

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.12/2004 /zga

Urteil vom 28. April 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Wurzbürger, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Merz.

Parteien
X. _____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Markus Bischof,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Graubünden, Steinbruchstrasse 18/20, 7001 Chur,
Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 3. Kammer, Obere Plessurstrasse 1, 7001 Chur.

Gegenstand
Art. 8, 9, 49 und 127 BV (Kantonssteuern),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 17. November 2003.

Sachverhalt:

A.

Die X. _____ ist ein im Handelsregister eingetragener Verein mit Sitz in Luzern und zugleich eine Krankenkasse im Sinne von Art. 12 des Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10). Als solche bezweckt sie den Versicherungsschutz ihrer Versicherten in der Schweiz. Sie ist Eigentümerin mehrerer Liegenschaften im Kanton Graubünden, die sie zum Teil selber nutzt und zum Teil an Dritte vermietet.

Mit Feststellungsverfügung vom 12. Dezember 1997 ging die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden von der Steuerpflicht der X. _____ für die nicht ausschliesslich selbstgenutzten Liegenschaften im Kanton aus. Nachdem hiergegen im Kanton eingelegte Rechtsmittel erfolglos geblieben waren, gelangte die X. _____ an das Bundesgericht, welches mit Urteil vom 29. August 2000 (2A.623/1998, publ. in: StE 2001 B 71.64 Nr. 5) die als staatsrechtliche Beschwerde entgegengenommene Eingabe im Sinne der Erwägungen guthiess. Diesem zufolge ist für die Steuerbefreiung der sozialen Krankenversicherung (der sog. Grundversicherung) gemäss dem (bis zum 31. Dezember 2002 geltenden) Art. 17 KVG die ausschliessliche Eigennutzung der Liegenschaften - im Gegensatz zum früheren (bis zum 31. Dezember 1995 geltenden) Recht und zur damaligen Ansicht der kantonalen Behörden - nicht (mehr) Bedingung. Allerdings werden Liegenschaften, die dem Bereich der Zusatzversicherungen zugeordnet sind, von der Steuerbefreiung nicht erfasst.

B.

Mit Veranlagungsverfügung vom 29. Januar 2003 stellte die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden der X. _____ für die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Dezember 1996 kantonale Steuern in der Höhe von Fr. 3'896'481.-- in Rechnung. Sie ging hierbei von einem zu versteuernden Gewinn von Fr. 15'150'400.-- aus. Als Erklärung gab sie an: "Steuersystematische Realisierung der stillen Reserven auf den Immobilien im Kanton Graubünden infolge Überführung per 1.1.1996 vom steuerpflichtigen auf den steuerfreien Bereich (KVG)".

Die X. _____ stellte sich auf den Standpunkt, sie geniesse vollständige Steuerfreiheit gemäss Art. 17 KVG, weil ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der Durchführung der sozialen Krankenversicherung und der Erbringung oder der Sicherstellung ihrer Leistungen dienten. Ausserdem fehle es an einer gesetzlichen Grundlage für die fragliche Besteuerung. Die von der X. _____ gegen die Steuerveranlagung erhobene Einsprache wies die Kantonale Steuerverwaltung am 2. Juni 2003 ab. Den dagegen gerichteten Rekurs wies das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden (im

Folgenden: Verwaltungsgericht) mit Urteil vom 17. November 2003 ebenfalls ab.

C.

Die X. _____ hat am 14. Januar 2004 beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde eingereicht mit dem Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts aufzuheben.

D.

Die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit auf sie eingetreten werde.

E.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 1. November 2004 hat der Instruktionsrichter Stellungnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung und des Bundesamts für Sozialversicherung eingeholt. Am 14. Januar 2005 hat sich die ins Bundesamt für Gesundheit transferierte Abteilung Kranken- und Unfallversicherung, als ehemalige Abteilung des Bundesamts für Sozialversicherung, vernehmen lassen. Am 31. Januar 2005 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung Stellung genommen.

Mit Verfügung vom 4. Februar 2005 hat der Instruktionsrichter den Beteiligten die Möglichkeit gewährt, sich zu den Stellungnahmen der Bundesbehörden zu äussern. Die X. _____ sowie die Kantonale Steuerverwaltung haben mit Eingaben vom 2. bzw. 4. März 2005 an ihren ursprünglichen Anträgen festgehalten. Das Verwaltungsgericht hat sich nicht mehr vernehmen lassen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden stellt einen letztinstanzlichen kantonalen Endentscheid dar, gegen den auf Bundesebene kein anderes Rechtsmittel zulässig ist als die staatsrechtliche Beschwerde (Art. 84 Abs. 2 und Art. 86 Abs. 1 OG). Insbesondere steht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) nicht offen. Es sind vor Ablauf der Anpassungsfrist des Art. 72 Abs. 1 StHG am 1. Januar 2001 liegende Steuerperioden betroffen (BGE 123 II 588 E. 2 S. 591 ff.; Urteil 2A.349/2002 vom 6. März 2003, E. 1.1.1, in StR 58/2003 S. 432); andere Bestimmungen, die ausnahmsweise eine frühere Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes vorsehen, sind hier nicht einschlägig (vgl. Urteil 2P.202/2002 vom 16. September 2003, E. 2.2; Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: procédure, interprétation et droit transitoire, RDAF 2003 II S. 2 f.). Auch der Umstand, dass der angefochtene Entscheid, was die Tragweite der beanspruchten Steuerbefreiung betrifft, öffentliches Bundesrecht (Art. 17 KVG) mitberücksichtigt, vermag den Weg der

Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht zu öffnen. Denn die Abgabe als solche stützt sich auf kantonales Recht. Nach der Rechtsprechung kann die Rüge, eine kantonalrechtliche Abgabe sei mit Bundesrecht nicht vereinbar, nur mit staatsrechtlicher Beschwerde wegen Verletzung der derogatorischen Kraft des Bundesrechts vorgebracht werden (BGE 127 II 1 E. 2b/aa S. 4; 126 I 76 E. 1 S. 78, je mit Hinweisen; speziell mit Bezug auf Art. 17 KVG: erwähntes Urteil 2A.623/1998, E. 1a und b, StE 2001 B 71.64 Nr. 5; Urteil 2P.303/2003 vom 1. Juli 2004, E. 1.1).

Zwar ist die Beschwerdeführerin Trägerin einer öffentlichen Aufgabe. Da es aber darum geht, ob sie besteuert werden kann, steht ihr vorliegend das Recht zur Beschwerdeführung gemäss Art. 88 OG zu (erwähntes Urteil 2A.623/1998, E. 2a, StE 2001 B 71 64 Nr. 5; vgl. auch BGE 121 I 218 E. 2 S. 219 ff., mit Hinweisen). Auf die fristgerecht (vgl. Art. 34 Abs. 1 lit. c OG) erhobene staatsrechtliche Beschwerde ist somit - unter dem Vorbehalt rechtsgenügender Rügen (vgl. Art. 90 Abs. 1 lit. b OG; BGE 110 Ia 1 E. 2 S. 3 f.; 129 II 297 E. 2.2.2 S. 301) - einzutreten.

2.

Die kantonalen Behörden haben die fragliche Besteuerung auf den für juristische Personen geltenden Art. 79 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 (StG/GR) gestützt.

2.1 Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn, der sich "aus den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Liquidations- und Aufwertungsgewinne", zusammensetzt; gemäss Art. 79 Abs. 1 lit. c Halbsatz 2 StG/GR ist "der Liquidation [...] hinsichtlich der stillen Reserven die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung eines geschäftlichen Betriebes oder einer Betriebsstätte ausser Kanton" (nach der bis zum 31. Dezember 2000 geltenden Fassung) bzw. "ins Ausland" (nach der seither geltenden Fassung) "gleichgestellt".

2.2 Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts genügt die Umschreibung des steuerbaren Gewinns in Art. 79 Abs. 1 lit. c StG/GR als Gesetzesgrundlage für die umstrittene Besteuerung. Die

Beschwerdeführerin sei bis Ende 1995 für die im Kanton Graubünden fremd vermieteten Immobilien stets steuerpflichtig gewesen. Diese seien gestützt auf Art. 17 KVG künftig steuerbefreit. Wegen des Systemwechsels könne das latent vorhandene Steuersubstrat nach Überführung der Liegenschaften vom steuerpflichtigen Bereich in einen steuerbefreiten Bereich definitiv nicht mehr besteuert werden. Ein Sachverhalt sei jedoch steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen. In diesem Sinne würden alle Vorgänge, durch welche die Ausschüttungssteuerlast auf Gewinnen und Reserven aufgehoben oder reduziert werde, aus steuersystematischen Gründen eine Besteuerung auslösen. Jedes andere Ergebnis sei mit den Grundsätzen der rechtsgleichen Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar. Daher könne die fragliche Besteuerung im Sinne einer sachlich begründeten Gewinnliquidation und einmaligen Steuerabschöpfung für das Geschäftsjahr 1996 erfolgen.

2.3 Die Beschwerdeführerin rügt, die streitige Besteuerung könne nicht auf die erwähnte Bestimmung gestützt werden. Die von den kantonalen Instanzen vorgenommene Auslegung von Art. 79 Abs. 1 lit. c StG/GR sei willkürlich. Der kantonale Gesetzgeber habe "die steuerbegründenden steuersystematischen Gewinnausweistatbestände explizit" und damit abschliessend im 2. Halbsatz von Art. 79 Abs. 1 lit. c StG/GR "aufgezählt". Darunter falle nicht der Statuswechsel vom steuerbaren in den steuerfreien Bereich, der sich als direkte Folge einer Gesetzesänderung ergebe. Es fehle damit an einer gesetzlichen Grundlage zur Erhebung der verlangten Steuer, so dass gegen das Prinzip der Gesetzmässigkeit einer Steuer verstossen werde. Ausserdem sei der Statuswechsel nicht Folge einer Disposition durch aktives Verhalten der Beschwerdeführerin gewesen, sondern einzig aufgrund der Änderung eines Bundesgesetzes verursacht worden. Art. 79 Abs. 1 lit. c StG/GR knüpfe aber nur an verhaltensbezogene Tatbestände an und decke nicht Statusänderungen, auf die die steuerpflichtige Person keinen Einfluss nehmen könne.

2.4

2.4.1 Unter dem Regime des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) hat das Bundesgericht - insbesondere in Bezug auf Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt - wiederholt festgehalten, dass die Überführung eines Wirtschaftsgutes, das stille Reserven enthält, in einen Bereich, in welchem die Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung nicht mehr möglich ist, eine Realisierung der vorhandenen stillen Reserven darstellt, welche die Besteuerung zur Folge haben muss (BGE 112 Ib 79 E. 4a S. 85 f.; 105 Ib 238 E. 2 S. 240 f.; 102 Ib 50 E. 2 und 3a/bb und 3c S. 52 ff.; 85 I 243 E. 1 S. 247 f.; 76 I 206 E. 1 S. 209 f.; Urteile 2A.278/1994 in ASA 65 S. 660 E. 3a; A.413/1985 in ASA 56 S. 251 E. 3a; A.336/1981 in ASA 52 S. 349 E. 6b; P.1040/1975 in ASA 46 S. 464 E. 2; vgl. auch Markus Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht [kurz: Die Realisation], 1983, S. 140; ders., Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, 2000, S. 39 und 63; ders., in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2000, N. 28 f. zu Art. 18 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 97 f. zu Art. 18 DBG, und II. Teil, 2004, N. 155 zu Art.

58 DBG). In Anlehnung an diese Rechtsprechung versteht ein Teil der Doktrin den Begriff des Liquidationsgewinns im Sinne des Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG, der weitgehend gleich lautet wie Art. 79 Abs. 1 lit. c StG/GR, als steuersystematische Realisation stiller Reserven (Peter Locher, a.a.O., II. Teil, N. 149 zu Art. 58 DBG; vgl. auch ders., Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Habil. Bern 1983, S. 207-212) bzw. allgemein als Realisierung stiller Reserven (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, N. 131 zu Art. 58 DBG; kritisch: Peter Spori, Zur steuersystematischen Realisation, ASA 57 S. 65 ff., insbes. S. 70 f. und 91 f.; einschränkend wohl auch Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, in Martin Zweifel/Peter Athanas, a.a.O., Bd. I/2a, N. 341 und 353 zu Art. 58 DBG).

2.4.2 Problematisch erscheint es aber, stille Reserven dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn die Änderung des Steuerstatus ohne aktives Verhalten des Steuerpflichtigen eintritt (in diesem Sinne Markus Reich, a.a.O. in Die Realisation, S. 140; ders., in Martin Zweifel/ Peter Athanas [Hrsg.], a.a.O., Bd. I/2a, N. 29 zu Art. 18 DBG; wohl auch Charles-F. Constantin, Die steuerrechtliche Abrechnung bei Änderung der Besteuerungsregelung einer Unternehmung, in: Markus Reich/ Martin Zweifel [Hrsg.], Das schweizerische Steuerrecht, Festschrift zum 70. Geburtstag von Ferdinand Zuppinger, 1989, S. 329). Das gilt vor allem dann, wenn - wie hier - Ursache des Statuswechsels eine Gesetzesänderung ist und der Gesetzgeber hierbei nicht ausdrücklich eine Besteuerung der stillen Reserven angeordnet hat. Soweit ersichtlich hatte das Bundesgericht bisher keinen derartigen Fall zu beurteilen. In der Praxis sind aber bereits vergleichbare Konstellationen aufgetreten, bei denen von einer Besteuerung der stillen Reserven abgesehen wurde (vgl. zur Erhöhung des Grenzbetrages für die Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister: Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. April 1972 betreffend Änderung der Handelsregisterverordnung, publ.

in ASA 40 S. 499 f.; Danielle Yersin, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, Diss. Lausanne 1977, S. 176 f.; zum Übergang von der Wertzerlegungs- zur Präponderanzmethode in

Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG: Ziff. 2.3 des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 1992, publ. in ASA 61 S. 507 ff., insbes. S. 510; Peter Agner/ Beat Jung/ Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 6 zu Art. 18 DBG, S. 68; Markus Reich, in Martin Zweifel/Peter Athanas, a.a.O., Bd. I/2a, N. 56 zu Art. 18 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, N. 155 f. zu Art. 18 DBG).

2.4.3 Die kantonale Steuerverwaltung hat insoweit in ihrer Vernehmlassung unter Berufung auf das hier vorausgegangene Urteil des Bundesgerichts im Verfahren 2A.623/1998 (dort E. 3b und 4b, in StE 2001 B 71 64 Nr. 5) ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe gemäss Art. 60 Abs. 3 KVG eine besondere Betriebsrechnung für die obligatorische Krankenpflegeversicherung zu führen, wodurch sich die steuerbefreiten und die steuerpflichtigen Sparten buchhalterisch abgrenzen liessen. Das habe die Beschwerdeführerin insoweit getan, als sie die interessierenden Liegenschaften "aktiv" dem Bereich der sozialen Krankenversicherung zugewiesen habe. Hiermit habe sie - die Beschwerdeführerin - aber eben selber eine Änderung der bisherigen Verhältnisse herbeigeführt; sie und nicht bereits der Gesetzgeber habe die auf den Liegenschaften lastenden stillen Reserven vom steuerbaren in den steuerfreien Bereich transferiert.

Allerdings wurde die Beschwerdeführerin erst durch Einführung der Steuerbefreiungsnorm des Art. 17 KVG zu einer derartigen Wahl gezwungen. Ausserdem hatten nur die Versicherungen einen solchen Entscheid zu treffen, die neben der Grundversicherung auch Zusatzversicherungen anbieten. Andere Versicherer, die nur die soziale Grundversicherung betreiben, brauchten das nicht zu tun. Sollten sich diese aber deswegen keiner Besteuerung ihrer stillen Reserven ausgesetzt sehen, würden Versicherungen wie die Beschwerdeführerin ihnen gegenüber benachteiligt. Damit wäre das Gebot der Wettbewerbsneutralität, welches aus Art. 27 und 94 BV bzw. Art. 31 aBV abgeleitet wird und auch im Steuerrecht als Auslegungsgesichtspunkt heranzuziehen ist (vgl. BGE 130 I 96 E. 3.7 S. 104; Urteil 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004, E. 2.4.5), tangiert.

2.4.4 Wie es sich damit verhält, kann hier aber offen gelassen werden. Die Besteuerung der stillen Reserven scheitert aus anderen Gründen (siehe nachfolgend E. 3).

3.

3.1 Mit dem am 1. Januar 1996 in Kraft getretenen Bundesgesetz über die Krankenversicherung wurde neu eine Zweiteilung in soziale Krankenversicherung (obligatorische Grundversicherung) einerseits und Zusatzversicherung (freiwillige Ergänzungsversicherung) andererseits vorgenommen (vgl. für Weiteres: erwähntes Urteil 2A.623/1998, E. 3a, StE 2001 B 71 64 Nr. 5, mit Hinweisen). An diese Unterscheidung knüpft Art. 17 Abs. 1 KVG an und enthält eine Regelung über die Steuerbefreiung, welche als *lex specialis* und posterior den Bestimmungen des Art. 56 lit. f DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. e StHG vorgeht (Adrian Rufener, Besteuerungsnormen für den Bereich des KVG, in Jean-Louis Duc [Hrsg.], LAMal - KVG, Recueil de travaux, 1997, S. 764; Reto Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Diss. Zürich 1997/1998, S. 183; Felix Richner, Steuerbefreiung von Krankenversicherern, Zürcher Steuerpraxis 1996 S. 161 ff.; Wolfgang Maute/Martin Steiner/Adrian Rufener, Steuern und Versicherungen, 2. Aufl. 1999, S. 231; Ueli Kieser, ATSG-Kommentar, 2003, N. 2 zu Art. 80 ATSG; Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. September 1996 betreffend die steuerlichen Auswirkungen des neuen Krankenversicherungsgesetzes, Ziff.

II/2; vgl. auch erwähntes Urteil 2A.623/1998, E. 3b, StE 2001 B 71 64 Nr. 5).

3.2 Am 1. Januar 2003 (AS 2002 3393) ist Art. 17 KVG durch Art. 80 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1) ersetzt worden. Abgesehen davon, dass sich Art. 80 Abs. 1 ATSG nicht nur auf die soziale Krankenversicherung bezieht, sondern auf den gesamten Bereich der vom ATSG erfassten Sozialversicherungen, hat er den gleichen Wortlaut wie Art. 17 Abs. 1 KVG. Für die hier interessierenden Steuerperioden, die vor Inkrafttreten des ATSG liegen, ist noch auf Art. 17 KVG abzustellen.

3.3 Der Wortlaut von Art. 17 Abs. 1 KVG (vgl. AS 1995 1332) ist Folgender:

"Die Versicherer sind, soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der Durchführung der sozialen Krankenversicherung und der Erbringung oder der Sicherstellung ihrer Leistungen dienen, von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden sowie von Erbschafts- und Schenkungssteuern der Kantone und Gemeinden befreit."

Unter dem davor geltenden Regime des Bundesgesetzes vom 13. Juni 1911 über die Krankenversicherung (aKUVG; BS 8 281) waren die Krankenkassen für Grundeigentum, das nicht unmittelbar ihrem Betrieb diente, steuerpflichtig; im Übrigen galten sie als steuerbefreit (Art. 31 aKUVG). Als nicht unmittelbar dem Betrieb dienend und damit der Besteuerung unterliegend galten etwa an Dritte vermietete Liegenschaften (vgl. BGE 87 I 146 E. 2 S. 150; Urteil 2A.123/1995 vom 10. April 1997, E. 2 insbes. lit. b und e, publ. in: StE 1997 A 25 Nr. 5 und B 71.64 Nr. 3). Nach Art. 17 KVG kommt es für die Steuerbefreiung nicht mehr darauf an, ob die Liegenschaften "unmittelbar" (im vorgenannten Sinne) dem Betrieb dienen oder nicht. Entscheidend ist vielmehr, ob die

Vermögenswerte dem Bereich der sozialen Krankenversicherung zugewiesen sind (vgl. erwähntes Urteil 2A.623/1998, E. 4b, StE 2001 B 71 64 Nr. 5). Die Krankenkassen sind insoweit verpflichtet, die der sozialen Krankenversicherung dienenden Vermögenswerte durch eine besondere Betriebsrechnung auszusondern (vgl. Art. 60 Abs. 3 KVG; erwähntes Urteil 2A.623/1998, E. 3b und c/aa, StE 2001 B 71 64 Nr. 5). Laut Vernehmlassung des Bundesamtes für Gesundheit und gemäss Kreisschreiben der Hauptabteilung

Kranken- und Unfallversicherung Nr. 95/7 vom 25. August 1995 (zur Aufteilung des Vermögens der Krankenkassen) bezieht sich die Aufteilung aber nur auf die Passivseite der Bilanz, während die Aktivseite keine Aufteilung in soziale Krankenpflegeversicherung und Zusatzversicherung aufweist (vgl. Art. 4 der Verordnung vom 12. April 1995 über die Inkraftsetzung und Einführung des Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung, SR 832.101).

3.4 Art. 49 Abs. 1 BV verbietet (wie früher Art. 2 ÜBBest. aBV) den Kantonen, öffentlichrechtliche Vorschriften anzuwenden, die den Bestimmungen des Bundesrechts zuwiderlaufen oder gegen Sinn und Geist des Bundesrechts verstossen oder dessen Zweck beeinträchtigen bzw. vereiteln. Das Bundesgericht prüft auf entsprechende Rüge hin frei, ob ein beanstandeter kantonaler Entscheid in diesem Sinne mit dem Bundesrecht vereinbar ist (BGE 130 I 82 E. 2.2 S. 86 f.; 129 I 330 E. 3.1 S. 334, 346 E. 3.1 S. 350, 402 E. 2 S. 404; 128 I 46 E. 5a S. 54, 295 E. 3b S. 299; 127 I 60 E. 4a S. 68 mit Hinweisen; zu einer bundesrechtlichen Steuerbefreiungsvorschrift: erwähnte Urteile 2A.623/1998, E. 2b, StE 2001 B 71.64 Nr. 5; und 2A.123/1995, E. 2a, StE 1997 A 25 Nr. 5 und B 71.64 Nr. 3).

3.5 In den Materialien zur Steuerbefreiung der Versicherer finden sich kaum weiter führende Hinweise; die in der Botschaft vom 6. November 1991 über die Revision der Krankenversicherung vorgesehene Steuerbefreiungsnorm, die auf eine bereits im Entwurf des ATSG enthaltene Regelung zurückgeht, wurde unverändert in Art. 17 Abs. 1 KVG übernommen (vgl. BBl 1992 I 148 und 261; 1999 S. 4668 f.; 1991 II 270; 1976 III 209-211; 1946 II 554 und 587). Im erwähnten Entscheid 2A.123/1995 (publ. in: StE 1997 A 25 Nr. 5 und B 71.64 Nr. 3) hat das Bundesgericht ausgeführt, dass das Wesen der Versicherung darin bestehe, den Schaden, der dem Einzelnen erwächst (hier infolge von Krankheit), durch Zusammenschluss auf eine Vielzahl von Personen, die von der gleichen Schadensmöglichkeit bedroht sind, zu verteilen. Diese Zwecksetzung und der Solidaritätsgedanke rechtfertigen es nach Meinung des Gesetzgebers, die Krankenkassen von Steuern zu befreien. Zwar kann die Tätigkeit von Krankenkassen nicht in dem Sinn als uneigennützig bezeichnet werden, dass ihre Leistungen ausschliesslich für die öffentliche Wohlfahrt, d.h. zu Gunsten einer unbeschränkten Zahl von Dritten, erbracht werden. Vielmehr sind Krankenkassen - anders als etwa gemeinnützige Organisationen - nur im Interesse ihrer Mitglieder tätig. Mithin ist eine umfassende Steuerbefreiung nicht von vornherein geboten (vgl. zum Ganzen auch erwähntes Urteil 2A.623/1998, E. 3c/bb, StE 2001 B 71.64 Nr. 5; Reto Kuster, a.a.O., S. 184; Felix Richner, a.a.O., S. 165 ff., mit Hinweisen; Hugo Casanova, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2000, ASA 71 S. 11 f.; Hans Rudolf Niggli, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, Diss. Zürich 1945, S. 78 und 143).

3.6 Ein Hauptziel beim Erlass des heutigen Krankenversicherungsgesetzes war aber die Eindämmung der Kostensteigerung im Gesundheitswesen; es sollte ein noch stärkeres Auseinanderklaffen von Gesundheitsausgaben und Löhnen gestoppt werden (vgl. BBl 1992 I 126 Ziff. 221). Ohne Steuerfreiheit würden die Versicherer ihre Steuerlast über die Prämien auf die Versicherten überwälzen (vgl. Alfred Maurer, Das neue Krankenversicherungsrecht, 1996, S. 18). Dementsprechend hat das Krankenversicherungsgesetz auch nicht (ausdrücklich) vorgesehen, dass der Übergang von Vermögenswerten in die steuerbefreite Krankenversicherung zu einer Besteuerung stiller Reserven führen soll.

Zwischen den Parteien ist nicht streitig, dass die interessierenden Liegenschaften ausschliesslich der Durchführung der sozialen Krankenversicherung und der Erbringung oder Sicherstellung ihrer Leistungen dienen. Gegen die fragliche Besteuerung spricht somit, dass diese der Beschwerdeführerin als Versicherer im Sinne von Art. 17 Abs. 1 KVG Mittel entzieht, die zu dem soeben genannten Zweck hätten eingesetzt werden sollen und müssen. Wie sich zudem aus Art. 12 Abs. 1 KVG ergibt, verfolgen Krankenkassen keinen Erwerbszweck. Gemäss Art. 13 Abs. 2 lit. a KVG dürfen die Versicherer "die Mittel der sozialen Krankenversicherung nur zu deren Zwecken verwenden". Sie dürfen daher insbesondere keine Gewinne ausschütten (in diesem Sinne auch erwähntes Urteil 2A.623/1998, E. 3c/bb, StE 2001 B 71 64 Nr. 5). Rechnungsüberschüsse müssen im Interesse der Versicherten Verwendung finden. Die Versicherer verfügen demzufolge über keine freien Mittel für Aufwendungen, die einem anderen Zweck als der Durchführung der sozialen Krankenversicherung dienen können.

Insoweit unterscheidet sich die vorliegende Konstellation von den bisher vom Bundesgericht

entschiedenen Fällen der steuersystematischen Realisation (vgl. oben in E. 2.4.1 zitierte Urteile); dort ging es nicht um die Einführung einer Steuerbefreiungsnorm mit dem Ziel, dass die dadurch zusätzlich verfügbaren Mittel Dritten in einem sozialen Versicherungsbereich zugute kommen. Wenn der Umstand, dass der Gesetzgeber die Versicherer aus sozialen Gründen von der Steuer befreien will, nach kantonalem Recht letztlich gerade doch zu deren Besteuerung führt, ergibt sich ein unlösbarer Widerspruch zum Ziel der bundesrechtlichen Steuerbefreiungsvorschrift. Die kantonalen Behörden dürfen das kantonale Recht jedoch, wie ausgeführt (oben E. 3.4), nicht gegen den Sinn und Geist des Bundesrechts anwenden. Somit verletzt der angefochtene Entscheid das Prinzip der derogatorischen Kraft des Bundesrechts.

3.7 Ob die Beschwerdeführerin bei Veräusserung der Liegenschaften allenfalls später gemäss Art. 23 Abs. 4 StHG grundstückgewinnsteuerepflichtig sein könnte, kann hier offen bleiben (für eine solche Steuerpflicht: Adrian Rufener, a.a.O., S. 765; Wolfgang Maute/Martin Steiner/ Adrian Rufener, a.a.O., S. 232; anderer Ansicht: Felix Richner, a.a.O., S. 179 f.; Reto Kuster, a.a.O., S. 184; vgl. auch Marco Greter, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N. 45 f. zu Art. 23 StHG). Die Beteiligten haben sich hierzu ohnehin nicht geäußert.

4.

4.1 Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als begründet und ist daher gutzuheissen. Auf die weiteren Rügen zur Veranlagungsverjährung und zur konkreten Berechnung der stillen Reserven braucht daher nicht mehr eingetreten zu werden.

4.2 Bei diesem Verfahrensausgang hat der Kanton Graubünden, um dessen Vermögensinteresse es sich handelt, gemäss Art. 156 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG die Gerichtskosten zu tragen. Zudem hat der Kanton Graubünden der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 159 OG). Über die Parteientschädigungen und die Kosten des kantonalen Verfahrens wird das Verwaltungsgericht neu zu befinden haben.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird gutgeheissen; das Urteil des Verwaltungsgerichts Graubünden vom 17. November 2003 wird aufgehoben.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 20'000.-- wird dem Kanton Graubünden auferlegt.

3.

Der Kanton Graubünden hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 20'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Kantonalen Steuerverwaltung Graubünden und dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 3. Kammer, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung und dem Bundesamt für Gesundheit, Abteilung Kranken- und Unfallversicherung, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 28. April 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: