



**Fall-Nr.:** I/1-2016/38, 39  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 20.12.2016  
**Entscheiddatum:** 20.12.2016

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.12.2016**

**Art. 80 Abs. 1 lit. g StG (sGS 811.1), Art. 56 lit. g DBG (SR 642.11).**

**Steuerbefreiung einer Stiftung wegen gemeinnützigem Zweck. Die Stiftung erwarb eine Liegenschaft ausserhalb des Kantons St. Gallen, auf der ein Altersheim betrieben wird. Finanziert wurde der Erwerb durch ein Darlehen einer der Stiftung nahestehenden Person. Die Stiftung verpachtet die Liegenschaft der Betreiberin des Altersheims. Da die Betreiberin des Heims aber keine gemeinnützige Institution ist und die Verpachtung der Liegenschaft keinen öffentlichen Zweck verfolgt und gewinnstrebig ist, fehlt es an der Gemeinnützigkeit der Stiftung (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 20. Dezember 2016, I/1-2016/38, 39).**

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,  
Gerichtsschreiberin Silvia Geiger

Stiftung X, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Gysi, Bachstrasse 19, 9008 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und



## St.Galler Gerichte

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung  
Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Steuerbefreiung (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer)

### Sachverhalt:

A.- Die Stiftung X mit Sitz in A, Kanton St. Gallen, wurde am 00.00.00 errichtet und am 00.00.00 ins Handelsregister eingetragen. Sie verfolgt das Ziel, den christlichen Glauben in der Schweiz gemäss der heute gültigen Präambel der Bundesverfassung nachhaltig zu fördern und so dem Land in uneigennütziger Art und Weise zu dienen. Die nach biblischen Prinzipien tätige Stiftung ist als private und gemeinnützige Institution bemüht, Hilfe gegenüber Menschen, Institutionen und Organisationen zu leisten, die finanzielle, materielle und soziale Unterstützung benötigen, um ihren Gemeinnützigkeits- und/oder Barmherzigkeitsdienst zum Wohle der Gesellschaft in der Schweiz weiter fortzusetzen bzw. wahrzunehmen. Der Stiftung ist ein Vermögen von Fr. 1'000.– gewidmet. Bei der B AG nahm sie ein Darlehen in der Höhe von Fr. 3'016'650.– auf und am 17. Juli 2009 kaufte sie von der C AG das Grundstück Nr. 0000 des Grundbuchs D für Fr. 3'165'000.–. Auf dieser Parzelle wird von der Y GmbH das Alters- und Pflegeheim E betrieben. Die B AG trat per 1. Januar 2014 die restliche Darlehensforderung von Fr. 2'916'650.– an Z ab.

B.- Mit Verfügung des kantonalen Steueramts St. Gallen vom 24. August 2009 wurde die Stiftung X zufolge gemeinnütziger Zweckverfolgung von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit. Die Steuerbefreiung erfolgte unter dem Vorbehalt, dass bei Nichtmehrerfüllen der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung aufgrund der statutarischen Grundlagen oder der Tätigkeit der Stiftung die Steuerpflicht – wenn nötig auch rückwirkend – festgestellt wird.

Die kantonale Steuerverwaltung Thurgau lehnte mit Entscheid vom 17. Juli 2009 die Befreiung der Stiftung X von der Liegenschaftensteuer ab. Ein dagegen erhobener



Rekurs wurde mit Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau vom 7. Juni 2010 und eine wiederum dagegen erhobene Beschwerde mit Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 8. Dezember 2010 abgewiesen. Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts erhob die Stiftung X Beschwerde beim Bundesgericht, welche mit Urteil vom 17. Oktober 2011 ebenfalls abgewiesen wurde.

In der Folge stellte das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 11. November 2011 die Steuerpflicht der Stiftung X ab dem Zeitpunkt der Gründung fest. Gegen diese Verfügung erhob die Stiftung X mit Eingabe vom 12. Dezember 2011 Einsprache. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 29. Januar 2016 ab.

C.- Mit Eingabe vom 2. März 2016 erhob die Stiftung X durch ihren Rechtsvertreter gegen den Einspracheentscheid vom 29. Januar 2016 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und der Rekurrentin und Beschwerdeführerin die Steuerbefreiung zufolge Gemeinnützigkeit zuzusprechen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Mit Vernehmlassung vom 30. Mai 2016 beantragte die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde. Mit Eingabe vom 25. August 2016 nahm der Rechtsvertreter der Stiftung X zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung.

Auf die Ausführungen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Betrifft das Verfahren sowohl die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer, sind zwei Entscheide zu fällen. Diese können zwar beide im gleichen Dokument enthalten sein; dieses muss jedoch eine getrennte Begründung und ein getrenntes Dispositiv aufweisen, oder zumindest ein Dispositiv, das die beiden Steuern auseinanderhält (BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3). Nach einem neueren Urteil könne im Dispositiv sogar auf eine Unterscheidung zwischen beiden



Steuern verzichtet werden, wenn die entschiedene Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sei und für beide Kategorien von Steuern gleich begründet werden könne. Aus der Begründung müsse dann aber klar hervorgehen, dass der Entscheid sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gelte (BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1). Gleichwohl entscheidet das Bundesgericht auch bei Fragen, die sowohl auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene übereinstimmend geregelt sind, mit separaten Dispositiven (vgl. z.B. Urteile des Bundesgerichts [BGer] 2C\_560/2014 und 2C\_561/2014 vom 30. September 2015, 2C\_164/2013 und 2C\_165/2013 vom 28. März 2014). Im Einklang damit werden der Rekurs und die Beschwerde vorliegend in einem einzigen Dokument behandelt, wobei im gemeinsamen Dispositiv beide Steuern auseinandergehalten werden.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 2. März 2016 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Streitig ist, ob die Rekurrentin und Beschwerdeführerin öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgt und damit von der Steuerpflicht zu befreien ist.

a) Im Rekurs vom 2. März 2016 wird vorgebracht, die Rekurrentin und Beschwerdeführerin verfolge einen öffentlichen Zweck. Dieser liege darin, auf Hilfe angewiesene Personen zu fördern und eine menschenwürdige Umgebung zu schaffen. Aufgrund des Zurverfügungstellens der Liegenschaft zu einem günstigen Pachtzins ermögliche die Rekurrentin und Beschwerdeführerin den Betrieb des Alters- und Pflegeheims E. Ansonsten müsse dieses schliessen und würde damit in die Verantwortung der öffentlichen Hand übergehen. Aus dem Brief der Stadt D vom 9.



## St.Galler Gerichte

Januar 2014 gehe hervor, dass die Stiftung damit einen öffentlichen Zweck wahrnehme und das Altersheim in der Bedarfsplanung für die stationäre Versorgung von pflegebedürftigen Personen der Stadt D berücksichtigt werde. Da die Stiftung nicht über ausreichend Eigenkapital verfüge, habe sie bei Z ein zinsloses Darlehen in der Höhe von Fr. 2'916'650.– aufgenommen. Die Gewährung eines zinslosen Darlehens in dieser Grössenordnung stelle eine überaus grosszügige Zuwendung dar. Die Vorinstanz sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Y GmbH einzige Destinatärin der Stiftung sei. Vielmehr komme der günstige Pachtzins den Heimbewohnern zugute, da der Betrieb des Altersheims ohne Erhöhung des Pflegeentgelts nicht hätte aufrechterhalten werden können. Mit den erzielten Einnahmen werde das Darlehen zurückbezahlt. Sie würden zudem ausschliesslich dem Stiftungszweck zugutekommen. Da die Stiftung keinen marktüblichen Pachtzins verlange, handle es sich dabei nur um einen untergeordneten Gewinn. Untergeordnete Gewinne würden dann einer Steuerbefreiung nicht entgegenstehen, wenn sie ausschliesslich für den Stiftungszweck oder zur Tragung der Selbstkosten verwendet würden. Die Frage, ob die Y GmbH als Betreiberin des Altersheims gewinnorientiert arbeite, sei unerheblich, denn es komme bei der Beurteilung der Steuerbefreiung nicht darauf an, ob die Destinatäre gewinnorientiert tätig seien. Im Weiteren sei die Stiftung auch gemeinnützig tätig, da die Förderung der Y GmbH als Betreiberin des Altersheims im Allgemeininteresse liege. Bei der Pflege und Betreuung betagter Menschen handle es sich um eine soziale Aufgabe. Die Uneigennützigkeit liege in der Überlassung des Altersheims an die Betreiberin, wobei die untergeordneten Gewinne eine Gemeinnützigkeit nicht ausschliessen würden. Wäre die Rekurrentin und Beschwerdeführerin nicht gemeinnützig, hätte sie statt eines Altersheims beispielsweise Wohnungen vermieten können, was ein viel höheres Renditepotential versprechen würde. Schliesslich habe die Vorinstanz dem Urteil des Bundesgerichts hinsichtlich der Befreiung von der Liegenschaftssteuer im Kanton Thurgau zu Unrecht präjudizielle Wirkung zugemessen. Bei der Frage, ob die Rekurrentin und Beschwerdeführerin insgesamt steuerlich zu befreien sei, handle es sich nicht um denselben Streitgegenstand.

b) Die Vorinstanz macht in der Vernehmlassung vom 30. Mai 2016 zur Hauptsache geltend, dass zwar an der Schaffung und am Betrieb eines Alters- und Pflegeheims unbestrittenermassen ein gewisses Interesse der Öffentlichkeit bestehe. Im konkreten



Fall würde es allerdings gleich aus zwei Gründen am erforderlichen Allgemeininteresse fehlen. Einerseits liege es nicht im allgemeinen Interesse, wenn eine einzelne Altersheimbetreiberin in der Form einer nicht steuerbefreiten Kapitalgesellschaft, die nebst anderen Marktteilnehmern als Anbieterin auf dem Markt der Alters- und Pflegedienstleistungen auftrete, unterstützt werde und dieser durch die Förderung ein Wettbewerbsvorteil verschafft werde. Andererseits bestehe aus Sicht des Kantons St. Gallen bzw. der St. Galler Bevölkerung kein Interesse an der Unterstützung eines ausserkantonalen Alters- und Pflegeheims. Die Annahme der Gemeinnützigkeit scheitere somit bereits am notwendigen Allgemeininteresse. Was die Marktkonformität des Pachtzinses betreffe, habe die Rekurrentin und Beschwerdeführerin widersprüchliche Angaben gemacht. Sie bringe einerseits vor, uneigennützig zu handeln, indem sie die Liegenschaft der Y GmbH tiefer als zum marktüblichen Zins verpachte. Andererseits habe sie in der Einspracheergänzung vom 14. Januar 2015 ausgeführt, dass der Pachtzins marktkonform sei. Gehe man davon aus, dass der Pachtzins marktkonform sei, so lasse sich keine Uneigennützigkeit bzw. konkrete Opfererbringung erblicken. Aber auch wenn der Pachtzins unter dem Marktniveau liege, müsse eine Steuerbefreiung zufolge Gemeinnützigkeit abgelehnt werden, denn die Rekurrentin und Beschwerdeführerin verkenne, dass es sich bei der Y GmbH um eine nicht steuerbefreite und damit im steuerlichen Sinne nicht gemeinnützige juristische Person handle. Entsprechend könne auch die Tätigkeit der Stiftung, welche im Zurverfügungstellen der Liegenschaft zu vergünstigten Konditionen bestehe, nicht als gemeinnützig bezeichnet werden. Handle es sich bei der Destinatärin um eine juristische Person, so müsse auch diese von der subjektiven Steuerpflicht befreit sein. Würde man des Weiteren auf das von der Rekurrentin und Beschwerdeführerin ins Recht gelegte Privatgutachten des HEV abstellen, wonach der Soll-Jahresmietwert der fraglichen Liegenschaft Fr. 172'800.– betrage, ergäbe dies bei einem Pachtzins von Fr. 144'000.– eine jährliche Vergabung der Rekurrentin und Beschwerdeführerin an die Y GmbH von Fr. 28'800.–. Unter Berücksichtigung der anderen Vergabungen der Stiftung im Rahmen von Fr. 18'000.– bis Fr. 24'000.– pro Jahr, die etwa zur Hälfte an nicht steuerbefreite bzw. Kultuszwecken dienende juristische Personen ausgerichtet worden seien, zeige sich, dass gerade einmal ein guter Fünftel aller Stiftungsleistungen steuerbefreiten Institutionen zuflüsse. Eine Steuerbefreiung zufolge Gemeinnützigkeit rechtfertige sich somit auch unter diesem Blickwinkel nicht. Eine Steuerbefreiung



müsse zudem auch aus Gründen der Wettbewerbsneutralität unterbleiben. Würde der Rekurrentin und Beschwerdeführerin die Steuerbefreiung erteilt, so würde mittelbar die Wettbewerbssituation der Y GmbH als einzige von der Rekurrentin und Beschwerdeführerin unterstützte Marktteilnehmerin zusätzlich verbessert. Schliesslich seien auch die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung zufolge öffentlicher Zwecksetzung nicht gegeben. Im Falle der Unterstützung einer nicht steuerbefreiten juristischen Person, welche ein ausserkantonales Alters- und Pflegeheim betreibe, sei das Allgemeininteresse zu verneinen. Darüber hinaus widme die Stiftung nicht wie vom Gesetz verlangt „ausschliesslich und unwiderruflich“ sämtliche Mittel und Kräfte dem öffentlichen Zweck. Stattdessen unterstütze die Stiftung auch nicht steuerbefreite oder dem Kultuszweck dienende Institutionen. Dies geschehe zwar in einem reduzierten Ausmass, erweise sich aber aufgrund der restriktiven Auslegung des Begriffs des öffentlichen Zwecks dennoch als schädlich.

4.- a) Nach Art. 56 lit. g DBG sind die juristischen Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, von der Steuerpflicht befreit. Der Wortlaut dieser Bestimmung ist im Wesentlichen identisch mit Art. 23 Abs. 1 lit. f des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14; abgekürzt: StHG) und Art. 80 Abs. 1 lit. g StG. Die Tatsachen, welche zur Steuerbefreiung führen, sind steueraufhebender Natur. Für deren Vorhandensein trägt der Gesuchsteller nach der allgemeinen Beweislastregel im Steuerrecht die Beweislast (vgl. GVP 1980 Nr. 6; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 390). Die steuerbefreite Aktivität muss ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein. Die Zielsetzung darf nicht mit Erwerbszwecken oder sonst eigenen Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder bzw. Gesellschafter verknüpft sein. Die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel müssen sodann unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Ein Rückfall an den Stifter soll für immer ausgeschlossen sein (Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 56 DBG N 83 f.). Lehre und Rechtsprechung postulieren bezüglich der Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger und öffentlicher Zwecke eine restriktive Praxis (Locher, a.a.O., Art. 56 DBG N 81).



b) aa) Damit eine Institution wegen Erfüllung öffentlicher Zwecke steuerbefreit werden kann, muss sie Aufgaben erfüllen, die zu den Obliegenheiten des Gemeinwesens gehören, wie beispielsweise Aufgaben im Bereich des Spital- und Bestattungswesens, der Lieferung von Elektrizität, Gas und Wasser, der Abfallbeseitigung, der Förderung der Regionalplanung, der Wohneigentumsförderung, der Förderung von Kunst und Kultur, der Wirtschaftsförderung usw. Der Begriff des öffentlichen Zwecks ist mit Rücksicht auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Steuern restriktiv auszulegen. Die Verfolgung öffentlicher Zwecke i.S. von Art. 56 lit. g DBG ist nach ständiger Rechtsprechung nur da anzunehmen, wo durch öffentlichrechtlichen Erlass oder Verwaltungsakt einer juristischen Person die Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe überbunden worden ist. Die Übertragung der entsprechenden Aufgabe durch das Gemeinwesen kann sich aber auch aus sonstigen Umständen ergeben. Eine entsprechende Übertragung wird regelmässig angenommen, wenn eine angemessene Vertretung der öffentlichen Hand im Vorstand der juristischen Person statutarisch und tatsächlich gewährleistet ist. Wo eine juristische Person aus eigenem Willen, ohne öffentlichrechtliche Verpflichtung, eine im Gemeinwohl liegende Aufgabe verfolgt, stellt sich deshalb nur die Frage, ob sie sich gemeinnützigen Zwecken widmet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 56 DBG N 56 f.).

bb) Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin macht geltend, sie erfülle einen öffentlichen Zweck, indem sie der Y GmbH die Liegenschaft zu einem günstigen Pachtzins zur Verfügung stelle und so den Betrieb des auf der Liegenschaft befindlichen Altersheims E ermögliche.

Der Betrieb von Alters- und Pflegeheimen dient der stationären Betreuung und Pflege betagter Menschen und stellt demzufolge ein soziales Engagement dar. Ob der Betrieb eines Alters- und Pflegeheims als öffentliche Aufgabe zu qualifizieren ist, ist aufgrund der Gesetzgebung und der darin definierten Aufgaben zu prüfen. Öffentlich ist eine im Gesetz explizit genannte Aufgabe, für deren Erfüllung das Gemeinwesen die Verantwortung trägt (StB 80 Nr. 4 Ziff. 1 f.). Gemäss § 7 Abs. 1 Ziff. 5 des Gesundheitsgesetzes des Kantons Thurgau sind die Gemeinden für die stationäre Pflegeversorgung im Pflegeheim zuständig. Der Rekurrentin und Beschwerdeführerin ist somit zuzustimmen, dass es sich beim Betrieb eines Alters- und Pflegeheims um



eine öffentliche Aufgabe handelt. Vorliegend betreibt jedoch nicht die Rekurrentin und Beschwerdeführerin das Alters- und Pflegeheim E, sondern die Y GmbH. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin verpachtet lediglich die Liegenschaft, auf der sich das Alters- und Pflegeheim befindet, an die Y GmbH. Darin lässt sich kein öffentlicher Zweck erblicken. Im Übrigen ist der Rekurrentin und Beschwerdeführerin auch nicht durch einen öffentlichrechtlichen Erlass oder Verwaltungsakt die Aufgabe zum Betrieb eines Alters- und Pflegeheims überbunden worden, noch ist die öffentliche Hand im Vorstand der Rekurrentin und Beschwerdeführerin vertreten. Daran ändern die Schreiben der Stadt D vom 9. Januar 2014 und 19. März 2016, in denen festgehalten ist, dass das Alters- und Pflegeheim E Teil der stationären Versorgung von pflegebedürftigen Personen ist, nichts. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung aufgrund der Erfüllung eines öffentlichen Zwecks sind damit nicht gegeben. Zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung zufolge gemeinnütziger Zwecksetzung erfüllt sind.

c) aa) Gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinn ist die – statutengemässe und tatsächliche – Betätigung zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, durch die zugunsten einer unbeschränkten Vielzahl Dritter uneigennützig auf Dauer Opfer erbracht werden. Sie liegt deshalb nur vor, wenn die Leistungen ausschliesslich in altruistischer Art und Weise Dritten zugutekommen, ohne dass dabei Eigeninteressen, persönliche wirtschaftliche Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verfolgt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 56 DBG N 63). Die Verfolgung eines Allgemeininteresses ist grundlegend für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Das Gemeinwohl kann gefördert werden durch Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen. Als das Gemeinwohl fördernd erscheinen beispielsweise die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Heimat-, Natur- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe (Locher, a.a.O., Art. 56 DBG N 85). Neben dem Handeln im Allgemeininteresse umfasst der Begriff der Gemeinnützigkeit auch das Element der Uneigennützigkeit, d.h. des selbstlosen altruistischen Handelns. Es dürfen keine eigenen Interessen verfolgt werden. Mithin ist das Fehlen von Erwerbszwecken Voraussetzung für eine vollständige oder teilweise Steuerbefreiung. Erwerbszwecke liegen vor, wenn eine juristische Person im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf oder in wirtschaftlicher Monopolstellung



mit dem Zweck der Gewinnerzielung Kapital und Arbeit einsetzt und dabei für ihre Leistungen insgesamt ein Entgelt fordert, wie es im Wirtschaftsleben üblicherweise bezahlt wird (Locher, a.a.O., Art. 56 DBG N 88 f.). Gemeinnützigkeit ist nur dann gegeben, wenn mit den Leistungen an Dritte erhebliche personelle oder finanzielle Opfer erbracht werden, wenn also der Leistung keine Gegenleistung gegenübersteht. Die erheblichen Leistungen können dabei personeller oder finanzieller Art sein. Das Vermögen muss deshalb so gross sein, dass eine einigermaßen nennenswerte zweckentsprechende Tätigkeit der Institution möglich ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 56 DBG N 72). Von Gemeinnützigkeit kann schliesslich nur da gesprochen werden, wo die Tätigkeit einem grundsätzlich unbeschränkten Kreis von Personen zugutekommt. Hat nur ein zum Voraus bestimmter enger Kreis von Personen Zugang zur gemeinnützigen Tätigkeit, ist eine Steuerbefreiung nicht möglich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 56 DBG N 75; SGE 2008 Nr. 17 E. 2.4).

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung müssen sowohl nach den Statuten der juristischen Person als auch aufgrund ihres tatsächlichen Wirkens erfüllt sein. Es ist zu prüfen, ob und wie das Vermögen und das Einkommen der Stiftung nach den übrigen Bestimmungen der Stiftungsurkunde, den Stiftungsreglementen und den wirtschaftlichen Verhältnissen in dem bis zum Entscheid überblickbaren Zeitraum tatsächlich für die dauernde Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks verwendet werden (Locher, a.a.O., Art. 56 DBG N 80; Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 betreffend Steuerbefreiung im DBG, Ziff. II 2d).

bb) Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin verpachtet das Grundstück Nr. 0000 des Grundbuchs D an die Y GmbH, welche das sich auf dem Grundstück befindliche Alters- und Pflegeheim E betreibt. Gemäss Pachtvertrag vom 30. Juni 2009 beträgt die Höhe des Pachtzinses mindestens Fr. 10'000.– pro Monat und ist abhängig von der durchschnittlichen BESA-Einstufung der Heimbewohner; pro BESA-Stufe wird der Pachtzins um Fr. 2'000.– pro Monat erhöht. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin beteiligt sich damit an einer Umsatzentwicklung der Y GmbH. In den Jahren 2010 bis 2012 betrug der Gewinn aus dem Verpachten der Liegenschaft jeweils zwischen je Fr. 135'000.– und knapp Fr. 140'000.–. Diese Umstände sprechen dafür, dass die Rekurrentin und Beschwerdeführerin die Liegenschaft mit dem Zweck einer Gewinnerzielung verpachtet und somit einen Erwerbszweck verfolgt, was einer



Steuerbefreiung entgegensteht. Der Rekurrentin und Beschwerdeführerin ist zwar zuzustimmen, dass eine Erwerbstätigkeit eine Steuerbefreiung nicht in jedem Fall ausschliesst, denn nicht jede Erwerbstätigkeit führt zu einer Verweigerung der Steuerbefreiung. Wo eine Erwerbstätigkeit besteht, darf sie allerdings nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden. Sie darf höchstens Mittel zum Zweck sein und auch nicht die einzige wirtschaftliche Grundlage der Institution darstellen (Locher, a.a.O., Art. 56 DBG N 91). Aus der Bilanz und der Erfolgsrechnung der Jahre 2009 bis 2012 der Rekurrentin und Beschwerdeführerin ergibt sich, dass neben dem Stiftungsvermögen von lediglich Fr. 1'000.– und allfälligen Spenden an die Rekurrentin und Beschwerdeführerin das Verpachten der Liegenschaft die einzige wirtschaftliche Grundlage der Stiftung darstellt. Damit hält sich die wirtschaftliche Betätigung der Rekurrentin und Beschwerdeführerin nicht in einem untergeordneten Rahmen. Daran ändert auch nichts, dass sie ihren Aussagen zufolge die Zuflüsse aus der Verpachtung der Liegenschaft ausschliesslich für den Stiftungszweck verwendet (wobei sie im Widerspruch dazu auch ausführt, dass die Zuflüsse für die Rückzahlung des Darlehens verwendet würden). Denn ein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführtes Unternehmen, das Gewinne erzielt und diese gemeinnützigen Zwecken zuführt, erbringt keine Opfer; der unmittelbare Zweck der Institution besteht darin, ein wirtschaftliches Unternehmen zu führen, dessen Erträge nur mittelbar einem allfällig gemeinnützigen Zweck zukommen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 56 DBG N 72 f.). Schliesslich ist auch im Verzicht der Rekurrentin und Beschwerdeführerin, statt des Altersheims beispielsweise Wohnungen teurer zu vermieten, kein erhebliches Opfer zu erblicken. Für eine Steuerbefreiung fehlt es damit an der Voraussetzung der Uneigennützigkeit der Tätigkeit der Rekurrentin und Beschwerdeführerin.

Im Weiteren kann der Argumentation der Rekurrentin und Beschwerdeführerin, wonach unmittelbar die Bewohner des Altersheims von den günstigen Pachtzinsen profitieren würden, nicht gefolgt werden. Es ist nicht nachgewiesen, dass die Kosten für die Heimbewohner gesenkt worden sind, weshalb davon auszugehen ist, dass die Herabsetzung des Pachtzinses einzig der Y GmbH zugutekommt. Was die Marktkonformität des verlangten Pachtzinses anbelangt, machte die Rekurrentin und Beschwerdeführerin widersprüchliche Angaben. In der Einspracheergänzung vom 14. Januar 2015 hielt sie einerseits fest, dass der mit der Y GmbH vereinbarte Pachtzins



marktkonform sei und nicht gesagt werden könne, dass sie die Y GmbH „subventioniere“ (act. 10/2a). Im Rekurs vom 2. März 2016 begründet sie die Gemeinnützigkeit sodann andererseits hauptsächlich damit, dass sie von der Y GmbH keinen marktüblichen Pachtzins verlange (act. 1). Die Frage, ob der Pachtzins marktkonform ist oder nicht, muss nicht beantwortet werden, denn selbst wenn er unter dem marktüblichen Wert läge, ist ein Unterstützen der Y GmbH nicht gemeinnützig. Bei der Y GmbH handelt es sich um einen gewinnorientierten Betrieb. Die diesbezüglichen Ausführungen der Rekurrentin und Beschwerdeführerin, wonach die Y GmbH ihrerseits gemeinnützig tätig sei, sind nicht nachvollziehbar. Denn allein aufgrund der Tatsache, dass sich die Y GmbH finanziell in einer angespannten Situation befand und die ursprünglichen Pachtzinse nicht mehr bezahlen konnte, kann nicht geschlossen werden, sie sei gemeinnützig tätig. Und auch wenn sie mit dem Betrieb des Altersheims eine öffentliche Aufgabe wahrnimmt, schliesst dies das Verfolgen von Erwerbszwecken nicht aus. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin führte in der Replik vom 25. August 2016 im Zusammenhang mit dem Urteil des Bundesgerichts vom 17. Oktober 2011 (BGer 2C\_162/2011 vom 17. Oktober 2011) sodann selber aus, dass die unterstützte juristische Person (Y GmbH) zwar nicht in der Lage gewesen sei, einen Gewinn zu erzielen, jedoch grundsätzlich „mit Gewinnerzielungsabsicht agiere“ (act. 15). In der Förderung eines grundsätzlich gewinnorientierten Betriebs liegt keine Förderung des Gemeinwohls. Eine allfällige Förderung kommt ausschliesslich der Y GmbH zugute. Für eine Steuerbefreiung fehlt es damit auch an der Voraussetzung der Verfolgung eines Allgemeininteresses.

Die Vorinstanz stellte schliesslich zurecht fest, dass sich eine Gemeinnützigkeit auch nicht aufgrund der übrigen Vergabungen der Stiftung ergebe. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin bestreitet dies nicht, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

d) Zusammenfassend ergibt sich damit, dass die Rekurrentin und Beschwerdeführerin weder einen öffentlichen noch einen gemeinnützigen Zweck verfolgt und die Vorinstanz somit zurecht mit Verfügung vom 11. November 2011 die Steuerpflicht der Rekurrentin und Beschwerdeführerin feststellte. Der Rekurs und die Beschwerde sind demzufolge abzuweisen. Dass die Tätigkeit der Rekurrentin und Beschwerdeführerin nicht als gemeinnützig zu qualifizieren ist, hat im Übrigen bereits das Bundesgericht mit Urteil vom 17. Oktober 2011 entschieden (BGer 2C\_162/2011 vom 17. Oktober 2011). Zwar



ging es in diesem Urteil um die Befreiung der Rekurrentin und Beschwerdeführerin von der Liegenschaftensteuer im Kanton Thurgau. Damit eine juristische Person im Kanton Thurgau indes von der Liegenschaftensteuer befreit werden kann, muss die juristische Person gemäss § 75 Abs. 1 Ziff. 7 des Thurgauer Steuergesetzes (RB 640.1, abgekürzt: StG/TG) steuerbefreit sein (vgl. § 123 Abs. 2 StG/TG). Es war deshalb – wie auch im vorliegenden Verfahren – zu klären, ob die Tätigkeit der Rekurrentin und Beschwerdeführerin gemeinnützig ist. Dies verneinte das Bundesgericht, da die Mittelverwendung der Rekurrentin und Beschwerdeführerin nicht auf eine öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sei. Zudem werde ein – allfällig – gemeinnütziger Zweck dadurch wieder aufgehoben, dass die effektive Tätigkeit darin bestehe, einen grundsätzlich gewinnorientierten Betrieb zu unterstützen. Da es sich bei der Frage der Steuerbefreiung einer juristischen Person um harmonisiertes Recht handelt (Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG), kann auf die Ausführungen des Bundesgerichts – entgegen der Meinung der Rekurrentin und Beschwerdeführerin – auch im vorliegenden Verfahren abgestellt werden. Die Vorinstanz berief sich damit zurecht auf das Urteil des Bundesgerichts.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die Verfahrenskosten zulasten der Rekurrentin und Beschwerdeführerin (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Gebühr von je Fr. 800.– ist angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die geleisteten Kostenvorschüsse von je Fr. 800.– sind zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin bezahlt die Verfahrenskosten von je Fr. 800.–

unter Verrechnung der Kostenvorschüsse in gleicher Höhe.