

Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Zirkularbeschluss vom 31. März 2020

Mitwirkende	Obergerichtspräsident E. Zingg Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger, H.P. Blaser Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 19 17
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführerin	Ortsgemeinde A. _____
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Steuerpflicht der Ortsbürgergemeinde im Zusammenhang mit Waldeigentum in der Gemeinde B. _____ Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 28. Mai 2019

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

Aufhebung des Entscheids der Kantonalen Steuerverwaltung AR vom 28. Mai 2019 und Feststellung, dass die Ortsgemeinde A. _____ von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit ist.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Das mit der Beschwerde und Replik sinngemäss gestellte Gesuch um Steuerbefreiung ab der Steuerperiode 2017 gestützt auf Art. 66 Abs. 1 lit. f StG sei dem Rechtsdienst der Kantonalen Steuerverwaltung zur erstinstanzlichen Beurteilung zu überweisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Sachverhalt

- A.** Am 20. Juli 2018 wurde die Ortsgemeinde A. _____ (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) von der kantonalen Steuerverwaltung (nachfolgend auch: Vorinstanz) für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 unter Zugrundelegung eines satzbestimmenden Kapitals im Betrag von Fr. 541'000.-- bzw. eines davon auf B. _____ entfallenden Anteils im Betrag von Fr. 37'000.-- und eines satzbestimmenden Gewinns von Fr. 5'200.-- bzw. eines davon auf B. _____ entfallenden Anteils von Fr. 200.-- wie folgt veranlagt: Steuerbetrag Gewinn Fr. 14.40, Steuerbetrag Kapital Fr. 900.-- (Mindeststeuer).
- B.** Mit Schreiben vom 18. August 2018 erhob die Ortsgemeinde A. _____ bei der Vorinstanz Einsprache gegen diese Veranlagungsverfügung, weil eine plausible Begründung für das Bestehen einer Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Kanton Appenzell Ausserrhoden fehle. Die Ortsgemeinde A. _____ sei eine Gemeinde im Sinne des St. Galler Gemeindegesetzes, die unter dem Begriff „Spezialgemeinde“ laufe. Sie verfüge über kein Steuersubstrat und könne auch nicht als juristische Person bzw. Firma bezeichnet werden, wie dies in der angefochtenen Steuerveranlagungsverfügung der Fall sei. Im Kanton St. Gallen seien die Ortsgemeinden von Ertrags- und Kapitalsteuern gänzlich befreit, was nach dem Verständnis der Beschwerdeführerin auch im Kanton Appenzell Ausserrhoden gelten müsse.

- C. Mit Einspracheentscheid vom 28. Mai 2019 wies die Vorinstanz die Einsprache ab und hielt an der verfügten Veranlagung fest. Die Vorinstanz begründete ihren Entscheid damit, dass der Begriff der „Gemeinden“ in Art. 66 Abs. 1 lit. c des kantonalen Steuergesetzes des Kantons Appenzell Ausserrhoden (StG, bGS 621.11) nach innerkantonalem Recht auszulegen sei. Gemäss Art. 100 Abs. 1 der Kantonsverfassung von Appenzell Ausserrhoden (KV, bGS 111.1) sei als einzige Gemeindeart die Einwohnergemeinde vorgesehen. Vom Begriff der Gemeinden im Sinn von Art. 66 Abs. 1 lit. c StG würden in Appenzell Ausserrhoden somit einzig die Einwohnergemeinden umfasst. Ausserkantonale Ortsgemeinden nach St. Galler Recht würden dagegen nicht unter besagten Artikel fallen und seien daher auch nicht steuerbefreit. Die Steuerpflicht der Ortsgemeinde A. _____ sei gestützt auf Art. 60 Abs. 1 lit. c StG infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit gegeben. Dadurch unterliege die Beschwerdeführerin unter anderem auch Art. 90 StG, welcher gemäss Art. 90 Abs. 1 lit. b StG eine Mindeststeuer von Fr. 900.-- auf dem Kapital vorsehe.
- D. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die von der Beschwerdeführerin am 28. Juni 2019 beim Obergericht eingereichte Beschwerde, mit welcher die Aufhebung des Entscheids der Vorinstanz und die Feststellung, dass die Ortsbürgergemeinde A. _____ von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit sei, verlangt wird. Die Beschwerdeführerin legte eine Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung St. Gallen vor, wonach sie seit 2001 wegen öffentlicher bzw. gemeinnütziger Zweckverfolgung im Kanton St. Gallen von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit sei und machte geltend, dies sei auch vom Kanton Appenzell Ausserrhoden anzuerkennen. Sie erfülle mit dem Unterhalt und der Pflege der Waldungen öffentliche und gemeinnützige Zwecke, seit 2014 bestehe zwischen dem Kantonsforstamt AR und der Ortsgemeinde eine 50-jährige Vereinbarung für ein Sonderwaldreservat, das zur Gänze innerhalb der Waldparzelle Nr. 489 der Beschwerdeführerin auf dem Gebiet der politischen Gemeinde B. _____ liege.
- E. Mit Vernehmlassung vom 13. August 2019 beantragte die Vorinstanz (zunächst einzig), die Beschwerde sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen, wobei die Begründung sich im Wesentlichen mit derjenigen im angefochtenen Einspracheentscheid deckte.
- F. Am 30. August 2019 reichte die Beschwerdeführerin eine Replik ein und brachte vor, die Ausführungen der Vorinstanz in der Vernehmlassung würden am Thema vorbei gehen. Die Ortsgemeinde A. _____ sei nämlich im Kanton St. Gallen nicht als Gemeinde im Sinne

von Art. 80 Abs. 1 lit. d des st. gallischen Steuergesetzes (StG SG, sGS 811.1), welcher Art. 66 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes von Appenzell Ausserrhoden entspreche, sondern aufgrund öffentlicher Zweckverfolgung gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. g StG SG bzw. Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) steuerbefreit. Aufgrund der Harmonisierungsbestimmung in Art. 23 Abs. 1 lit. f des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) seien juristische Personen in der ganzen Schweiz nach denselben Kriterien aufgrund ihrer öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecksetzung von der subjektiven Steuerpflicht zu befreien. Folglich sei auch die vom Kanton St. Gallen bestätigte Steuerbefreiung der Ortsgemeinde A. _____ aufgrund öffentlicher Zwecksetzung - welche insbesondere mit der Waldpflege im Kanton Appenzell Ausserrhoden verfolgt werde - anzuerkennen.

- G.** Mit Duplik vom 9. September 2019 präzisierte die Vorinstanz hierauf ihre Anträge und beantragte neu nebst einer Beschwerdeabweisung unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin, das mit der Beschwerde und Replik sinngemäss gestellte Gesuch um Steuerbefreiung ab der Steuerperiode 2017 gestützt auf Art. 66 Abs. 1 lit. f StG sei dem Rechtsdienst der kantonalen Steuerverwaltung zur erstinstanzlichen Beurteilung zu überweisen. Im Einspracheentscheid vom 28. Mai 2019 sei einzig die Frage beurteilt worden, ob die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 66 Abs. 1 lit. c StG von den Steuern zu befreien sei oder nicht. In der Replik anerkenne nun die Beschwerdeführerin selbst, dass sie nicht als Gemeinde im Sinn von Art. 66 Abs. 1 lit. c StG zu qualifizieren sei. Daher erweise sich der beschwerdeweise angefochtene Einspracheentscheid vom 28. Mai 2019 als korrekt und die Beschwerde sei abzuweisen. Insoweit die Beschwerdeführerin mit der Beschwerde bzw. Replik nun sinngemäss ein Gesuch um Steuerbefreiung gestützt auf Art. 66 Abs. 1 lit. f StG ab der Steuerperiode 2017 stelle, sei die Angelegenheit zur erstinstanzlichen Beurteilung an die Vorinstanz zu überweisen.
- H.** Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtschriften wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

- a. Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31] e contrario). Das Gesamtgericht hat Beschwerden in Steuerstreitsachen der 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden [<https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf>], Ziff. 2.6.1.2), weshalb diese zur Beurteilung der Beschwerde zuständig ist.
- b. Gestützt auf Art. 2 der Verordnung über COVID-19-Massnahmen: Gerichte (bGS 113.2) kann das Obergericht zur Bewältigung der aktuell ausserordentlichen Lage in allen Fällen auf dem Zirkularweg entscheiden, wenn das Gesetz keine Verhandlung vorschreibt. Zirkularbeschlüsse bedürfen der Einstimmigkeit (Art. 52 Abs. 2 JG). Da im vorliegenden Verfahren keine Durchführung einer Verhandlung vorgeschrieben ist und die Parteien auf die Durchführung einer solchen verzichteten, hat das Obergericht den vorliegenden Entscheid mittels Zirkularbeschluss gefällt.
- c. Gemäss Art. 188 Abs. 1 StG kann der Einspracheentscheid der Steuerbehörde innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Obergericht schriftlich mit Beschwerde angefochten werden. Nachdem der angefochtene Einspracheentscheid vom 28. Mai 2019 datiert und die Beschwerde am 28. Juni 2019 der Schweizerischen Post übergeben wurde, ist diese Beschwerdefrist gewahrt. Als direkt vom Einspracheentscheid vom 28. Mai 2019 Betroffener kommt der Beschwerdeführerin nach Art. 59 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids zu.
- d. Nachdem alle formellen Voraussetzungen dazu erfüllt sind, ist folglich auf die Beschwerde einzutreten.

2. Materielles

2.1 Ausserkantonale Ortsgemeinde als Steuersubjekt

- a. Mit Einsprache vom 18. August 2018 hatte sich die Beschwerdeführerin gegenüber der Vorinstanz auf den Standpunkt gestellt, eine St. Galler Ortsgemeinde könne zum Vornherein nicht als juristische Person bezeichnet werden und damit sinngemäss die Steuersubjektsfähigkeit der Ortsgemeinde A. _____ per se in Frage gestellt. Dazu ist folgendes zu bemerken: Als juristische Personen werden nebst Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auch Vereine, Stiftungen und die übrigen juristischen Personen besteuert (Art. 58 Abs. 1 StG). Der Begriff der „*übrigen juristischen Personen*“ findet sich auch in Art. 20 Abs. 1 StHG, ohne dass allerdings im StHG eine eigentliche Begriffsdefinition vorgesehen wäre. Gemäss Lehre und Rechtsprechung (vgl. dazu OESTERHELT/SCHREIBER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 38 ff. zu Art. 20 StHG) sind zu den „*übrigen juristischen Personen*“ sämtliche juristische Personen zu zählen, welche weder Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine oder Stiftungen sind. Dabei handelt es sich namentlich um öffentlich-rechtliche Körperschaften und Anstalten sowie Körperschaften des kantonalen Rechts gemäss Art. 59 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB, SR 210). Zu diesen gehören auch Spezialgemeinden gemäss St. Galler Recht (vgl. dazu Art. 1 Abs. 2 lit. c und Art. 2 Abs. 1 lit. b des Gemeindegesetzes des Kantons St. Gallen [GG SG, sGS 151.2]). Folglich ist es entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht zum Vornherein ausgeschlossen, dass die Ortsgemeinde A. _____ Steuersubjekt sein kann.
- b. Die Ortsgemeinde A. _____ ist zudem unbestrittenermassen Grundeigentümerin einer Waldparzelle in der Gemeinde B. _____. Grundsätzlich haben auch juristische Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons im Kanton Appenzell Ausserrhoden eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit, wenn sie an Grundstücken im Kanton Eigentum oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben (Art. 60 Abs. 1 lit. c StG). Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht allerdings auf diejenigen Teile des Gewinns und Kapitals, für die gemäss Art. 60 eine Steuerpflicht im Kanton besteht (Art. 61 Abs. 2 StG).
- c. Diese (beschränkte) Steuerpflicht besteht aber nicht ausnahmslos. Art. 66 StG regelt diverse Ausnahmen und sieht bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen eine Befreiung von der Steuerpflicht vor. Die in Art. 66 Abs. 1 lit. a, b, d, e, g, h, i, j und k StG aufgezählten Ausnahmetatbestände betreffen zum Vornherein klar nicht den Fall einer ausserkantonalen Ortsgemeinde, die im Kanton Wald besitzt und bewirtschaftet, weshalb sich weitere Ausführungen

rungen zu diesen Ausnahmen im vorliegenden Verfahren erübrigen. Ob die Ausnahmetatbestände von Art. 66 Abs. 1 lit. c bzw. f StG im Fall der Beschwerdeführerin erfüllt sind oder nicht, ist dagegen vertieft zu prüfen.

2.2 Steuerbefreiungstatbestand von Art. 66 Abs. 1 lit. c StG

- a. Gemäss Art. 1 Abs. 2 lit. c GG SG gehören Ortsgemeinden im Kanton St. Gallen zu den Gemeinden und gelten dabei als Spezialgemeinden (Art. 2 Abs. 1 lit. b GG SG). Solche Spezialgemeinden sind in der Regel historisch entstanden und es gibt kantonale Unterschiede. Im Kanton Appenzell Ausserrhoden gibt es keine „Ortsgemeinden“. Der Ausnahmetatbestand von Art. 66 Abs. 1 lit. c StG, welcher eine generelle Steuerbefreiung vorsieht für *„Gemeinden und ihre Anstalten, soweit diese ihren Reingewinn nicht in Konkurrenz mit privaten Unternehmungen erzielen“*, kann sich - wie die Vorinstanz richtig argumentiert - daher zum Vornherein nicht auf eine ausserkantonale Ortsgemeinde wie die Beschwerdeführerin beziehen: Im kantonalen Recht regelt jeder Kanton selbständig, welche Gemeinden und Anstalten von Gebietskörperschaften des Kantons steuerbefreite Institutionen darstellen. Gestützt auf Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG bzw. den entsprechenden Vorschriften im jeweiligen kantonalen Recht - im Kanton Appenzell Ausserrhoden ist dies Art. 66 Abs. 1 lit. c StG - werden in einem Kanton somit immer nur der Kanton selbst sowie dessen Gemeinden und ihre Anstalten, nicht aber andere Kantone und ausserkantonale Gemeinden oder Anstalten steuerbefreit (GRETER/GRETER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 8 und 26 zu Art. 23 StHG).
- b. Zusammengefasst ist somit die von der Vorinstanz vertretene Auffassung, wonach die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 66 Abs. 1 lit. c StG nicht erfüllt, richtig. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies im vorliegenden Verfahren denn auch zu Recht nicht. Eine Steuerbefreiung der Beschwerdeführerin ist aber, wie sie ebenfalls zu Recht geltend macht, nicht einzig gestützt auf Art. 66 Abs. lit. c StG möglich, sondern im konkreten Fall kommt auch der Ausnahmetatbestand von Art. 66 Abs. 1 lit. f StG in Frage. Ob die Ortsgemeinde A. _____ steuerbefreit ist oder nicht, hängt somit letztlich davon ab, ob die Voraussetzungen jener Bestimmung im konkreten Fall erfüllt sind oder nicht.
- c. Nichts anderes gilt im Übrigen im Kanton St. Gallen: Auch dort ist eine kantonale Ortsgemeinde nicht *per se* steuerbefreit, wie dies gestützt auf Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG bzw. die entsprechenden St. Galler Bestimmungen in Art. 80 Abs. 1 lit. b und d StG SG der Fall wä-

re, sondern eine allfällige Steuerbefreiung einer Ortsgemeinde kommt gemäss Praxis der St. Galler Steuerbehörden ebenfalls (lediglich) gestützt auf den Ausnahmetatbestand von Art. 80 Abs. 1 lit. g StG SG in Frage (vgl. dazu ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 220, Rz. 59).

2.3 Steuerbefreiungstatbestand von Art. 66 Abs. 1 lit. f StG

- a. Gemäss Art. 66 Abs. 1 lit. f 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. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.
- b. Der Gesetzeswortlaut von Art. 66 Abs. 1 lit. f StG entspricht der in Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG vorgesehenen Regelung. Weil im Harmonisierungsrecht der Gesetzeswortlaut bereits abschliessend und zwingend ausformuliert ist, sieht das Bundesgericht in solchen Fällen keine kantonale Autonomie mehr. Entsprechend hat die im StHG vorgesehene Regelung nicht nur in Art. 66 Abs. 1 lit. f StG, sondern etwa auch in 80 Abs. 1 lit. g StG SG sowie überdies in Art. 56 lit. g DBG ihren Niederschlag gefunden. Das Bundesgericht legt unter dem Geltungsbereich des StHG das kantonale Recht nicht anders aus als die betreffende Norm des DBG (vgl. dazu GRETER/GRETER, a.a.O., N. 25 zu Art. 23 StHG, m.w.H.). Dem kantonalen Gesetzgeber bleibt damit grundsätzlich kein Freiraum von abweichenden Lösungen im Bereich der Gemeinnützigkeit und der öffentlichen Zweckverfolgung. Erfüllt eine juristische Person die objektiven und subjektiven Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, so kommt es für eine Steuerbefreiung daher auch nicht darauf an, ob sich ihre Tätigkeit in einem anderen Kanton auswirkt oder ob sie bei ausserkantonaalem Sitz im Kanton lediglich beschränkt steuerpflichtig ist (GRETER/GRETER, a.a.O., N 26 zu Art. 23 StHG, m.w.H.).
- c. Zur Bestimmung, was unter einem öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck zu verstehen ist, ist die jeweilige Volksauffassung entscheidend. Massgebend ist, was von der Allgemeinheit als förderungswürdig erachtet wird. Wichtige Erkenntnisquellen bilden dazu die rechtsethischen Prinzipien, wie sie in der Bundesverfassung und in den schweizerischen Gesetzen und Präjudizien zum Ausdruck kommen.

Ein *gemeinnütziger Zweck* liegt im steuerrechtlichen Sinn nur dann vor, wenn eine Tätigkeit nicht nur darauf angelegt ist, das Interesse der Allgemeinheit zu fördern, sondern wenn ihr

auch der Gemeinnützigkeit zugrundeliegt, was heisst, dass die Tätigkeit nicht nur im Interesse der Allgemeinheit liegen muss, sondern auch uneigennützig zu sein hat. Zur Gewährung der Steuerfreiheit muss deshalb verlangt werden, dass nicht nur eigene Interessen verfolgt werden. Selbsthilfeeinrichtungen, aber auch etwa Vereinigungen zur Pflege von Freizeitaktivitäten fehlt eine solche uneigennützige Zwecksetzung.

Bei den *öffentlichen Zwecken* handelt es sich dagegen um eine begrenzte Kategorie von Aufgaben, die - im Gegensatz zur Gemeinnützigkeit - eng an die Staatsaufgaben anzulehnen sind und nicht zwingend ein altruistisches Wirken verlangen. Die Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zwecksetzung steht jenen zu, die dem Kanton oder den Gemeinden Aufgaben abnehmen, wobei der Begriff des öffentlichen Zwecks mit Rücksicht auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Steuern restriktiv auszulegen ist (vgl. zum Ganzen auch: Kreisschreiben Nr. 12 der Eidg. Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 zur Steuerbefreiung juristischer Personen).

- d. Es liegt im Allgemeininteresse, dass der Wald seine Schutz-, Wohlfahrts und Nutzfunktionen erfüllen kann. Die wichtigsten Grundsätze in diesem Zusammenhang sind auf Bundesebene im Bundesgesetz über den Wald (Waldgesetz, SR 921.0) festgelegt. Art. 14 Abs. 1 Waldgesetz beauftragt die Kantone, dafür zu sorgen, dass der Wald der Allgemeinheit zugänglich ist. Sie haben ausserdem sicherzustellen, dass der Wald so bewirtschaftet wird, dass er seine Funktionen dauernd und uneingeschränkt erfüllen kann (vgl. Art. 20 Abs. 1 Waldgesetz). Das kantonale Waldgesetz (Waldgesetz AR, bGS 931.1) präzisiert den Vollzug der im Bundesgesetz festgelegten Grundsätze. Die Beschwerdeführerin hat darauf hingewiesen, dass zwischen dem Kantonsforstamt AR und der Ortsgemeinde A. _____ eine 50-jährige Vereinbarung für ein Sonderwaldreservat bestehe. Diese Vereinbarung findet sich zwar nicht in den vorinstanzlichen Unterlagen, aber es liegt nahe, dass mit ihr konkrete öffentliche Aufgaben im Zusammenhang mit der Waldpflege auf die Ortsgemeinde A. _____ übertragen worden sind. Insoweit die Ortsgemeinde A. _____ ihre Waldparzelle nach den in der Waldgesetzgebung formulierten Grundsätzen bewirtschaftet, ist davon auszugehen, dass sie einen öffentlichen Zweck erfüllt. Da ausserdem der allgemeinen Bevölkerung mit der Waldparzelle ein wichtiger Naherholungsraum zur Verfügung gestellt wird, in welchem allgemein zugängliche Wald- und Spazierwege sowie Feuerstellen unterhalten werden, ist der Kreis der Destinatäre grundsätzlich offen, was dafür spricht, dass die Grundvoraussetzungen eines öffentlichen bzw. gemeinnützigen Zwecks für eine Steuerbefreiung im Fall der Beschwerdeführerin erfüllt sein dürften (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17. August 2012).
- e. Das Bundesgericht hat sich in diversen Entscheiden vertieft mit den einzelnen Voraussetzungen einer Steuerbefreiung gestützt auf Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG bzw. die jeweils betroffe-

ne einschlägige kantonale Bestimmung (im Kanton Appenzell Ausserrhoden: Art. 66 Abs. 1 lit. f StG) bzw. die entsprechende bundesrechtliche Bestimmung in Art. 56 lit. g DBG auseinandergesetzt. Gemäss ständiger Rechtsprechung setzt eine Steuerbefreiung nicht nur zwingend voraus, dass die betreffende juristische Person öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgt - was gestützt auf die vorhandenen Unterlagen bei der Beschwerdeführerin erfüllt zu sein scheint -, sondern auch, dass der Gewinn ausschliesslich und unwiderruflich der steuerbefreiten Tätigkeit gewidmet ist (BGE 131 II 1, E. 3.3, m.w.H.). Das heisst konkret: sowohl bei einem gemeinnützigen als auch einem öffentlichen Zweck müssen die Mittel der steuerbefreiten Person ausschliesslich und unwiderruflich der Verfolgung des steuerbefreiten gemeinnützigen oder öffentlichen Zweckes gewidmet sein; ist dies nur zum Teil möglich, kann allenfalls eine teilweise Steuerbefreiung in Betracht gezogen werden. Es genügt notabene nicht, dass der erwirtschaftete Gewinn *irgendeinem* öffentlichen Zweck zugute kommt: Gemäss Gesetzestext ist ausdrücklich verlangt, dass der Gewinn ausschliesslich „diesen Zwecken“ gewidmet ist, d.h. denselben öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken, aus denen sich eine Steuerbefreiung ableitet (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichts 2C_206/2018 vom 23. Juli 2019, E. 4.4). Eine Steuerbefreiung - auch eine teilweise - wäre zudem zum Vornherein ausgeschlossen, wenn eine juristische Person in erster Linie Erwerbszwecke verfolgt, auch wenn diese zugleich öffentlichen Zwecken dienen (Urteil des Bundesgerichts 2C_206/2018 vom 23. Juli 2019, E. 3.2, m.w.H.).

- f. Die in den vorinstanzlichen Unterlagen vorhandenen Angaben und Informationen genügen (noch) nicht, um die Frage zu beantworten, ob die Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 66 Abs. 1 lit. f StG von der Steuerpflicht zu befreien ist oder nicht: Namentlich liegen weder die in der Beschwerde erwähnte Vereinbarung mit dem Kantonsforstamt AR über ein 50-jähriges Sonderwaldreservat noch Statuten der Ortsgemeinde A. _____ in den Unterlagen. Aus den öffentlich zugänglichen Informationen auf der Internetseite der Beschwerdeführerin (www.ortsgemeinde-A._____.ch) ist ersichtlich, dass die Ortsgemeinde seit der Übertragung verschiedener ursprünglicher Funktionen und Lasten auf die Politische Gemeinde A. _____ namentlich noch das Gemeindegut verwaltet (wozu die Waldliegenschaft in B. _____ gehört). Aus diesen Erträgen sei bis 1981 ein sogenannter Bürgernutzen ausbezahlt worden, seit 1982 würden nun mit den Überschüssen Dorfvereine und gemeinnützige Institutionen unterstützt. Im vorinstanzlichen Veranlagungsprotokoll (KStV.AR-act. 2) ist unter anderem die Jahresrechnung 2017 samt Voranschlag 2018 enthalten. Auf deren Seite 6 sind diverse Beiträge der Ortsgemeinde A. _____ „für öffentliche Zwecke“ aufgeführt, darunter Beiträge für Kultur und Freizeit u.a. in Form von Unterstützung von Dorfvereinen und auswärtigen Vereinen. Eine nähere Konkretisierung dieser Zuwendungen ergibt sich nicht aus der Jahresrechnung. Da es für eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 66 Abs. 1 lit. f StG allerdings wie dargelegt u.a. entscheidend darauf ankommt, dass ein Gewinn

aus der öffentlichen bzw. gemeinnützigen Tätigkeit ausschliesslich und unwiderruflich der steuerbefreiten Tätigkeit (und nicht anderen öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken) gewidmet ist, wäre diese Voraussetzung, stellt man auf die Angaben auf der Internetseite ab, jedenfalls bis 1981 mit der Ausbezahlung eines sogenannten Bürgernutzens wohl nicht erfüllt gewesen. Wie es sich damit seither bzw. namentlich in der in diesem Verfahren konkret in Frage stehenden Steuerperiode 2017 verhält, kann gestützt auf die vorliegenden Unterlagen (noch) nicht abschliessend beantwortet werden und bedarf weiterer Klärung.

- g. Die Vorinstanz hat die Frage, ob bei der Beschwerdeführerin der Steuerbefreiungstatbestand von Art. 66 Abs. 1 lit. f StG erfüllt ist oder nicht, weder im Veranlagungs- noch im anschliessenden Einspracheverfahren konkret geprüft, was erklärt, weshalb dazu auch noch nicht sämtliche nötigen Abklärungen getätigt und die für eine abschliessende Beurteilung dieser Frage nötigen Unterlagen und Informationen bei der Beschwerdeführerin eingeholt wurden. Der Argumentation der Vorinstanz in der Replik, sie habe mit dem Einspracheentscheid vom 28. Mai 2019 einzig die Frage zu beurteilen gehabt, ob die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 66 Abs. 1 lit. c StG von den Steuern zu befreien sei, weshalb der abweisende Einspracheentscheid zu Recht erfolgt sein soll, ist entgegenzuhalten, dass es in erster Linie Aufgabe der Steuerverwaltung ist, die für die Veranlagung erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen. Die steuerpflichtige Person ist zwar verpflichtet, an der Abklärung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse für eine vollständige und richtige Besteuerung mitzuwirken, namentlich, indem sie der Steuerverwaltung die von dieser angeforderten Unterlagen und Informationen zur Verfügung stellt (vgl. dazu Art. 168 Abs. 1 StG). Es ist aber nicht Sache der steuerpflichtigen Person, die Steuerverwaltung im Rahmen der Veranlagung jeweils detailliert auf rechtliche Bestimmungen hinzuweisen, die zu prüfen sind: So mag es zwar zutreffen, dass sich die Beschwerdeführerin gegenüber der Vorinstanz weder im Rahmen des Veranlagungs- noch im Rahmen des anschliessenden Einspracheverfahrens ausdrücklich auf den Steuerbefreiungstatbestand von Art. 66 Abs. 1 lit. f StG berufen hat, sie hat aber bereits mit der Einsprache vom 18. August 2018 geltend gemacht, es fehle (überhaupt jegliche) plausible Begründung für das Bestehen einer Steuerpflicht im Kanton Appenzell Ausserrhoden (siehe KStV.AR.act. 3: *„Wie unser Präsident Ihnen am Telefon ausgeführt hat, fehlt unserer Ortsgemeinde eine plausible Begründung für das Bestehen einer Steuerpflicht unserer Ortsgemeinde im Kanton Appenzell Ausserrhoden“*). Auch hat die Beschwerdeführerin bereits im Verfahren vor der Vorinstanz darauf hingewiesen, dass der von ihr verwaltete Wald im Sinn der eidgenössischen und kantonalen Forstgesetzgebung gepflegt und unterhalten werde, öffentlich zugänglich sei und der Bevölkerung kantonsübergreifend als Naherholungsraum diene. Unter diesen Umständen wäre zu erwarten gewesen, dass die Vorinstanz für die Frage, ob bei der Beschwerdeführerin eine Steuerbefreiung in Frage kommt oder nicht, nicht einzig den

Ausnahmetatbestand von Art. 66 Abs. 1 lit. c StG prüft, sondern vielmehr eine umfassende Prüfung vornimmt, ob die Voraussetzungen für irgendeinen der in Art. 66 StG aufgezählten Steuerbefreiungstatbestände - darunter namentlich auch der primär in Frage kommende Tatbestand von lit. f - erfüllt sind oder nicht. Der abweisende Einspracheentscheid erfolgte unter diesen Umständen entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht zu Recht, sondern ist, da die von der Beschwerdeführerin verlangte Steuerbefreiung gar nicht abschliessend geprüft wurde, unvollständig und aus diesem Grund aufzuheben.

- h. Nachdem die Vorinstanz im vorliegenden Verfahren selbst einräumt, bisher noch gar keine Prüfung des Steuerbefreiungstatbestands von Art. 66 Abs. 1 lit. f StG vorgenommen zu haben und daher beantragt, die Sache sei ihr zu überweisen, damit sie darüber noch befinden könne (vgl. Duplik, neuer Antrag Ziff. 2), erscheint es zur Wahrung des Instanzenzugs sinnvoll, diesem Antrag stattzugeben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Es ist primär Aufgabe der Vorinstanz, dafür zu sorgen, dass die nötigen Entscheidungsgrundlagen für eine richtige und vollständige Besteuerung - bzw. im vorliegenden Fall namentlich auch für die Beurteilung, ob eine Steuerbefreiung angezeigt ist oder nicht - beschafft werden. Der Beschwerdeführerin entsteht bei einer Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz kein Rechtsnachteil, da letztlich sie im Rahmen der Beweislastverteilung für die Erfüllung der Kriterien des angerufenen Steuerbefreiungstatbestands beweisbelastet sein wird (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichts 2C_835/2016 vom 21. März 2017, E. 2.5, m.w.H.); eine Rückweisung gibt der Beschwerdeführerin somit die Möglichkeit, nicht nur auf Nachfrage der Vorinstanz hin, sondern auch aus eigenem Antrieb im Rahmen des wieder aufzunehmenden Verfahrens vor der Vorinstanz sämtliche Unterlagen und Angaben beizubringen, die die Erfüllung der Voraussetzungen der von ihr verlangten Steuerbefreiung belegen. Die bereits im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens eingereichte Bestätigung der Rechtsabteilung des Steueramts St. Gallen vom 28. Juni 2019, wonach die Ortsgemeinde A. _____ seit 1. Januar 2002 „*zufolge öffentlicher bzw. gemeinnütziger Zweckverfolgung gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. g des st. gallischen Steuergesetzes (StG, sGS 811.1) sowie Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit ist*“, ist zwar ein Indiz dafür, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung bei der Beschwerdeführerin erfüllt sein könnten, ersetzt aber eine konkrete Überprüfung dieser Voraussetzungen danach, ob diese aktuell tatsächlich (noch) als erfüllt zu betrachten sind, nicht. Selbst wenn eine Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger bzw. öffentlicher Zwecksetzung in einem früheren Zeitpunkt gewährt wurde, heisst dies nämlich nicht automatisch, dass dieser Entscheid auch künftig uneingeschränkt gelten muss und deshalb jeglicher Neubeurteilung entzogen wäre (vgl. dazu etwa auch das Urteil des Bundesgerichts 2C_206/2018 vom 23. Juni 2019, wo eine ursprünglich anerkannte Befreiung von der Steuerpflicht später wieder entfiel).

2.4 Weiteres Vorgehen

- a. Aus den dargelegten Überlegungen hat das Obergericht beschlossen, die Beschwerde insoweit gutzuheissen, als der angefochtene Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache zu ergänzenden Abklärungen und anschliessender Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen wird.
- b. Die Vorinstanz wird angewiesen, nach Vornahme der nötigen ergänzenden Abklärungen in sachverhaltsmässiger Hinsicht unter Berücksichtigung der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung erneut umfassend zu prüfen, ob die Ortsgemeinde A. _____ die Voraussetzungen für einen der in Art. 66 StG aufgezählten Steuerbefreiungstatbestände erfüllt oder nicht. Insoweit eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 66 Abs. 1 lit. f StG in Frage steht - was bei der Ortsgemeinde A. _____ der Fall ist, da sie mit der Bewirtschaftung und dem Unterhalt der Waldparzelle in der Gemeinde B. _____ grundsätzlich einen gemeinnützigen bzw. öffentlichen Zweck erfüllt - wird somit namentlich zu prüfen sein, ob folgende Kriterien erfüllt sind (vgl. dazu anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_835/2016 vom 21. März 2017, E. 2.1, m.w.H):
- Die Mittelverwendung muss ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein;
 - Die der Zweckbindung gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein, und
 - Die vorgegebene Zwecksetzung gemäss Statuten muss tatsächlich verwirklicht werden.
- Da die Beweislast für die Erfüllung der Voraussetzungen eines Steuerbefreiungstatbestands wie bereits erwähnt letztlich bei der Beschwerdeführerin liegt, liegt es im Interesse der Ortsgemeinde A. _____, der Vorinstanz sämtliche nötigen Informationen und Belege, die für eine abschliessende Beurteilung dieser Kriterien nötig sind, rechtzeitig beizubringen.
- c. Nach Abschluss der ergänzenden Abklärungen hat die Vorinstanz einen neuen Entscheid über die von der Beschwerdeführerin beantragte Steuerbefreiung zu fällen. Sollte eine Steuerbefreiung erneut verneint werden, wird die Vorinstanz angewiesen, eine neue Veranlagung der Beschwerdeführerin vorzunehmen. In diesem Fall würde die Vorinstanz - worauf sie in der Duplik bereits selbst hinweist - die inzwischen ergangene Rechtsprechung des Obergerichts im Urteil O2V 18 20 vom 20. August 2019 im Zusammenhang mit der Zulässigkeit einer Mindest- respektive Minimalsteuer zu berücksichtigen haben.

3. Kosten und Entschädigung

- a. Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Gemäss ständiger Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts wird in vergleichbaren Fällen üblicherweise eine Gebühr von Fr. 1'500.-- festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint.

Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG). Da eine Rückweisung zu weiteren Abklärungen und erneutem Entscheid mit offenem Ausgang grundsätzlich als Obsiegen gilt (anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_312/2019 vom 23. April 2019, E. 2.4.1, m.w.H.), sind beim vorliegenden Verfahrensausgang bei der Beschwerdeführerin keine Gerichtskosten zu erheben. Die Gerichtskasse ist anzuweisen, der Ortsgemeinde A. _____ den geleisteten Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 800.-- zurückzuerstatten.

Der unterliegenden Vorinstanz sind gestützt auf Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG keine Kosten zu überbinden, weshalb die Gerichtskosten im Betrag von Fr. 1'500.-- auf die Staatskasse genommen werden.

- b. Nachdem keine Entschädigung verlangt wird und die nicht anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin auch keinen konkreten besonderen Aufwand geltend macht, welcher den zumutbaren Aufwand zur Besorgung eigener Angelegenheiten übersteigen würde, sind im vorliegenden Beschwerdeverfahren keine Entschädigungen zuzusprechen.

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde der Ortsgemeinde A. _____ wird insoweit gutgeheissen, als der angefochtene Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 28. Mai 2019 aufgehoben wird. Die Sache wird im Sinne der Erwägungen zu ergänzenden Abklärungen und anschliessender Neuurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Die Gerichtskosten im Betrag von Fr. 1'500.-- werden auf die Staatskasse genommen. Die Gerichtskasse wird angewiesen, der Ortsgemeinde A. _____ den einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 800.-- zurückzuerstatten.
3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz sowie nach Rechtskraft an die Gerichtskasse.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Ernst Zingg

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 2. April 2020