



Fall-Nr.: I/1-2021/66 und 67
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 08.04.2022
Entscheiddatum: 21.10.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 21. Oktober 2021

Art. 80 Abs. 1 lit. g StG (sGS 811.1), Art. 56 lit. g DBG (SR 642.11), Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG (SR 642.14). Eine Steuerbefreiung aufgrund der Erfüllung eines öffentlichen Zwecks sind nicht gegeben, weil der Stiftung kein öffentlicher Leistungsauftrag erfüllt wurde. Hinzu kommt, dass die öffentliche Hand im Vorstand der Stiftung nicht vertreten ist. Im Übrigen erscheint fraglich, ob die Tätigkeit der Stiftung unter den steuerrechtlichen Begriff des öffentlichen Zwecks fällt (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. Oktober 2021, I/1-2021/66, 67).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher, a.o.
Gerichtsschreiber Oliver Schneider

Stiftung X, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Rainer Braun, Rathausplatz 1, 8880 Walenstadt,

gegen

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

und

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

betreffend

Steuerbefreiung (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer)



Sachverhalt:

A.- Unter dem Namen Stiftung X (nachfolgend Stiftung) wurde am 25. März 2019 eine Stiftung im Sinn von Art. 80 ff. ZGB mit Sitz in A errichtet. Gemäss Art. 2 der Stiftungsurkunde bezweckt die Stiftung den Einsatz für die Interessen benachteiligter Tiere. Zu diesem Zweck beheimatet und betreut sie Tiere, welche infolge von Blindheit, Behinderung, hohem Alter, Inkontinenz oder schwieriger Sozialisation spezielle Bedürfnisse haben, oder Tiere, welche sich in einem Umfeld befinden, wo sie aus Notgründen nicht mehr bleiben können. Die Stiftung bietet diesen Tieren ein Zuhause jenseits menschlicher Nutzungsansprüche, weshalb sie weder weitervermittelt noch verkauft werden. Das jeweils aufgenommene Tier hat Anspruch auf eine lebenslängliche Betreuung und Beheimatung auf dem Hof der Stiftung. Tiere, welche dort zur Welt kommen, bleiben lebenslänglich.

B.- Am 21. Oktober 2020 ersuchte die Stiftung durch ihren Rechtsvertreter um Befreiung von der Steuerpflicht. Mit Verfügung vom 8. Januar 2021 wies das Kantonale Steueramt das Steuerbefreiungsgesuch ab. Die dagegen erhobene Einsprache vom 8. Februar 2021 wurde durch das Kantonale Steueramt mit Entscheid vom 7. April 2021 abgewiesen.

C.- Gegen den Einspracheentscheid erhob die Stiftung durch ihren Rechtsvertreter mit Eingaben vom 11. Mai 2021 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VKR). Sie beantragte, die Einspracheentscheide vom 7. April 2021 sowie die Verfügungen vom 8. Januar 2021 des Kantonalen Steueramts seien aufzuheben und die Stiftung von der Steuerpflicht zu befreien, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Vorinstanz verzichtete mit Schreiben vom 26. Mai 2021 auf eine Vernehmlassung und beantragte, der Rekurs und die Beschwerde seien abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich zur Beschwerde nicht vernehmen.

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



Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide vom 7. April 2021 hinsichtlich der Befreiung von den Kantonssteuern und der direkten Bundessteuer. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantonssteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergelassen. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Rekurs und Beschwerde vom 11. Mai 2021 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen 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, soweit sie sich gegen die Einspracheentscheide richten. Nicht einzutreten ist auf den Rekurs und die Beschwerde jedoch, soweit damit die Aufhebung der Verfügungen des Kantonalen Steueramts vom 8. Januar 2021 beantragt wird. Diese Verfügungen sind mit dem Erlass der Einspracheentscheide weggefallen.

II. Kantonssteuern



3.- Im Rekursverfahren ist umstritten, ob die Rekurrentin öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgt und deshalb von der Steuerpflicht zu befreien ist.

a) Die Vorinstanz erwog, dass eine Befreiung von der Steuerpflicht eine gemeinnützige Tätigkeit erfordere. Im Tierschutzgesetz sei kein absoluter Schutz des Tierlebens verankert. Der Gesetzgeber habe sich darauf beschränkt, grausame oder unbegründete Tötungen von Tieren zu ahnden. Die Rekurrentin beherberge nachweislich auch Tiere, welche vor der Schlachtung gerettet worden seien. Sämtliche Tiere würden von der Rekurrentin bis an deren Lebensende gehalten. Damit bezwecke sie den absoluten Schutz des Tierlebens. Dies gehe über den allgemein anerkannten Tierschutz und somit auch über den Begriff der Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinn hinaus. Zudem setze sich die Stiftung für eine vegane Ernährung ein. Dabei handle es sich um politisch motivierte und keine gemeinnützigen Aktivitäten. Des Weiteren würden die Stiftungsorgane nicht vollkommen uneigennützig handeln. 2015 sei der Hof der Rekurrentin von einer Schlammlawine erfasst worden, worauf die heutigen Stiftungsorgane einen Verein (Rechtsvorgänger der Rekurrentin) gegründet hätten. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass sich die Stiftungsorgane damit eine Sanierung ihrer Liegenschaft sowie den Unterhalt ihrer privat gehaltenen Tiere beziehungsweise ihre Freizeitbeschäftigung finanziert hätten. Zusätzlich würde die Tochter der Stiftungsräte auf der Internetseite der Rekurrentin Dienstleistungen im Bereich der Katzenkommunikation anbieten. Dementsprechend würden die Stiftungsräte und ihnen nahestehende Personen nicht ausschliesslich uneigennützige Zwecke verfolgen. Folglich fehle es auch am Nachweis, dass die Rekurrentin dauerhaft und ausschliesslich uneigennützig tätig sei beziehungsweise sein werde. Zusammenfassend sei nicht nachgewiesen, dass die Rekurrentin dauerhaft und ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolge, weshalb sie nicht von der Steuerpflicht zu befreien sei.

b) Die Rekurrentin hält dem entgegen, sie beherberge aktuell über 70 Tiere, welche aus Beschlagnahmungen von Veterinärämtern oder aus Tierheimen und ähnlichen Einrichtungen kommen würden, wo sie wegen ihres Alters, gesundheitlicher Probleme oder anderweitig begründeten, erhöhten Betreuungsbedarfs nicht weitervermittelt werden konnten. Damit entlaste sie Tierheime und letztlich auch die öffentliche Hand. Daneben betreibe die Rekurrentin Aufklärungsarbeit im Bereich der Beziehung



zwischen Mensch und Tier. Sporadisch führe sie auch Katzenkastrationen auf Bauernhöfen durch, womit eine unkontrollierte Vermehrung vermieden werden solle. Ein weiteres Nebenprojekt sei die Beratung und finanzielle Unterstützung von Senioren mit Tieren. Die Rekurrentin stellt sich auf den Standpunkt, dass sie damit zumindest teilweise öffentliche Zwecke verfolge. Ihre übrigen Tätigkeiten seien gemeinnützig. Der Tierschutz gelte zweifellos als gemeinnütziger Zweck, wobei er sich nicht auf das Tierschutzgesetz beschränke. Das Tier geniesse über den Schutz der Würde und des Wohlergehens hinaus einen umfassenden Lebensschutz. Deshalb erfülle die Rekurrentin die Voraussetzung der Gemeinnützigkeit. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz verfolge die Rekurrentin auch keine eigennützigen Ziele. Die Betreuung der Tiere sei mit einem grossen Einsatz verbunden, für den gänzlich auf eine finanzielle Gegenleistung verzichtet werde. Auch die Dienstleistungen im Bereich der Katzenkommunikation würden unentgeltlich angeboten. Die Spendengelder im Zusammenhang mit der Schlammlawine seien einzig für Sanierungen an den Einrichtungen für die Tierhaltung eingesetzt worden. Der Rekurrentin werde auch zu Unrecht ein künftiger Interessenkonflikt unterstellt. Es würden keine Darlehen oder andere finanzielle Verflechtungen zwischen den Privatpersonen und der Rekurrentin bestehen. Die personelle Union von Stiftern, Stiftungsrat und der Personen, welche die Stiftungstätigkeit ausführen sei keineswegs unüblich und stehe einer Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht im Weg. Schliesslich sei gemäss der Stiftungsurkunde eine Zweckentfremdung ausgeschlossen. Somit erfülle die Rekurrentin sämtliche Voraussetzungen, um von der Steuerpflicht befreit zu werden.

c) aa) Nach Art. 80 Abs. 1 lit. g StG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind, von der Steuerpflicht befreit. Inhaltlich stimmt die Vorschrift mit Art. 23 Abs. 1 lit. f des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und Art. 56 lit. g DBG überein (vgl. hinten E. 4), weshalb nachfolgend auch auf die entsprechende Rechtsprechung und Lehre zu den bundesrechtlichen Vorschriften verwiesen werden kann. Die Tatsachen, welche zur Steuerbefreiung führen, sind steueraufhebender Natur. Für ihr Vorhandensein trägt deshalb die Rekurrentin nach den allgemeinen Regeln im Steuerrecht die Beweislast (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer]



2C_620/2020 vom 19. Januar 2021 E. 9.2; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII. Teil N 23).

bb) 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 (Art. 127 Abs. 2 BV) restriktiv auszulegen. Er umfasst lediglich eigentliche Tätigkeiten und Aufgaben, die vom Gemeinwesen wahrgenommen werden oder nach der Volksanschauung wahrgenommen werden können (BGer 2C_77/2007 vom 2. April 2009 E. 3.3). Die Verfolgung öffentlicher Zwecke im Sinn von Art. 80 Abs. 1 lit. g StG ist nach ständiger Rechtsprechung da anzunehmen, wo einer juristischen Person durch einen öffentlich-rechtlichen Erlass oder Verwaltungsakt die Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe überbunden worden ist (BGE 131 II 1 S. 6 f.). Die Übertragung der entsprechenden Aufgabe durch das Gemeinwesen kann sich aber auch aus sonstigen Umständen ergeben. Eine solche wird regelmässig angenommen, wenn eine angemessene Vertretung der öffentlichen Hand im Vorstand der juristischen Person statuarisch und tatsächlich gewährleistet ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 56 N 56 f.).

Die Rekurrentin bringt vor, sie beherberge und pflege Tiere aus Beschlagnahmungen von Veterinärämtern sowie aus Tierheimen und ähnlichen Einrichtungen, wo sie wegen ihres Alters, gesundheitlicher Probleme oder anderweitig begründeten, erhöhten Betreuungsbedarfs nicht weitervermittelt werden konnten. Damit verfolge sie öffentliche Zwecke. Zu berücksichtigen ist indes, dass es ihr an einem öffentlichen Leistungsauftrag fehlt. Es wurde ihr weder durch einen öffentlich-rechtlichen Erlass oder Verwaltungsakt die Tätigkeit als Hof für Tiere aus Beschlagnahmungen oder aus Tierheimen überbunden, noch ist die öffentliche Hand im Vorstand der Rekurrentin vertreten. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung aufgrund der Erfüllung eines öffentlichen Zwecks sind damit von vornherein nicht gegeben. Im Übrigen ist ohnehin



fraglich, ob die Tätigkeit der Rekurrentin unter den steuerrechtlichen Begriff des öffentlichen Zwecks fällt, worauf im Folgenden einzugehen ist.

cc) Wo eine juristische Person aus eigenem Willen und ohne öffentlich-rechtliche Verpflichtung eine im Gemeinwohl liegende Aufgabe verfolgt, stellt sich die Frage, ob sie sich gemeinnützigen Zwecken widmet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 56 N 56 f.). Gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinn ist die – statutenmässige und tatsächliche – Betätigung zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, durch die zugunsten einer unbeschränkten Vielzahl Dritter uneigennützig und 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 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, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 56 N 85 f.). Neben dem Handeln im Allgemeininteresse setzt Gemeinnützigkeit auch Uneigennützigkeit voraus, das heisst selbstloses altruistisches Handeln. 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 N 95). 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 (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 56 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 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 juristischen Person nach den übrigen Bestimmungen der Statuten und den wirtschaftlichen Verhältnissen in dem bis zur Entscheidung überblickbaren Zeitraum tatsächlich für die dauernde Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks verwendet werden (Locher, a.a.O., Art. 56 N 80; Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 betreffend Steuerbefreiung im DBG, Ziff. II 2d).

Vorliegend ist unbestritten, dass Tätigkeiten im Bereich des Tierschutzes gemeinnützig sein können. Zwischen der Vorinstanz und der Rekurrentin bestehen jedoch Meinungsverschiedenheiten in Bezug auf die Frage, ob die Tätigkeit der Rekurrentin unter den in der Schweiz anerkannten Tierschutz fällt. Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, die Rekurrentin verfolge einen absoluten Schutz des Tierlebens, was über den gesetzlichen Tierschutz hinausgehe und somit nicht als gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinn gelte. Nach Auffassung der Rekurrentin beschränkt sich der Tierschutz nicht auf die Tierschutzgesetzgebung, sondern enthält einen umfassenden Lebensschutz. Ihre Tätigkeit sei demnach als gemeinnützig zu qualifizieren.

Der Tierschutz ist in der Schweiz verfassungsmässig verankert (vgl. Art. 80 BV). Gestützt darauf traten am 1. November 2008 das Tierschutzgesetz (SR 455, abgekürzt: TSchG) sowie die Tierschutzverordnung (SR 455.1, abgekürzt: TSchV) in Kraft. Gemäss Art. 1 TSchG ist der Zweck des Tierschutzes, die Würde und das Wohlergehen des Tieres zu schützen. Der Würdebegriff umfasst neben der Abwesenheit von Schmerzen, Leiden, Schäden und Angst auch ethische Aspekte. Das Tierschutzgesetz schützt jedoch nicht das Leben des Tieres als solches. Sofern die Rahmenbedingungen des Tierschutzrechts eingehalten werden, ist das Töten von Tieren erlaubt. Darunter fallen sowohl das Schlachten, d.h. das Töten von Tieren zur Lebensmittelgewinnung (vgl. Art. 2 Abs. 3 lit. n TSchV), als auch das anderweitige Töten von Tieren (vgl. Botschaft zur Revision des Tierschutzgesetzes vom 9. Dezember 2002, BBl 2003 S. 613). Dementsprechend hat der schweizerische Gesetzgeber nicht versucht, Tiere am Leben zu halten, sondern beschränkte sich darauf, die grausame oder böswillige Tötung von



Tieren zu bestrafen (BGer 2C_147/2019 vom 20. August 2019 E. 5.6.1). Dies bedeutet, dass Tiere – unter Vorbehalt des Artenschutzrechts sowie des Tatbestandes der Tierquälerei – auch ohne vernünftigen Grund getötet werden dürfen, solange die Tötung durch eine sachkundige Person erfolgt (vgl. Art. 177 Abs. 1 TSchV). Wie die Rekurrentin aber zu Recht vorbringt, erscheint ein Verzicht auf den Lebensschutz der Tiere unter dem Aspekt der Tierwürde problematisch. Es wirkt widersprüchlich, den Eigenwert des Tieres anzuerkennen und gleichzeitig eine (schmerzlose) Tötung ohne Rechtfertigungsgrund zuzulassen (vgl. Schärmlin/Griffel, BSK BV, 2015, Art. 80 BV N 43, mit Hinweisen). Obwohl dieser Wertungswiderspruch von der Literatur mehrfach kritisiert wurde, war er vom Bundesgesetzgeber explizit gewollt (vgl. Botschaft, in BBl 2003 S. 613). Demnach umfasst der aktuelle Tierschutz in der Schweiz entgegen der Auffassung der Rekurrentin keinen absoluten Schutz des Tierlebens.

Die Tätigkeit der Rekurrentin besteht im Wesentlichen darin, Tiere – vorwiegend mit einer erhöhten Pflegebedürftigkeit aufgrund von Behinderungen oder sonstigen Leiden – zu beherbergen und zu pflegen. Wie die Vorinstanz zu Recht vorbringt, wäre ein Grossteil der von der Rekurrentin aufgenommenen Tiere ohne deren Tätigkeit eingeschläfert bzw. geschlachtet worden. Folglich gehört es zur Tätigkeit der Rekurrentin, Tiere vor dem Tod zu retten, damit diese ihr Leben trotz ihrer erhöhten Pflegebedürftigkeit fortsetzen können. Darüber hinaus nimmt die Rekurrentin Tiere auf, welche aufgrund ihrer Behandlungsbedürftigkeit von Tierheimen nicht weitervermittelt werden können. Diese Tätigkeiten stellen durchaus ein ehrenwertes Engagement dar. Die Rekurrentin geht damit aber weiter, als der Tierschutz nach schweizerischem Recht, der als gemeinnützig anerkannt ist (BGer 2C_147/2019 vom 20. August 2019 E. 5.6.1). Demnach widmet sich die Rekurrentin nicht gemeinnützigen Zwecken im Sinn des Steuerrechts, weshalb die Vorinstanz das Gesuch um Steuerbefreiung zu Recht abgewiesen hat. Sämtliche Nebentätigkeiten der Stiftung, wie bspw. die Unterstützung von Senioren mit Tieren oder Dienstleistungen im Bereich der Katzenkommunikation, finden sodann keine Grundlage in der Stiftungsurkunde, womit sie nicht unter den Stiftungszweck fallen. Somit kann die Rekurrentin gestützt darauf nicht von der Steuerpflicht befreit werden, weshalb sich eine Prüfung der Gemeinnützigkeit der Nebentätigkeiten erübrigt. Ferner ist der Vergleich der Rekurrentin mit anderen Tierheimen und Auffangstationen, die von der Steuerpflicht befreit seien, und die Berufung auf die Rechtsgleichheit, unbehelflich. Aufgrund des Steuergeheimnisses sind



die Umstände für die Steuerbefreiung dieser Institutionen nicht bekannt. Zudem liegt die Tätigkeit von Tierheimen darin, Haustiere aufzunehmen, welche bspw. von ihren Eigentümern ausgesetzt wurden. Damit widmen sich die Tierheime im Gegensatz zur Rekurrentin dem Tierschutz nach Art. 1 TSchG. Im Übrigen ist ohnehin jeder Einzelfall individuell zu beurteilen. Aus der Steuerbefreiung anderer juristischen Personen kann deshalb nicht ohne Weiteres auf die Steuerbefreiung der Rekurrentin geschlossen werden. Die Prüfung der weiteren Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung entfällt, da die Rekurrentin bereits mangels gemeinnütziger Zweckverfolgung nicht von der Steuerpflicht zu befreien ist.

Auch wenn die Rekurrentin mit ihrem Begehren unterliegt und die steuerrechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht erfüllt, ist ihr Einsatz für die Tiere anzuerkennen. Aus den Akten ist sodann nicht ersichtlich, inwiefern die Rekurrentin eigennützige Zwecke verfolgen würde – was ihr von der Vorinstanz vorgeworfen wird. Der Verdacht der Vorinstanz, der Verein sei damals (nach den Zerstörungen durch die Murgänge) lediglich gegründet worden, um durch Spendengelder die Sanierung der Liegenschaft der heutigen Stiftungsorgane zu finanzieren, entbehrt jeglicher Beweise.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Rekurrentin weder einen öffentlichen noch einen gemeinnützigen Zweck verfolgt. Die Vorinstanz hat das Gesuch um Steuerbefreiung zu Recht abgewiesen. Der Rekurs ist demzufolge abzuweisen.

III. Direkte Bundessteuer

4.- Art. 80 Abs. 1 lit. g StG entspricht inhaltlich Art. 56 lit. g DBG. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantonssteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantonssteuern. Demnach erweist sich die Beschwerde ebenfalls als unbegründet; sie ist abzuweisen.

IV. Kosten

5.- Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens der Rekurrentin und Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 600.–, insgesamt



Fr. 1'200.–, erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12 und Art. 144 Abs. 5 DBG). Die Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'200.– sind damit zu verrechnen.

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

4.

Die Beschwerdeführerin hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.