die Beschwerdeführerin auf die ihrer Ansicht nach "völlig antiquierte formalistische Begriffsjuristerei" der Vorinstanz beziehen wollte, geht ihre Rüge auf jeden Fall ins Leere. Die Beschwerdeführerin mag zwar der Ansicht sein, die Vorinstanz wende Art. 80 Abs. 1 StG bzw. Art. 23 Abs. 1 StHG formalistisch an, wenn sie sie der Grundstückgewinnsteuer unterstelle; indes geht es dabei lediglich um die Auslegung des materiellen Steuerrechts, genau genommen um den Anwendungsbereich der Steuerbefreiungstatbestände gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. c und d StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG. Weder wird der Beschwerdeführerin damit der Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt, noch handelt es sich um eine - übertrieben strenge - Handhabung formeller Vorschriften. Von einem Verstoss gegen das Verbot des überspitzten Formalismus kann daher in keiner Weise die Rede sein.

E. 3

Streitig im Beschwerdeverfahren ist einzig die Frage, ob für die Beschwerdeführerin die Steuerbefreiung nach Art. 80 Abs. 1 lit. c oder d StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG gilt und sie demgemäss auch für die Grundstückgewinnsteuer von der Steuererhebung befreit ist, oder ob es sich bei der Beschwerdeführerin um eine gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. g oder h StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. f oder g StHG befreite juristische Person handelt, für die in bezug auf die Grundstückgewinnsteuer keine Steuerbefreiung gewährt werden kann. Die Höhe der veranlagten Steuer ist hingegen nicht mehr Streitgegenstand.

E. 3.1

Gemäss Art. 70 Abs. 1 lit. b StG sind die Vereine, die Stiftungen, die Korporationen des Privatrechts sowie die Körperschaften und die Anstalten des öffentlichen Rechts als juristische Personen zu besteuern. Da es sich bei der Beschwerdeführerin unbestrittenermassen um einen privatrechtlichen Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210) handelt, ist sie offensichtlich ein Steuersubjekt im Sinne der genannten Bestimmung und damit grundsätzlich steuerpflichtig. Die Verfahrensbeteiligten sind sich indes einig, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um

eine gestützt auf den Ausnahmekatalog von Art. 80 Abs. 1 lit. a bis j StG von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreite juristische Person handelt.

E. 3.2

Von der Steuerpflicht befreit sind gemäss Art. 80 Abs. 1 StG im einzelnen der katholische und der evangelische Konfessionsteil sowie ihre Anstalten, die Christkatholische Kirchgemeinde St. Gallen und die Israelitische Gemeinde St. Gallen (lit. c) sowie die politischen Gemeinden, die Schul-, die katholischen und die evangelischen Kirchgemeinden sowie ihre Anstalten (lit. d). Ebenfalls befreit sind die juristischen Personen, die entweder öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (lit. g) oder die kantonale oder gesamtschweizerische Kultuszwecke (lit. h) verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Mit dieser gesetzlichen Regelung bewegt sich das st. gallische Steuerrecht im Rahmen der bundesrechtlichen Vorgaben: während gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften des Kantons und ihre Anstalten nach Massgabe des kantonalen Rechts von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit sind, stimmt die st. gallische Regelung mit Art. 23 Abs. 1 lit. f und g StHG gar wortwörtlich überein. In bezug auf die Grundstückgewinnsteuer werden nach dem geltenden Steuergesetz Gewinne aus Veräusserungen von Grundstücken juristischer Personen, die gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. e bis h und j StG von der Steuerpflicht befreit sind, ausdrücklich der Grundstückgewinnsteuer unterstellt (Art. 130 Abs. 2 lit. c StG sowie Art. 80 Abs. 3 StG). Steuerbar sind dabei sowohl Gewinne aus dem Verkauf von Kapitalanlagen als auch – anders als noch unter dem Steuergesetz vom 23. Juni 1970 – von Betriebsliegenschaften. Jedoch können die betreffenden juristischen Personen bezüglich letzterer allenfalls Ersatzbeschaffung gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. e StG geltend machen (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 222). Auch diese Regelung ist im Einklang mit den bundesrechtlichen Vorgaben, wonach die in Art. 23 Abs. 1 lit. d bis g und i StHG genannten juristischen Personen in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer unterliegen (Art. 23 Abs. 4 StHG).

E. 3.3

Die Beschwerdeführerin rügt eine unvollständige und unrichtige Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz. Sie macht geltend, dass sowohl im Verfahren vor Verwaltungsbehörden als auch vor dem Verwaltungsgericht der Untersuchungsgrundsatz gelte und dass es, obschon die beteiligten Privaten – soweit zumutbar – zur Abklärung des Sachverhalts beizutragen hätten, demgemäss nicht Sache des Bürgers sei, das Tatsachenmaterial zu beschaffen. Bei ihren Mitgliedern handle es sich, entgegen der unzutreffenden Annahme der Vorinstanz, nur noch um die evangelisch-reformierten Kirchen der deutschsprachigen Schweiz, welche als offizielle Landeskirchen generell steuerbefreit seien, namentlich auch von der Grundstückgewinnsteuer. Die Vorinstanz habe ihr deshalb zu Unrecht gestützt auf die unzutreffende Meldung der Steuerbefreiung durch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt sowie gestützt auf den Wortlaut des Gesetzes das Recht auf Steuerbefreiung gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. c und d StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG abgesprochen. Da die evangelisch-reformierte Kirche grundsätzlich kantonale rechtlich organisiert sei, erfordere die überkantonale Zusammenarbeit ein gemeinsames Organ in Form eines Vereins. Entgegen der formaljuristischen Auffassung der Vorinstanz könne die Form jedoch nicht entscheidend sein, sondern ein derartiger

Verein sei, soweit die steuerbefreiten Kantonalkirchen Mitglieder seien und er der Aufgabenerfüllung der Kantonalkirchen diene, ebenso wie diese von der Grundstückgewinnsteuer zu befreien. Die Vorinstanz erwog demgegenüber, dass eine Befreiung der als privatrechtlicher Verein organisierten Beschwerdeführerin für die Grundstückgewinnsteuer nicht in Betracht falle. Bei der Beschwerdeführerin handle es sich weder um eine Kirchgemeinde im Sinne von Art. 80 Abs. 1 lit. d StG noch um den katholischen oder evangelischen Konfessionsteil oder eine von deren Anstalten, die Christkatholische Kirche St. Gallen oder die Israelitische Gemeinde St. Gallen (Art. 80 Abs. 1 lit. c StG). Auch stelle sie, was sie denn auch selber nicht geltend mache, keine Anstalt einer gestützt auf Art. 80 Abs. 1 lit. c und d StG steuerbefreiten juristischen Person dar. Angesichts des klaren und eindeutigen Wortlauts der gesetzlichen Vorgaben stehe somit eine ausdehnende Auslegung und Anwendung von Art. 80 Abs. 1 lit. c und d StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG nicht in Frage. Im weiteren führt die Vorinstanz aus, dass es sich bei der Beschwerdeführerin nicht nur um einen Zusammenschluss steuerbefreiter öffentlich-rechtlich anerkannter kirchlicher Körperschaften handle. Unter diesen Umständen bestünden auch keine Anhaltspunkte, dass die Bescheinigung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt bezüglich der Steuerbefreiung der Beschwerdeführerin unzutreffend sei. Im übrigen habe die Beschwerdeführerin trotz ihrer Beweislast für die Tatsache der Steuerbefreiung keine Berichtigung der Bescheinigung beigebracht.

E. 3.4

Eine unrichtige Sachverhaltsfeststellung liegt vor, wenn aus den vorhandenen Beweismaterialien unrichtige Schlüsse gezogen werden, insbesondere indem der Sachverhalt falsch oder aktenwidrig festgestellt wird oder indem die Beweise unrichtig gewürdigt werden. Ein unvollständig festgestellter Sachverhalt dagegen liegt vor, wenn entscheidrelevante Umstände nicht oder nicht ausreichend abgeklärt wurden. Umgekehrt bedeutet dies aber auch, dass eine unvollständige Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann gegeben ist, wenn nicht alles, was der Beschwerdeführer im Verfahren vor der oder den Vorinstanzen vorgebracht hat oder was sich im Umfeld einer Streitsache tatsächlich ereignet hat, abgeklärt worden ist (Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 587 f.).

E. 3.5

Die Vorinstanz ging gestützt auf das Protokoll der Gründungsversammlung vom 5. Dezember 1968 davon aus, Mitglieder der Beschwerdeführerin seien nicht nur steuerbefreite öffentlich-rechtlich anerkannte kirchliche Körperschaften, sondern auch verschiedene Missionsgesellschaften und die "Konferenz der Heimsekretäre". Die Beschwerdeführerin erwähnte in ihren vorinstanzlichen Eingaben zwar jeweils nur die evangelisch-reformierten Kirchen der deutschsprachigen kantonalen Landeskirchen ausdrücklich als Mitglieder, liess aber gleichzeitig das erwähnte Protokoll der Gründungsversammlung ins Recht legen. Es ist daher nachvollziehbar, wenn die Vorinstanz gestützt auf den von der Beschwerdeführerin eingereichten Beleg davon ausging, die dort erwähnten Organisationen seien nach wie vor ebenfalls Mitglieder der Beschwerdeführerin. Erstmals vor Verwaltungsgericht macht diese ausdrücklich geltend, die fraglichen Missionsgesellschaften sowie die Konferenz der Heimsekretäre seien aus dem Verein aus- und zur Mission 21 Evangelisches Missionswerk Basel übergetreten und belegt diese Behauptung - zumindest bezüglich der verschiedenen Missionsgesellschaften - mit einer schriftlichen Bestätigung des Leiters Finanzen der Mission 21 Evangelisches Missionswerk

Basel. Die Beschwerdeführerin macht indes keine Gründe geltend - und solche sind auch nicht ersichtlich -, weshalb sie diesen Beleg nicht bereits im vorinstanzlichen Verfahren hätte beibringen können, hätte sich damit doch der Irrtum der Vorinstanz vermeiden lassen. Es ist somit zutreffend, dass die Vorinstanz in bezug auf die Zusammensetzung der Mitgliederstruktur der Beschwerdeführerin von einer falschen Vorstellung ausging. Nachdem die irriige Sachverhaltsannahme jedoch, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen werden, ohnehin nicht von Relevanz für die rechtliche Beurteilung der Streitsache ist, ist dieser Fehler unbeachtlich, und es kann demgemäss auch offen bleiben, inwieweit die Beschwerdeführerin durch ihr Verhalten diesen Irrtum - wenigstens teilweise - mitverursacht hat. Immerhin ist sie an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass trotz Geltung der Untersuchungsmaxime die Pflicht der Veranlagungsbehörde zur Abklärung des massgeblichen Sachverhalts nicht uneingeschränkt besteht und die Veranlagungsbehörde nicht von Amtes wegen jegliche steuermindernden Tatsachen zu erforschen hat, zumal wenn die Steuerpflichtige ohnehin besser imstande ist, die entsprechenden Beweismittel beizubringen. In bezug auf die Beweislastregel gilt diesbezüglich der gefestigte Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 379 f., mit weiteren Hinweisen).

E. 3.6

In bezug auf die angeblich falsche Meldung der Steuerbefreiung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt unterlässt es die Beschwerdeführerin wiederum, eine Berichtigung der Bescheinigung beizubringen. Wie die Vorinstanz diesbezüglich zu Recht festgestellt hat, ist nicht ersichtlich, inwiefern die Meldung unzutreffend sein soll. Im übrigen ist ohnehin festzuhalten, dass für die Beurteilung der Steuerpflicht der Beschwerdeführerin für Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton St. Gallen gelegenen Grundstücken die Steuerbefreiungstatbestände nach dem Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt nicht massgeblich sind, sondern dies vielmehr gestützt auf das st. gallische Steuerrecht zu beurteilen ist, zumal es dem kantonalen Gesetzgeber unbenommen ist, weitere als die in Art. 23 Abs. 4 StHG erwähnten steuerbefreiten juristischen Personen ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen (vgl. Erwägung 3.7.1. hiernach).

E. 3.7

Im folgenden ist zu prüfen, ob entsprechend der Auffassung der Beschwerdeführerin die Befreiung eines privatrechtlichen Vereins von der Grundstückgewinnsteuer gerechtfertigt ist, soweit es sich bei den Mitgliedern ausschliesslich um steuerbefreite juristische Personen im Sinne von Art. 80 Abs. 1 lit. a bis d und i StG handelt, welche als solche von der Grundstückgewinnsteuer befreit sind, oder ob entsprechend der Meinung der Vorinstanzen Art. 80 Abs. 1 lit. c und d StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG eine solche über den klaren und eindeutigen Wortlaut hinausgehende Auslegung nicht zulassen.

E. 3.7.1

Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG statuiert, dass die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften des Kantons und ihre Anstalten nach Massgabe des kantonalen Rechts von der Steuer befreit sind. Das st. gallische Recht bewegt sich – wie ausgeführt - mit Art. 80 Abs. 1 lit. c und d StG im Rahmen dieser bundesrechtlichen Vorgaben. Aus der Formulierung von Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG ergibt sich, dass nur öffentlich-rechtliche Körperschaften des Kantons gestützt auf lit. c von der Steuer befreit

sind, und zwar – wie aus der Formulierung "und die anderen Gebietskörperschaften" ebenfalls ersichtlich ist – nur Gebietskörperschaften. Allerdings legt das Bundesgericht den Begriff der Gebietskörperschaft weit aus und erachtete im Rahmen der Auslegung der diesbezüglich gleichlautenden Bestimmung von Art. 56 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt DBG) alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften mit territorialen Elementen als vom Wortlaut erfasst. Von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind damit einzig jene Körperschaften, denen aufgrund des kantonalen Rechts die Verbindung zu einem bestimmten, auf der politischen Einteilung des Kantonsgebiets beruhenden Territorium gänzlich fehlt (BGE 125 II 179, E. 3a, mit weiteren Hinweisen). Art. 23 Abs. 4 StHG hält im weiteren fest, dass die in Abs. 1 lit. d-g und i genannten juristischen Personen in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Durch die Verwendung der Formulierung "in jedem Fall" wird deutlich, dass die betreffenden juristischen Personen ausnahmslos von der Grundstückgewinnsteuerpflicht erfasst sein sollen – unabhängig irgendwelcher im konkreten Fall vorliegender besonderer Merkmale. Folglich kann gestützt auf den Wortlaut von Absatz 4 für die Frage nach der Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer nicht relevant sein, wie sich die Eigentümerschaft oder Mitgliederstruktur einer gestützt auf Art. 23 Abs. 1 lit. f und g StHG steuerbefreiten juristischen Person zusammensetzt. Hätte der Gesetzgeber Raum für eine andere Auslegung lassen wollen, wäre keine derart absolute Formulierung erfolgt. Das Schrifttum geht demgemäss denn auch davon aus, dass der Vorbehalt von Art. 23 Abs. 4 StHG als Mindestvorschrift zu betrachten ist, wonach die in lit. d bis g und i genannten Institutionen zwingend der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen seien. Die Kantone verfügen nur insofern über Spielraum, als es ihnen frei steht, noch weitere steuerbefreite juristische Personen wie Gemeinden, Kirchgemeinden usw. ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen (vgl. M. Greter, in: Zweifel/ Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. Aufl., Basel-Genf-München 2002, Rz. 45 zu Art. 23 StHG, mit weiteren Hinweisen). Soweit die Formulierung von Art. 80 Abs. 3 StG nur einen Vorbehalt zugunsten der Grundstückgewinnsteuer macht, ist die kantonrechtliche Bestimmung vom Wortlaut her grundsätzlich weniger eindeutig als die Regelung in Art. 23 Abs. 4 StHG. Es kann indes offen bleiben, ob die st. gallische Regelung eine andere Interpretation zulässt, da die bundesgesetzlichen Vorgaben gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG im Fall widersprechenden kantonalen Rechts direkte Anwendung finden (vgl. dazu auch U. Cavelti, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung: Grenzen und Möglichkeiten, in: IFF Forum für Steuerrecht 2004, S. 106 ff.). Der klare und eindeutige Wortlaut von Art. 23 StHG ebenso wie von Art. 80 StG spricht, wie die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat, demnach gegen eine Befreiung der Beschwerdeführerin von der Grundstückgewinnsteuer.

E. 3.7.2

Aus den Materialien lässt sich entnehmen, dass im Kanton St. Gallen nach Einführung der Grundstückgewinnsteuer im Jahre 1955 noch sämtliche gemäss Art. 14 des Steuergesetzes vom 17. April 1944 von der Steuerpflicht gänzlich oder vorwiegend befreiten juristischen Personen von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen waren. Dies umfasste sowohl die öffentlich-rechtlichen Körperschaften als auch die übrigen steuerbefreiten juristischen Personen. Die Revision des Steuergesetzes im Jahre 1970 brachte eine Einschränkung insofern, als dass Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Eigentum von steuerbefreiten, nicht öffentlich-rechtlichen juristischen Personen nur noch dann von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen waren, wenn die Grundstücke unmittelbar öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken gedient hatten. Dies wurde damit begründet,

dass Grundbesitz, der lediglich der Kapitalanlage diene, für die Steuerbefreiung ausscheiden solle, da nicht einzusehen sei, weshalb z.B. eine ausserkantonale Personalfürsorgestiftung, welche st. gallische Liegenschaften zu Kapitalanlagezwecken erwerbe, bei einer späteren Veräusserung keine Grundstückgewinnsteuer bezahlen solle (vgl. ABl 1969, S. 851; ProtGR, 1968/72, Nr. 6, S. 577-782, S. 702). Ausgehend von den Vorgaben und Einschränkungen des übergeordneten Harmonisierungsrechts wurde das st. gallische Steuerrecht im Jahre 1997 schliesslich erneut revidiert. Während die allgemeinen Steuerbefreiungstatbestände materiell keine Änderungen erfuhren, d.h. im wesentlichen lediglich eine Anpassung an den Wortlaut von Art. 23 StHG sowie Art. 56 DBG und eine Aufteilung des bisherigen Steuerbefreiungsgrundes der Gemeinnützigkeit in neu zwei eigenständige Befreiungsgründe (lit. g und h) erfolgte (vgl. ABl 1997, S. 1028), wurden die Ausnahmen von der Grundstückgewinnsteuer weiter eingeschränkt, indem juristische Personen mit öffentlicher oder gemeinnütziger bzw. religiöser Zwecksetzung, die von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit sind, für Gewinne aus Grundstückveräusserungen auch dann keine Steuerbefreiung mehr beanspruchen können, wenn diese unmittelbar dem privilegierten Zweck gedient haben (Abl 1997, S. 988). Insgesamt ergibt sich somit aus den Materialien zur st. gallischen Steuergesetzgebung, dass die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer heute, anders als noch unter dem alten Recht, nur noch sehr restriktiv gewährt werden kann. Hinsichtlich der bundesrechtlichen Regelung fällt in Betracht, dass bereits der bundesrätliche Entwurf vom 25. Mai 1983 zum StHG (Art. 26) in bezug auf die vorliegend interessierenden Steuerbefreiungstatbestände weitgehend der heute geltenden Regelung entsprach (BBl 1983, S. 299). In der nationalrätlichen Beratung gab die Bestimmung insofern Anlass zu Diskussionen, als eine Minderheit die Ausgestaltung als Kann-Vorschrift beantragte. Dies wurde damit begründet, dass die gewählte Formulierung gezwungenermassen zu einer Besteuerung der Kirchen – wobei diesbezüglich die Veräusserung einer Immobilie durch eine kirchliche Stiftung als Beispiel angeführt wurde - und der gemeinnützigen Institutionen, aber auch der Sozialversicherungen wie AHV, Ausgleichskassen und Krankenversicherungen usw. führen würde, was wenig sinnvoll sei. Es sollte deshalb den Kantonen überlassen werden, ob sie solche Institutionen mit der Grundstückgewinnsteuer belegen wollen oder nicht. Die Mehrheit hielt dem jedoch entgegen, dass im Sinne der Harmonisierung keine Ausnahmen vorgesehen werden sollten und dass den betroffenen Institutionen ja das Mittel der Ersatzbeschaffung zur Verfügung stehe. Insbesondere gehe es darum, dem Missbrauch entgegen zu steuern und nach Möglichkeit zu verhindern, dass einzelne solcher Institutionen aus dem Liegenschaftshandel sozusagen ein Finanzierungsinstrument machen würden (AmtlBull N 1989, Voten Stucky und Reichling, S. 74). Daraus ergibt sich, dass es ein wesentliches Ziel des Bundesgesetzgebers war, die Befreiung in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer nur in einem sehr engen Rahmen zu gewähren, um den betreffenden Institutionen möglichst jeden Anreiz zu nehmen, sich über Kapitalgewinne aus Liegenschaftsverkäufen zu finanzieren. Nach Harmonisierungsrecht zulässig soll deshalb denn auch nur die Befreiung jener öffentlich-rechtlichen Körperschaften sein, bei denen spekulative Liegenschaftsgeschäfte kaum vorstellbar sind. Indem alle übrigen juristischen Personen mit gemeinnützigen oder öffentlichen sowie Kultuszwecken der Grundstückgewinnsteuer unterworfen werden, wird folglich dem Entstehen falscher Anreize, sich die benötigten finanziellen Mittel durch Liegenschaftskäufe und -verkäufe zu beschaffen, entgegen gewirkt (vgl. VGE 100.2009.5 des Verwaltungsgerichts Bern vom 28. August 2009, in: BVR 2010 S. 389-400, E. 3.4). Dabei war sich der historische Gesetzgeber

durchaus bewusst, dass die von ihm gewählte Regelung zur Besteuerung namentlich der Kirchen führen könnte, soweit sich diese für die Verfolgung ihrer Zwecke einer privatrechtlichen Organisationsform, wie zum Beispiel einer Stiftung oder eines Vereins, bedienen würden. Aus harmonisierungsrechtlichen Überlegungen wurde dies indes hingenommen, da keine neuen Ausnahmen geschaffen werden sollten (vgl. Votum Reichling, a.a.O., S. 74).

E. 3.7.3

Nichts anderes ergibt sich schliesslich mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung. In einem Entscheid aus dem Jahre 2001 stellte das Bundesgericht ohne weitere Begründung fest, dass für eine Kantonalbank, die ihre Tätigkeit in der Rechtsform einer öffentlich-rechtlichen Anstalt ausübt, vollumfänglich und vorbehaltlos die Steuerbefreiung von Art. 56 lit. b DBG - welcher in bezug auf die vorliegend interessierende Frage insoweit gleich lautet - zur Anwendung gelange, dieser Befreiungstatbestand nach einer Umwandlung in eine privatrechtliche Aktiengesellschaft jedoch ausser Betracht falle und nur noch jener von Art. 56 lit. g DBG denkbar sei (BGE 2A.254/2000 vom 2. April 2001, E. 2a). Ebenso deutlich stellte das Bundesgericht im Jahre 2004 fest, dass für das vormals gestützt auf Art. 56 lit. c DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG bzw. Art. 78 Abs. 1 lit. c des bündnerischen Steuergesetzes von jeder Steuerpflicht befreite Elektrizitätswerk Davos nach der Umwandlung in eine privatrechtliche Aktiengesellschaft trotz der Tatsache, dass das Aktienkapital weiterhin zu 100% von der Gemeinde gehalten wurde, nur noch die für juristische Personen geltenden Steuerbefreiungsgründe gemäss Art. 56 lit. g DBG, Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG sowie Art. 78 Abs. 1 lit. f des bündnerischen Steuergesetzes in Frage kommen können (BGE 131 II 3, E. 1).

E. 3.8

Zusammenfassend lässt sich somit feststellen, dass eine ausdehnende Auslegung von Art. 80 Abs. 1 lit. c und d StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG sich weder gestützt auf den klaren Wortlaut der Bestimmungen noch mit Blick auf den gesetzgeberischen Willen rechtfertigen lässt. Gleichermassen steht eine Anwendung der fraglichen Bestimmungen auf die als privatrechtlicher Verein organisierte Beschwerdeführerin im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ausser Frage.

E. 4

Sodann macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanz verstosse bezüglich der Pflicht zur Gleichbehandlung aller evangelisch-reformierten Kirchen gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 8 BV), das Willkürverbot und den Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV) sowie das Schlechterstellungs- und das Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV), sofern sie nicht wie die übrigen Kantonalkirchen von der Grundstückgewinnsteuerpflicht befreit werde. Desgleichen bringt die Beschwerdeführerin vor, die Situation beim Pflegeheim Werdenberg-Grabs liege fast gleich wie bei ihr, weshalb die Vorinstanz, indem sie dieses Heim von der Grundstückgewinnsteuer befreie, sie derselben jedoch unterstelle, ebenfalls das Gleichbehandlungsgebot nach Art. 8 BV, das Willkürverbot und das Vertrauensprinzip nach Art. 9 BV sowie das Schlechterstellungsverbot gegenüber einem Verein mit Sitz in einem anderen Kanton und das Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV verletzt habe.

E. 4.1

Die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin für Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken ergibt sich, wie ausgeführt, aus Art. 80 Abs. 1 lit. g und h StG in Verbindung mit Art. 80 Abs. 3 StG, lässt sich aber auch direkt aus dem Harmonisierungsrecht ableiten (Art. 23 Abs. 1 lit. f und g StHG in Verbindung mit Art. 23 Abs. 4 StHG), welches im Falle widersprechenden kantonalen Rechts direkt anwendbar (Art. 72 Abs. 2 StHG) und ungeachtet seiner Verfassungsmässigkeit massgebend ist (Art. 190 BV). Selbst wenn also die gesetzliche Ungleichbehandlung der Beschwerdeführerin und des Pflegeheims Werdenberg-Grabs sowie der evangelisch-reformierten Kantonalkirchen vor dem Gleichbehandlungsgrundsatz sachlich nicht gerechtfertigt sein sollte, würde dies somit nichts an der Steuerpflicht der Beschwerdeführerin ändern. Anders verhielte es sich höchstens dann, wenn sowohl das Pflegeheim Werdenberg-Grabs als auch die evangelisch-reformierten Kantonalkirchen aufgrund ihrer körperschaftlichen Struktur ebenfalls nur gestützt auf Art. 80 Abs. 1 lit. g oder h StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. f oder g StHG von der Steuer befreit werden könnten, jedoch von den kantonalen Behörden davon abweichend trotzdem unter Art. 80 Abs. 1 lit. c und d StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG subsumiert würden. Selbst in diesem Fall könnte die Beschwerdeführerin einen Anspruch auf Gleichbehandlung erst dann geltend machen, wenn diesbezüglich eine eigentliche gesetzwidrige Praxis bestünde und die Veranlagungsbehörde es ablehnen würde, diese aufzugeben (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 518, mit weiteren Hinweisen).

E. 4.2

Dergleichen wird von der Beschwerdeführerin jedoch nicht geltend gemacht. Vielmehr gesteht sie mit der Formulierung "fast gleich" bereits selber ein, dass die Situation beim Pflegeheim Werdenberg-Grabs zwar ähnlich wie bei ihr, aber eben keineswegs gleich liegt. Zutreffend ist, dass es sich bei beiden um juristische Personen handelt, deren Mitglieder gestützt auf Art. 80 Abs. 1 lit. c und d StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG vorbehaltlos von der Steuer – einschliesslich der Grundstückgewinnsteuer – befreit sind. Damit hat es aber auch schon sein Bewenden bezüglich der Gemeinsamkeiten zwischen der Beschwerdeführerin und dem Pflegeheim. Erstere untersteht als privatrechtlicher Verein keiner staatlichen Aufsicht und es ist ihr unbenommen, ihren Zweck zu ändern, oder – wie dies bereits im Zeitpunkt ihrer Gründung der Fall war – ihren Mitgliederkreis wieder auf weitere, nicht mehr gestützt auf Art. 80 Abs. 1 lit. c oder d StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG steuerbefreite juristische Personen auszudehnen, mithin kann sie gar Privatpersonen als Mitglieder aufnehmen. Demgegenüber handelt es sich beim Pflegeheim Werdenberg-Grabs um einen Zweckverband mehrerer Gemeinden und damit um eine auf kantonalem Recht beruhende öffentlich-rechtliche Körperschaft (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1447), welche wie die übrigen Gemeinden einer staatlichen Aufsicht untersteht (vgl. Art. 155 Abs. 2 des Gemeindegesetzes, sGS 151.2). Die Situation der Beschwerdeführerin ist somit keineswegs mit dem Pflegeheim Werdenberg-Grabs vergleichbar, welches als öffentlich-rechtliche Körperschaft zu Recht von der Grundstückgewinnsteuer befreit wurde. Nicht anders verhält es sich in bezug auf die evangelisch-reformierten Kantonalkirchen, bei welchen es sich ebenfalls um öffentlich-rechtliche Körperschaften handelt, die als solche vollumfänglich von der Steuer befreit sind.

E. 4.3

Ebenfalls nicht ersichtlich ist, inwiefern die Besteuerung der Beschwerdeführerin für Grundstücksgewinne gegen das Schlechterstellungs- und das Doppelbesteuerungsverbot

verstossen soll. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem hat das Bundesgericht aus dem verfassungsmässigen Verbot der Doppelbesteuerung abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei (BGE 131 I 253, E. 3.1, mit weiteren Hinweisen; BGE 131 I 286, E. 2.1). Die Besteuerung der Beschwerdeführerin stützt sich, wie ausgeführt, nicht auf ihren ausserkantonalen Sitz, sondern gründet in ihrer Rechtsform. Wie das Kantonale Steueramt somit zu Recht festgestellt hat, ist die Beschwerdeführerin als gestützt auf Art. 80 Abs. 1 lit. g oder h StG von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreiter privatrechtlicher Verein für Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Kanton St. Gallen steuerpflichtig - und zwar unabhängig davon, wo sie ihren Sitz hat. Unerfindlich ist des weiteren, inwiefern die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer bei der Beschwerdeführerin zu einem Verstoss gegen das Doppelbesteuerungsverbot führen soll.

E. 4.4

Nach dem Gesagten ist festzustellen, dass die von der Beschwerdeführerin gerügten Verletzungen des Gleichbehandlungsgebots (Art. 8 BV), des Willkürverbots (Art. 9 BV) sowie des Schlechterstellungs- und des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV) unbegründet bzw. weder dargetan noch ersichtlich sind.

E. 5

Insgesamt ergibt sich, dass es sich bei der als privatrechtlicher Verein organisierten Beschwerdeführerin zwar um eine gestützt auf Art. 80 Abs. 1 lit. g oder h StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. f oder g StHG steuerbefreite juristische Person handelt. Jedoch ist die Beschwerdeführerin gemäss den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben zwingend der Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen. Für eine ausdehnende Auslegung der kantonal- und der bundesrechtlichen Steuerbefreiungstatbestände besteht vorliegend angesichts des eindeutigen Wortlauts und mit Blick auf den klaren Willen des Gesetzgebers kein Raum. Auch die weiteren Rügen der Beschwerdeführerin sind unbegründet. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

E. 6

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 4'000.-- ist angemessen (Art. 13 Ziff. 622 Gerichtskostenstarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- ist anzurechnen. Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98bis VRP). Die Beschwerdeführerin ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf Kostenersatz (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176). Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt: 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen. 2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 4'000.-- trägt die Beschwerdeführerin,

unter Anrechnung des geleisteten Kostenvorschusses von Fr. 2'000.--. 3./ Ausseramtliche
Kosten werden nicht entschädigt. V. R. W. Der Präsident: Der
Gerichtsschreiber: Versand dieses Entscheides an: - die Beschwerdeführerin (durch
Rechtsanwalt Dr. iur. A.) - die Vorinstanz - den Beschwerdegegner am:
Rechtsmittelbelehrung: Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend
gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG und Art. 73
StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000
Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte
Originaltext. Quellen-URL siehe oben.