



Fall-Nr.: B 2017/63
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 01.08.2018
Entscheiddatum: 01.08.2018

Entscheid Verwaltungsgericht, 01.08.2018

Grundstückgewinnsteuer, Art. 80, 131 & 132 StG, Art. 12 & 23 StHG, Art. 80 Abs. 4 BVG. Der Eigentumswechsel der Grundstücke vom Kanton auf die SGPK erfolgte direkt gestützt auf das Gesetz. Indem die SGPK neben den Aktiven auch die Passiven übernahm, handelt es sich um eine entgeltliche Veräusserung. Da die ursprünglichen Versicherungskassen, welche per 1. Januar 2014 in die neu errichtete SGPK überführt wurden, nicht mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet waren, wurde die SGPK formalrechtlich nicht deren Rechtsnachfolgerin. Von einer rechtsformändernden Umwandlung kann unter diesen Umständen nicht gesprochen werden. Auch der Gesetzgeber ging von einer steuerbegründenden – und nicht von einer steueraufschiebenden – Veräusserung aus. Schliesslich konnte während der Eigentümerstellung des Kantons aufgrund seiner Befreiung von jeglicher Steuerpflicht nie eine latente Grundstückgewinnsteuerpflicht entstehen, die im Rahmen der Verselbständigung der SGPK auf diese hätte übertragen werden können. Der Schluss der Vorinstanz, die SGPK müsse sich bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer den während der Haltezeit durch den Kanton angefallenen Wertzuwachs auf die Liegenschaften nicht anrechnen lassen, ist daher nicht zu beanstanden (Verwaltungsgericht, B 2017/63).

Besetzung

Präsident Eugster; Vizepräsident Zürn, Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler und Verwaltungsrichterin Zindel; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte



St.Galler Gerichte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

St. Galler Pensionskasse, Rosenbergstrasse 52, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. HSG Jürg Jakob, Rosenbergstrasse 42b, 9000 St. Gallen,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Ref.Nrn. 000000 und 000001)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. Die St. Galler Pensionskasse (SGPK) ist eine öffentlich-rechtliche Stiftung mit Sitz in St. Gallen, die per 1. Januar 2014 aus der Versicherungskasse für das Staatspersonal



und der kantonalen Lehrerversicherungskasse – beide waren unselbständige öffentlich-rechtliche Anstalten des Kantons St. Gallen – hervorgegangen ist. Da die seit 1. Januar 2014 gültige Fassung von Art. 48 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40, BVG) vorsieht, dass registrierte Vorsorgeeinrichtungen die Rechtsform einer Stiftung haben oder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit sein müssen, mussten die beiden bisherigen Versicherungskassen rechtlich, organisatorisch und finanziell aus der Verwaltungsstruktur herausgelöst und verselbständigt werden. Aktiven und Passiven des Kantons, einschliesslich der Grundstücke, gingen auf die SGPK über. Diese wies den Immobilienbestand in der Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2014 mit CHF 786'247'757.79 aus, darunter unter anderem die Grundstücke Nrn. 002 und 003 an der A.__-strasse 04 und 05 in X.__.

Mit Tauschvertrag vom 6. Juni 2014 trat die SGPK die beiden im Grundbuchkreis X.__ gelegenen Grundstücke Nrn. 002 und 003 an die Z.__ ab. Im Gegenzug übertrug die Z.__ das Grundstück Nr. 0006 an der B.__-strasse 06 und 06a in Y.__ auf die SGPK. Der Wert der in X.__ gelegenen Grundstücke Nrn. 002 und 003 wurde – entsprechend der Bewertung per 31. Dezember 2013 gemäss Objektliste der Versicherungskasse für das Staatspersonal – auf CHF 3'383'000 festgelegt und derjenige des Grundstücks Nr. 0006 auf CHF 2'992'000. Der Tauschkaufpreis zugunsten der SGPK von CHF 391'000 wurde durch Banküberweisung getilgt. Gemäss den Vertragsbestimmungen erfolgte der Besitzeserwerb per 1. Juli 2014.

B. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierte die SGPK den Veräusserungserlös und den Erwerbspreis mit jeweils CHF 3'383'000. Unter Berücksichtigung der Nebenkosten von CHF 23'151 ergaben sich Anlagekosten von CHF 3'406'151 und kein steuerbarer Grundstücksgewinn. Das kantonale Steueramt setzte den Erwerbspreis dagegen auf insgesamt CHF 1'126'000 (CHF 568'000 für das Grundstück Nr. 002 und CHF 558'000 für das Grundstück Nr. 003) fest und berücksichtigte zusätzlich wertvermehrnde Aufwendungen von insgesamt CHF 848'321 bzw. CHF 424'321 je Grundstück. Mit Verfügungen vom 12. November 2014 veranlagte das kantonale Steueramt die SGPK für das Grundstück Nr. 002 mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 633'178 (Steuerbetrag CHF 148'461) und für das Grundstück Nr. 003 mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von



St.Galler Gerichte

CHF 752'029 (Steuerbetrag CHF 176'344). Es ging dabei davon aus, massgebend für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer seien die ursprünglichen Erwerbspreise; die Grundstücke Nrn. 002 und 003 seien vom Kanton St. Gallen am 1. September 1977 einzeln zu CHF 568'000 und CHF 558'000 erworben worden. Eine von der SGPK gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 17. Juni 2016 ab.

Gegen den Einspracheentscheid erhob die SGPK mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 7. Juli 2016 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Diese hiess das Rechtsmittel mit Entscheid vom 28. Februar 2017 gut und hob sowohl den Einspracheentscheid als auch die zugrundeliegenden Veranlagungsverfügungen vom 12. November 2014 auf. Zur Begründung führte sie zusammengefasst aus, die SGPK müsse sich bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer den während der Haltezeit durch den Kanton angefallenen Wertzuwachs auf den Liegenschaften Nrn. 002 und 003 nicht anrechnen lassen.

C. Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) erhob das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 31. März 2017 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 17. Juni 2016 sei zu bestätigen. Die Vorinstanz und die SGPK (Beschwerdegegnerin) beantragten in ihren Vernehmlassungen die Abweisung der Beschwerde.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten, den angefochtenen Entscheid und die Akten wird – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Die Rechtsprechung erfolgt in Fünferbesetzung, weil eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vom Verwaltungsgericht erstmals zu beurteilen ist (vgl. Art. 18 Abs. 3 lit. b Ziff. 1 und 4 des



Gerichtsgesetzes, sGS 941.1). Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung des Rechtsmittels berechtigt. Die Beschwerde gegen den am 1. März 2017 zugestellten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 31. März 2017 rechtzeitig erhoben und erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 und Abs. 2 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2. Unbestritten ist, dass die Beschwerdegegnerin trotz Steuerbefreiung nach Art. 80 Abs. 1 lit. e StG für ihre Grundstücksgewinne grundsätzlich steuerpflichtig ist (Art. 23 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz], SR 642.14, StHG; Art. 130 lit. c StG). Es kann daher auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (vgl. act. 2 E. 2 und 3 Ingress). Strittig ist dagegen, ob die Grundstücke Nrn. 002 und 003 per 1. Januar 2014 mit einer latenten Grundstücksgewinnsteuerschuld belastet vom Kanton St. Gallen an die Beschwerdegegnerin übergegangen sind oder ob es sich bei der Übertragung per 1. Januar 2014 um eine steuerbegründende Veräusserung gehandelt hat. Zu prüfen ist daher, wie der Übergang der Grundstücke vom Kanton auf die Beschwerdegegnerin steuerrechtlich zu beurteilen ist.

2.1.

2.1.1. Gemäss Art. 131 Abs. 1 StG gelten als Veräusserung jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück. Die wichtigsten Fälle der Veräusserung sind der Kauf, der Tausch, die Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft, eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft, Änderung im Bestand von Personengesellschaften, soweit dadurch die bisherigen Anteile verschoben werden, die Enteignung und die Zwangsverwertung (Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N 31 ff. zu Art. 12 StHG). Bei der Einlage eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Sacheinlage, Sachübernahme) handelt es sich um eine zivilrechtliche Übertragung an eine andere, selbständige Rechtsperson. Die Einbringung stellt eine Veräusserung dar und hat grundsätzlich zum aktuellen Verkehrswert (Marktwert) zu



geschehen (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 337).

2.1.2. Sämtliche zivilrechtlichen und ihnen gleichgestellten Veräusserungen lösen demnach eine Grundstückgewinnsteuer aus, sofern dabei ein Gewinn erzielt wird. Die Ausnahmen sind ausdrücklich und abschliessend im Steuergesetz geregelt. So wird bei den steueraufschiebenden Tatbeständen (noch) keine Grundstückgewinnsteuer erhoben, weil der Gesetzgeber bei einer solchen „Veräusserung“ den Gewinn nicht als realisiert betrachtet. Der Steueraufschub bewirkt, dass zum Zeitpunkt des Eigentumsübergangs keine steuerlich relevante Realisierung eines Gewinns angenommen wird. Der Aufschub besteht konkret darin, dass bei der nächsten steuerbaren Realisierung bei der Bestimmung der massgebenden Wertgrössen für das Bemessungsobjekt nicht auf den Zeitpunkt des Aufschubs, sondern auf denjenigen der letzten steuerbaren Handänderung abgestellt wird. Damit kann die übernehmende Person unter gewissen Umständen grosse latente Steuerlasten übernehmen oder aber die Besitzesdauer der Voreigentümer zu ihrer Entlastung geltend machen. Realisiert und besteuert wird damit das latente Steuersubstrat erst bei Dahinfallen des Steueraufschubs, wobei die dannzumal geltenden Modalitäten anwendbar sind. Die steueraufschiebenden Veräusserungen sind in Art. 132 StG in Übereinstimmung mit den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben (Art. 12 Abs. 3 und Art. 23 Abs. 4 StHG) abschliessend umschrieben; damit ist es den Kantonen von Bundesrechts wegen untersagt, weitere steueraufschiebende Tatbestände zu regeln (vgl. Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., N 61 ff. zu Art. 12 StHG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 338).

2.1.3. Ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer ist gestützt auf Art. 12 Abs. 4 lit. a in Verbindung mit Art. 24 Abs. 3 StHG bzw. Art. 80 Abs. 4 BVG zu gewähren, wenn die Immobilienübertragung nicht als „Veräusserung“ zu qualifizieren ist, sondern eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinn des schweizweit harmonisierten Umstrukturierungssteuerrechts darstellt (Bauer-Balmelli/Harbeke, Immobilien Asset Swap und Ersatzbeschaffung – Steuerneutrale Restrukturierung eines Immobilienbetriebs, in: Der Schweizer Treuhänder [ST], 2011, S. 490 f.; BGE 134 II 124 E. 4.5; Linder/Lamprecht, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage, in: StR 2007 S. 8). Bei Transaktionen mit Personen, die nicht als steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen gelten, sind dagegen nicht die



Bestimmungen von Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG einschlägig, sondern die allgemeinen Umstrukturierungsnormen (C. Schmid, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterhelt [Hrsg.], Umstrukturierungen, Basel 2016, N 112 zu § 12 f.). Der steuerliche Begriff der Umstrukturierung ist dabei nicht identisch mit demjenigen des Fusionsgesetzes. Aus steuerlicher Sicht kommt es auf den wirtschaftlichen Gehalt eines Vorgangs an, nicht auf seine zivilrechtliche Form. Mithin wird eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angestellt. Diese Unabhängigkeit des Steuerrechts von den zivilrechtlichen Regelungen liegt darin begründet, dass das Steuerrecht eine andere Regelungsaufgabe hat als das Zivilrecht. Das Steuerrecht muss regeln, unter welchen Voraussetzungen eine steuerpflichtige Person zur Leistung eines Steuerbetrags verpflichtet ist. Unter Berücksichtigung des Prinzips der Leistungsfähigkeit ist zu beurteilen, ob ein Umstrukturierungsvorgang Anlass zu einer Besteuerung geben soll oder ob nicht überwiegende Gründe dafür sprechen, eine Besteuerung aufzuschieben oder ganz von einer Besteuerung abzusehen (M. Weidmann, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterhelt [Hrsg.], Umstrukturierungen, Basel 2016, N 1 f. zu § 1).

2.2. Der Vorgang der Übertragung von Vorsorgevermögen auf einen anderen Träger und somit die vollständige Erhaltung des Vorsorgevermögens wird als „organisatorische Aufhebung“ bezeichnet. Es erfolgt keine Liquidation des Vermögens, vielmehr bleibt das Stiftungsvermögen weiterhin seinem Zweck erhalten; allerdings steht dafür ein anderer Träger zur Verfügung. Beendet eine Vorsorgeeinrichtung ihre Tätigkeit und erfolgt eine Übernahme des Versichertenbestands und der Anlagen durch eine andere Vorsorgeeinrichtung, kann dies im Rahmen eines Übernahmevertrags oder durch eine Fusion geschehen. Im Verfahren mit Übernahme der Aktiven und Passiven erfolgt eine Übertragung von Rechten und Pflichten auf vertraglicher Basis. Dieses Verfahren ist nicht durch das Fusionsgesetz bestimmt und ergibt sich auch nicht aus dem BVG. Bevor die Übertragung der Versicherten und der Destinatäre sowie des Anlagevermögens auf die neue Vorsorgeeinrichtung vorgenommen werden können, gilt es, über verschiedene Sachfragen eine Einigung zu erzielen. Befinden sich im Anlagebestand der übertragenden Vorsorgeeinrichtung Liegenschaften, muss zur Vermeidung des Verfahrens der Handänderung geprüft werden, ob anstelle des Übernahmeverfahrens nicht das Fusionsverfahren angewendet wird, das die einfache Überschreibung ermöglicht (H.-U. Stauffer, Berufliche Vorsorge, 2. Aufl. 2012, Rz. 1512 ff.).



Die Versicherungskasse Staatspersonal und die Lehrerversicherungskasse, die seit einigen Jahren bereits administrativ zusammengewachsen waren, wurden per 1. Januar 2014 in die neu errichtete Beschwerdegegnerin überführt (vgl. Art. 8 Abs. 1 des Gesetzes über die St. Galler Pensionskasse, sGS 864.1, PKG) und aus der Staatsverwaltung ausgegliedert. Da die beiden Versicherungskassen als unselbständige Anstalten des Kantons keine eigene Rechtspersönlichkeit hatten, sind sie – wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat – nicht als Rechtsträger im Sinn des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (SR 221.301, Fusionsgesetz, FusG) zu qualifizieren (Altenburger/Calderan/Lederer, Schweizerisches Umstrukturierungsrecht, Zürich/Basel/Genf 2004, Rz. 759), und die Beschwerdegegnerin kann formalrechtlich nicht als Rechtsnachfolgerin der beiden Versicherungskassen bezeichnet werden. Die neue Stiftung trat gemäss Art. 8 Abs. 2 PKG in die Rechte und Pflichten ein, welche die Versicherungskasse Staatspersonal und die Lehrerversicherungskassen betrafen, und sie übernahm nach Art. 9 Abs. 1 PKG deren Aktiven und Passiven, die bisher in einer Sonderrechnung des Kantons geführt wurden. Da die Übertragung von Grundstücken mit einem erheblichen Vollzugs- und Informationsaufwand verbunden ist, wurde für die im Kanton St. Gallen gelegenen Grundstücke dieser Aufwand minimiert, indem in Art. 9 Abs. 2 PKG der Regierung die Kompetenz erteilt wurde, jene Grundstücke zu bezeichnen und jene beschränkten dinglichen Rechte sowie obligatorischen Vereinbarungen zu benennen, welche auf die Beschwerdegegnerin mittels einfacher Anmeldung auf dem Grundbuch und ohne zusätzliches Rechtsgeschäft zu übertragen sind. Der Eigentumswechsel erfolgte damit direkt gestützt auf das Gesetz (vgl. zum Ganzen auch ABI 2012, S. 3062 und S. 3067), und der Kanton verlor die Verfügungsgewalt über die Grundstücke. Indem die Beschwerdegegnerin neben den Aktiven auch die Passiven übernahm, handelt es sich um eine entgeltliche Veräusserung. Gerichtsnotorisch ist mittlerweile, dass bei der Ausfinanzierung die Annahmen der Regierung zum technischen Zinssatz zu hoch beziehungsweise zu optimistisch waren (vgl. Medienmitteilung der Staatskanzlei vom 30. April 2018 zur Abstimmungsvorlage „Einmaleinlage an die St. Galler Pensionskasse“, www.sg.ch). Die übernommenen Passiven durch die Beschwerdegegnerin übersteigen damit die Aktiven, weshalb rückblickend der Grundsatz der Vollkapitalisierung verletzt ist. Zu prüfen ist nachfolgend, ob die Grundstückgewinnsteuer damals aufzuschieben war.



2.3. Eine rechtsformändernde Umwandlung setzt voraus, dass der bisherige Rechtsträger – vorliegend die beiden Versicherungskassen – unter Fortbestand der vermögens- und mitgliedschaftlichen Beziehungen der Beteiligten in einer neuen Rechtsform weiterbestehen, ohne dass es zu einer Übertragung von Rechten und Pflichten kommt (Müller/Oesterhelt, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterhelt [Hrsg.], Umstrukturierungen, Basel 2016, N 3 f. zu § 4). Die Versicherungskasse für das Staatspersonal und die kantonale Lehrerversicherungskasse wurden jedoch mit der Übertragung der Aktiven und Passiven auf die Beschwerdegegnerin „organisatorisch“ aufgehoben. Weiter wurden die Rechte und Pflichten übertragen. Da die beiden Versicherungskassen nicht mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet waren, wurde die Beschwerdegegnerin – wie bereits ausgeführt – formalrechtlich nicht deren Rechtsnachfolgerin. Von einer rechtsformändernden Umwandlung kann unter diesen Umständen nicht gesprochen werden. Dass der Gesetzgeber ebenfalls von einer steuerbegründenden Veräusserung ausging, ergibt sich aus Art. 9 Abs. 3 PKG, wonach für die Übertragung von im Gebiet des Kantons St. Gallen gelegenen Grundstücken, beschränkten dinglichen Rechten sowie vor- und angemerkten Rechtsverhältnissen ausdrücklich keine Abgaben, insbesondere keine Beurkundungs- und Grundbuchgebühren sowie Handänderungssteuern, erhoben werden. Wäre der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass es sich um eine steueraufschiebende Veräusserung handelt, hätte der Verzicht auf die Steuererhebung keiner Aufnahme im Gesetz bedurft. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang ausserdem, dass bei Umstrukturierungen unter Vorsorgeeinrichtungen latente Grundstückgewinnsteuern (ganz oder teilweise) in Abzug zu bringen wären. Eine Anlagestiftung wird normalerweise darauf beharren, dass die latente Grundstückgewinnsteuer vollständig abgezogen wird. Sofern die latente Grundstückgewinnsteuer nicht abgezogen würde, ergäbe sich beim Erwerber ein sog. Einbringungsverlust, mithin müsste der Erwerber unverzüglich eine Rückstellung für die latente Grundstückgewinnsteuer bilden. Bei einer Anlagestiftung würde dies zu einer unberechtigten Verwässerung des Vermögens der bisherigen Anleger zugunsten der neuen Anleger führen, während die übertragende Vorsorgeeinrichtung einen ausserordentlichen Gewinn aus der Rückstellung verzeichnen könnte (Schmid, a.a.O., N 109 f. zu § 12). Schliesslich können, wie die Beschwerdegegnerin zutreffend ausführte (vgl. act. 9 Rz. 28), bei einer Umstrukturierung keine neuen latenten Steuerlasten entstehen. Der Kanton St. Gallen



St.Galler Gerichte

war und ist gestützt auf Art. 80 Abs. 1 lit. b StG von jeglicher Steuerpflicht befreit. Während seiner Eigentümerstellung konnte folglich nie eine latente Grundstückgewinnsteuerpflicht entstehen, die im Rahmen der Verselbständigung der Beschwerdegegnerin auf diese hätte übertragen werden können.

2.4. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Schluss der Vorinstanz, die Beschwerdegegnerin müsse sich bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer den während der Haltezeit durch den Kanton angefallenen Wertzuwachs auf den Liegenschaften Nrn. 002 und 003 nicht anrechnen lassen, nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerde ist dementsprechend abzuweisen.

3. (...).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

- 1.** Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.** Der Staat (Kantonales Steueramt) bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 2'500.
- 3.** Der Staat (Kantonales Steueramt) entschädigt die Beschwerdegegnerin ausseramtlich mit CHF 1'500, zuzüglich Barauslagen von CHF 60 und 8% Mehrwertsteuer.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Eugster

Blanc Gähwiler