

STEUERPFLICHT VON SCHWEIZER ENERGIEVERSORGERN

Kantonal geprägte, unterschiedliche Steuerpraxen im Kontext dynamischer
Entwicklungen im Schweizer Energiemarkt

Markus Flatt

Dr. oec. HSG, Partner
EVU Partners AG, Aarau, markus.flatt@evupartners.ch

Thomas Zindel

dipl. Steuerexperte, Partner
GSW Treuhand AG, Solothurn, thomas.zindel@gsw.ch

29. März 2017

Lead

Die direkten Steuern stellen einen relevanten Kosten- und Standortfaktor für Unternehmen dar. Im Fall von Energieversorgungsunternehmen (EVU) in der Schweiz zeigt sich jedoch exemplarisch, dass die Steuerpraxis kantonal sehr unterschiedlich ausgeprägt ist. In Kombination mit den vielfach öffentlich-rechtlichen Strukturen von EVU sowie ihren teilweise noch hoheitlichen bzw. nur teil-liberalisierten Versorgungsaufgaben ergibt sich eine sehr unterschiedliche Steuersituation von EVU in der Schweiz. Im Kontext der sich stark verändernden Energiemärkte sowie der fortschreitenden Gesetzgebungen (insbesondere in den Bereichen Strom und Gas) können die unterschiedlichen Steuerpraxen bei EVU zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Der vorliegende Artikel zeigt auf der Basis von Erfahrungen mit zahlreichen EVU in verschiedenen Kantonen die heutige Steuersituation exemplarisch auf. Die Autoren empfehlen den Verantwortlichen, das Thema Steuerpflicht aufgrund der möglichen finanziellen Auswirkungen aktiv zu beurteilen.

1 EINLEITUNG

Die kantonal unterschiedlichen Steuerpraxen in Kombination mit der Struktur der Energieversorgungsbranche mit öffentlichen Eigentümern und Energieversorgungsunternehmen (EVU) sowohl mit öffentlich-rechtlichen als auch privatrechtlichen Rechtsformen sowie die Tätigkeit vieler EVU in mehreren Sparten (Querverbundunternehmen) erschweren die Beurteilung der Steuerpflicht von EVU unter geltendem Schweizer Steuerrecht. Während grosse EVU wie die BKW, die Axpo oder die Alpiq vollständig steuerpflichtig sind, sind öffentlich-rechtliche Gemeinde- und Stadtwerke, wie zum Beispiel das Elektrizitätswerk der Stadt Zürich (EWZ) oder die Energie Wasser Bern (EWB), vollständig oder überwiegend steuerbefreit. Im Kontext der zunehmenden Wettbewerbssituation im Schweizer Energiemarkt, der einheitlichen Regulierung und der Ausweitung der Geschäftsaktivitäten der meisten EVU sind solche Ungleichbehandlungen bedingt nachvollziehbar.

Die Erbringung von unterschiedlich regulierten Monopolaufgaben (z.B. Strom nach dem Stromversorgungsgesetz (StromVG) oder Wasser nach kantonalen Wassergesetzgebungen) in Querverbundunternehmen, aktuelle Marktentwicklungen im Bereich der Liberalisierung und der Dezentralisierung sowie die angestrebte Netzkonvergenz stellen bestehende Steuerpraxen und geltende Steuerprivilegien, insbesondere bei öffentlich-rechtlichen EVU, zunehmend in Frage.

In der Vergangenheit wurden bestehende Steuerprivilegien von EVU – wenn überhaupt – vor allem im Kontext eines ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteils im Vergleich zu steuerpflichtigen Gewerbeunternehmen, zum Beispiel im Bereich von Elektro- oder Sanitärinstallationen, diskutiert. Spätestens seit der Einführung des StromVG und der damit verbundenen Teilmarktliberalisierung im Strommarkt sind aber auch Steuerprivilegien in klassischen Geschäftsfeldern der Energieversorgung, von der Produktion, über den Handel, über das Netz bis zum Vertrieb, zunehmend hinsichtlich der Steuerpflicht zu überprüfen. Oftmals tritt dabei die Frage von Steuerpflicht bzw. noch möglichen Steuerbefreiungen bei geplanten oder vollzogenen Rechtsformänderungen sowie anderer Umstrukturierungen von EVU (z.B. Fusionen) zu Tage. Da bei Umstrukturierungen die Steuerbehörden in der Regel im Rahmen von steuerrechtlichen Vorabklärungen angefragt werden, kommen in solchen Projekten oftmals auch die entsprechenden steuerrechtlichen Auslegungsfragen zur Sprache. Der vorliegende Artikel stellt ein Erfahrungsbericht aus zahlreichen solchen Projekten und Steuerabklärungen bei Schweizer EVU dar und beschränkt sich einfachheitshalber auf die direkten Steuern. Nicht behandelt wird vorliegend auch die spezifische Frage der angemessenen Besteuerung der Partnerwerke im Bereich der Stromproduktion.¹ Aufgrund der unterschiedlichen und der sich wandelnden Steuerpraxen der jeweiligen Kantone besteht kein Anspruch auf Vollständigkeit und wird jedem EVU die individuelle Überprüfung seiner aktuellen Steuersituation empfohlen.

2 GENERELLES ZUR STEUERPFICHT VON SCHWEIZER EVU

2.1 STEUERPFICHT IN ABHÄNGIGKEIT DER RECHTSFORM

Das Bundesgesetz zur direkten Bundessteuer (DBG) sieht in Art. 56 Bst. b und c die Steuerbefreiung für die Kantone und ihre Anstalten sowie die Gemeinden und ihre Anstalten vor. Demzufolge sind u.a. öffentlich-rechtliche selbständige oder unselbständige Gemeindeunternehmungen (Anstalten bzw. Eigenwirtschaftsbetriebe) grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sieht in Art. 23 Bst. b und c eine sinngemässe Ausnahme von der Steuerpflicht vor wie im DBG, jedoch mit Verweis auf das kantonale Recht. Ohne sämtliche kantonalen Steuergesetze zu prüfen, kann summarisch festgehalten werden, dass die meisten Kantone in ihren Steuergesetzen die Ausnahme von der Steuerpflicht für Kantone und Gemeinden sowie ihre Anstalten grundsätzlich auch kennen (u.a. Solothurn, Zürich, etc.). Jedoch sind in einigen Kantonen (u.a. Aargau, Bern, Uri, etc.) Ergänzungen zu diesem Grundsatz zu beachten.

Gemäss § 13 Abs. 1 Bst. b und c des Steuergesetzes des Kantons Aargau (StG AG) sind der Kanton und die Einwohnergemeinden und ihre Anstalten grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit. Jedoch entrichten die Gemeinden und Gemeindeverbände dem Kanton gemäss § 13 Abs. 2 StG vom Reingewinn ihrer gewerblichen und industriellen Unternehmen eine Einkommenssteuer nach den für natürliche Personen geltenden Steuersätzen. Gemäss § 13 Abs. 3 StG AG gelten als Reingewinn

¹ Vgl. dazu z.B. den entsprechenden Rechtsstreit im Kanton Wallis u.a. in NZZ (2013) Das Wallis lässt den Steuerstreit um Wasserkraft eskalieren. Erhältlich unter <https://www.nzz.ch/schweiz/das-wallis-laesst-steuerstreit-um-wasserkraft-eskalieren-1.18156100>.

die Beträge, die aus dem Geschäftsergebnis für betriebsfremde Zwecke ausgeschieden werden (sog. Ausschüttungssteuer). Zweck der Ausschüttungssteuer ist es, die gewerblichen und industriellen Betriebe der Gemeinden und Gemeindeverbände, die gemeindeeigenen Unternehmen, gegenüber branchengleichen Privatunternehmen nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität nicht zu bevorzugen.²

Der Kanton Bern hat sich gemäss Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG BE dazu entschieden, eine Befreiung der Gemeinden respektive ihrer Unterverbände von der Steuerpflicht nur (aber immerhin) für jenen Teil von Gewinn und Reinvermögen vorzusehen, der öffentlichen Zwecken dient, wogegen der Kanton den mit Unternehmungen ausserhalb des Gemeinde- resp. Körperschaftsgebiets oder in Konkurrenz mit privaten Unternehmen erzielten Reingewinn explizit von der Steuerbefreiung ausnimmt und damit weiterhin der Steuerpflicht unterstellt lässt. Diese Gewinne werden demnach im Kanton Bern – anders als im Kanton Aargau – nicht erst bei der Ausschüttung besteuert.

Somit lässt sich festhalten, dass im Grundsatz die öffentlich-rechtlichen selbständigen oder unselbständigen Gemeindeunternehmungen (Anstalten bzw. Eigenwirtschaftsbetriebe) von den direkten Steuern beim Bund, Kanton und der Gemeinde befreit sind. Einzelne Kantone kennen jedoch Ergänzungen zu diesem Grundsatz, so dass die Bestimmungen im Steuergesetz des betroffenen Kantons zu beachten sind.

Im Fall eines EVU in der Form einer Aktiengesellschaft oder Genossenschaft sowie bei einer entsprechenden Rechtsformänderung eines kommunalen EVU in eine privatrechtliche Rechtsform besteht gemäss Art. 56 Bst. b oder c DBG resp. Art. 23 Bst. b StHG keine Steuerbefreiung bzw. fällt diese weg. Jedoch besteht allenfalls die Möglichkeit, eine (Teil-)Steuerbefreiung gestützt auf Art. 56 Bst. g DBG resp. Art. 23 Abs. 1 Bst. f StHG – namentlich wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke – vollständig oder teilweise geltend zu machen. Wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen zeigt, kann die Praxis zur Steuerbefreiung je nach Kanton ganz unterschiedlich ausfallen. Letztlich kann nur mittels rechtsverbindlicher (Vor-)Abklärung im jeweiligen Kanton Rechtssicherheit erlangt werden.

2.2 STEUERBEFREIUNGSMÖGLICHKEITEN NACH ART. 56 BST. G DBG IM ALLGEMEINEN

Juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, sind für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, und für das Kapital gemäss Art. 56 Bst. g DBG resp. Art. 23 Bst. f StHG von der Steuerpflicht befreit. Wir konzentrieren uns bei den nachfolgenden Ausführungen ausschliesslich auf den Befreiungsgrund des öffentlichen Zwecks.

Zur Erläuterung der Gesetzesbestimmungen hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 8. Juli 1994 ein Kreisschreiben erlassen, das die Bestimmungen aus Sicht der Verwaltung umschreiben soll.³ Die Schweizerische Steuerkonferenz hat am 18. Januar 2008 für juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen Praxishinweise publiziert.

Für die Befreiung von der Steuerpflicht ist grundsätzlich ein schriftliches Gesuch beim jeweiligen Sitzkanton erforderlich. Die materielle Beurteilung der Steuerpflicht erfolgt in den meisten Kantonen durch den Rechtsdienst der jeweiligen Steuerbehörden. Trotz der von der Schweizerischen

² Vgl. Blum/Klöti, Kommentar zum StG AG, N 30 zu § 14 StG AG.

³ Vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994.

Steuerkonferenz publizierten Praxishinweise an die kantonalen Steuerverwaltungen kann aufgrund unserer Erfahrungen keine einheitliche Praxis bei der Beurteilung der vollständigen und teilweisen Steuerbefreiung juristischer Personen festgestellt werden.

Zu den allgemeinen Voraussetzungen um von der Steuerpflicht befreit zu werden, müssen die folgenden Punkte kumulativ erfüllt sein:⁴

- Es muss sich um eine juristische Person handeln (u.a. Genossenschaften, Aktiengesellschaften etc.);
- Die steuerbefreite Aktivität muss ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe ausgerichtet sein (sollte diese Voraussetzung nicht vollumfänglich erfüllt werden, kann allenfalls eine teilweise Steuerbefreiung erfolgen);
- Die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich, für immer, steuerbefreiten Zwecken verhaftet bleiben (mit einer entsprechenden statutarischen Grundlage kann diese Voraussetzung erfüllt werden); und
- die für die Erreichung der öffentlichen Zwecksetzung vorgesehene Tätigkeit muss auch tatsächlich ausgeübt werden.

Zu den spezifischen Voraussetzungen bei juristischen Personen mit öffentlicher Zwecksetzung zählt die Übertragung einer öffentlichen Aufgabe mittels öffentlich-rechtlichem Akt.⁵ Die Steuerbefreiung ist gerechtfertigt für Träger von Aufgaben von der Art, wie sie das Gemeinwesen selber oder von ihm unmittelbar beauftragte Rechtsträger ausüben. Um den Steuerbefreiungstatbestand nicht sachwidrig ausufern zu lassen, geht die Praxis dahin, den Begriff des öffentlichen Zwecks restriktiv auszulegen.⁶

Bei ausschliesslicher und unwiderruflicher Widmung des Eigenkapitals für den öffentlichen Zweck reicht es bereits, wenn das Gemeinwesen zumindest ein ausdrückliches Interesse an der betreffenden juristischen Person ausgedrückt hat und eine gewisse Aufsicht des Gemeinwesens vorgesehen ist. Dies kann beispielsweise durch Einsitz eines Gemeindevertreters im Verwaltungsrat erfolgen. Zudem dürfen grundsätzlich keine (oder zumindest keine übermässigen) Dividenden ausgeschüttet werden.⁷ Eine entsprechende Ausschüttungsbeschränkung ist in den Statuten der Gesellschaft aufzunehmen.

Für eine Steuerbefreiung müssen die Mittel der juristischen Person ausschliesslich und unwiderruflich der Verfolgung des öffentlichen Zwecks gewidmet sein. Ist dies nur zum Teil möglich, kann allenfalls eine teilweise Steuerbefreiung beantragt werden. Die vorstehend erwähnten allgemeinen und spezifischen Voraussetzungen, wie sie für die vollständige Steuerbefreiung gelten, müssen auch bei der teilweisen Steuerbefreiung für die massgebenden Sparten gegeben sein. Zudem müssen die ausschliesslich und unwiderruflich dem öffentlichen Zweck gewidmeten Mittel rechnungsmässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgedehnt werden.⁸ Praxisgemäss erfolgt

⁴ Vgl. Ziff. 2 des Kreisschreibens Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994.

⁵ Vgl. Ziff. 4 des Kreisschreibens Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994.

⁶ Vgl. Greter, Art. 56 N 37, in: Zweifel/Athanas (Hrg): Kommentar DBG Art. 1–82, Helbling&Lichtenhahn, Basel 2012, S. 819 f.

⁷ Vgl. Ziff. 4 des Kreisschreibens Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994.

⁸ Vgl. Ziff. 5 des Kreisschreibens Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994.

dies mittels einer Spartenrechnung, welche bei Querverbundunternehmen oder auch im Sinne des buchhalterischen Unbundling bei EVU verbreitet ist.

2.3 STEUERBEFREIUNG VON EVU IM SPEZIELLEN

Die Praxis zur Steuerbefreiung von EVU unterliegt – wie der Markt – seit Jahren einem gewissen Wandel. Die Abgrenzung zwischen dem steuerrechtlichen Begriff des öffentlichen Zwecks und nichtprivilegierten Zwecken ist oft schwierig. Bis vor wenigen Jahren wurden Tätigkeiten wie die Lieferung von Wasser, Elektrizität oder Gas über ein Leitungsnetz von der Steuerpflicht befreit. Der Begriffsinhalt ist auch Veränderungen unterworfen, weil sich die Ideen und Bedürfnisse der Allgemeinheit – die massgebend sind für die Auffassung darüber, was ordentliche Aufgabe des Gemeinwesens darstellt – mit der Zeit wandeln können.⁹

Insbesondere die mit dem StromVG seit dem 1. Januar 2008 begründete teilweise Liberalisierung im Strommarkt hat dazu geführt, dass die Steuerbefreiung in Frage gestellt wird. Bei der Rechtsformänderung von öffentlichen Betrieben in privatwirtschaftliche Unternehmen wird die mögliche Steuerbefreiung beurteilt. Auch das Bundesgericht hat sich in einem Leitentscheid mit dieser Frage auseinandergesetzt und die Steuerbefreiung im Rahmen einer Ausgliederung eines EVU in eine privatrechtliche Aktiengesellschaft verneint¹⁰ (siehe nachfolgende Ausführungen zu diesem Entscheid unter Ziff. 2.4). Es zeigt sich jedoch, dass in der Praxis in mehreren Kantonen im Rahmen von rechtsverbindlichen Vorabklärungen zumindest noch teilweise Steuerbefreiungen bspw. in der Stromversorgung möglich sind (siehe ergänzend die nachfolgenden Ausführungen in Kapitel 3). Auffällig und teilweise auch stossend ist jedoch die Tatsache, dass in einigen Kantonen bestehende, privatrechtlich organisierte EVU von einer vollständigen Steuerbefreiung profitieren und Anfragen im gleichen Kanton für die Rechtsformänderung von EVU in neu zu gründende Gesellschaften hinsichtlich einer möglichen Steuerbefreiung neu negativ beurteilt werden. Daraus lässt sich auch erkennen, dass die bestehenden EVU einem gewissen Risiko ausgesetzt sind, dass die Steuerbefreiung – zumindest teilweise – schon bald zur Diskussion stehen könnte (siehe Kapitel 4 nachstehend).

2.4 RELEVANTE RECHTSPRECHUNG ZUR STEUERBEFREIUNG VON EVU

Das Bundesgericht hat sich bereits im Jahr 2004 – noch vor der Einführung des StromVG – in einem Leitentscheid mit der Frage der möglichen Steuerbefreiung im Fall der Ausgliederung des Elektrizitätswerkes Davos aus der Verwaltung der Gemeinde Davos mit Aktiven und Passiven auf eine neu zu gründende Aktiengesellschaft (EWD AG) auseinandergesetzt.¹¹ In diesem Fall hat das Bundesgericht die Steuerbefreiung mit der Begründung verneint, dass der Erwerbzweck bei der EWD AG im Vordergrund steht. Das Vorliegen eines Erwerbzwecks schliesst die Steuerbefreiung aus.¹² Im "Davoser-Fall" hat das Bundesgericht aus folgenden Gründen auf einen Erwerbzweck geschlossen:

- Die privatrechtliche Aktiengesellschaft verfolge regelmässig und typischerweise wirtschaftliche Zwecke in der Absicht einen Gewinn zu erzielen. Nur wenn der auf Gewinn abzielenden Tätigkeit gesamthaft betrachtet eine untergeordnete Bedeutung zukommt und Mittel zum Zweck ist,

⁹ GRETER, Art. 56 N 37, IN: Zweifel/Athanas (Hrg): Kommentar DBG Art. 1–82, Helbling&Lichtenhahn, Basel 2012, S. 819 f.

¹⁰ Vgl. BGE 2A.478/2003 vom 22. November 2004.

¹¹ Vgl. BGE 2A.478/2003 vom 22. November 2004.

¹² Ziff. 4 des Kreisschreibens Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994.

- der öffentliche Zweck den Erwerbszweck deutlich überwiege und wenn die im Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV erwähnten Kriterien (siehe Ziff. 2.2) vollständig erfüllt sind, ist die Steuerbefreiung nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Vorliegend war dies nicht der Fall;
- der Gemeinde wurde weder in den Statuten noch in anderer Form das Recht eingeräumt, Vertreter in den Verwaltungsrat oder in die Revisionsstelle abzuordnen;
 - die Zweckumschreibung in den Statuten der EWD AG hat eindeutig kommerziellen Charakter und geht weit über die Erfüllung des vertraglich übernommenen Versorgungsauftrages hinaus (u.a. Planungen, Datenaufbereitungen und Datenauswertungen, Dienstleistungen, etc.);
 - auch die beabsichtigte Ausschüttung von Dividenden spricht für eine gewinnorientierte Tätigkeit.

Zwar nimmt die EWD AG mit der Stromversorgung auf dem gesamten Gemeindegebiet von Davos eine öffentliche Aufgabe wahr. Da ihre Tätigkeit im Endzweck indessen in erster Linie auf Erwerb und Gewinnerzielung ausgerichtet ist, kann sie sich nicht auf den Steuerbefreiungstatbestand der öffentlichen Zweckverfolgung von Art. 56 Bst. g DBG berufen. Daraus lässt sich erkennen, dass eine Steuerbefreiung für die Stromversorgung basierend auf diesem Entscheid des Bundesgerichts zwar nicht ausgeschlossen ist, jedoch die Umstände des Einzelfalls und insbesondere die weiteren Tätigkeiten der Gesellschaft bei der Beurteilung der möglichen Steuerbefreiung zu beachten sind.

In Fall der Energie Wasser Bern (EWB) als selbständige, autonome öffentlich-rechtliche Anstalt im Kanton Bern hat das Bundesgericht in einem jüngeren Urteil vom November 2016 entschieden, dass Gewinne aus dem Stromhandel nicht einem öffentlichen Zweck dienen und damit steuerpflichtig sind.¹³ Das Gericht befand, dass es beim Stromhandel primär um die Erzielung eines Geschäftsgewinnes geht. Zudem stammen diese Gewinne aus einem Geschäft, in dem die EWB als Anstalt mit privaten Unternehmen in Konkurrenz steht. Die Steuerbefreiung würde demnach zu unerwünschten Wettbewerbsverzerrungen führen. Die Steuerbefreiung des EWB in anderen Geschäftsfeldern, insbesondere in der Wasserversorgung, in den Bereichen Wärme (Gas) und Kehrrecht sowie im Stromnetz oder der Grundversorgung mit Strom bleibt davon unberührt.¹⁴

Das Gericht hat auch festgehalten, dass dieses Urteil keinen Verstoß gegen die Harmonisierungsgesetzgebung des Bundes darstellt. Das StHG sieht in Art. 23 Abs. 1 Bst. c StHG eine Steuerbefreiung der Gemeinden bzw. ihrer Anstalten nach Massgabe des kantonalen Rechts vor. Der Kanton kann folglich selbständig regeln, welche Anstalten seiner Gebietskörperschaften steuerbefreite Institutionen darstellen. Der Kanton Bern hat sich wie in Ziff. 2.1 bereits erwähnt entschieden, keine vollständige Steuerbefreiung für die Gemeinden resp. ihre Unterverbände vorzusehen, so dass die notwendige gesetzliche Grundlage für die Besteuerung der Gewinne vorliegt.

Letzteres Urteil zeigt, dass die gesetzliche Grundlage des jeweiligen Kantons massgebend ist, welche Rechtsträger steuerpflichtig sind und ob die erzielten Gewinne somit steuerbar sind. Wenn das kantonale Gesetz eine generelle Steuerbefreiung für Gemeinden und ihre Unterverbände (u.a. Anstalten) vorsieht, besteht keine Möglichkeit, diese Gewinne steuerlich zu erfassen. Selbst wenn diese Gewinne in Konkurrenz mit privaten Unternehmen erzielt werden, ändert sich bei entsprechender gesetzlicher Grundlage daran nichts.

¹³ Vgl. BGE 2C_226/2016 vom 9. November 2016.

¹⁴ Vgl. EWB (2016) Finanzbericht 2015, S. 12.

3 STEUERPFlicht UNTERSCHIEDLICHER SPARTEN UND WERTSCHÖPFUNGSSTUFEN

Ob die Gewinne der einzelnen Sparten des betroffenen Subjekts steuerbar sind oder nicht, hängt u.a. auch davon ab, welche Rechtsträger gemäss kantonalem Steuergesetz von der Steuerpflicht befreit sind. Wir gehen bei unseren nachfolgenden Ausführungen davon aus, dass es sich beim Rechtsträger um eine privatrechtliche Aktiengesellschaft handelt. Wir haben uns für eine Auswahl von für EVU im Querverbund relevante Leistungen entschieden, welche wir im Einzelnen kurz beurteilen.

3.1 STROMVERSORGUNG

Nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität im Steuerrecht kommt eine Steuerbefreiung in einem (teil-)liberalisierten Strommarkt prinzipiell nicht mehr in Frage. Wenn überhaupt, wird eine Steuerbefreiung praxisgemäss – jedoch nicht in allen Kantonen – nur dann gewährt, wenn ein Unternehmen bloss die Bereiche der gemäss StromVG regulierten Netznutzung sowie der Grundversorgung abdeckt, resp. diesen Bereich mittels Spartenrechnung ausscheiden kann. Die buchhalterische Ausscheidung muss bereits aufgrund der Vorgaben von Art. 10 Abs. 3 sowie Art. 6 Abs. 4 StromVG erfolgen.

Kantonal kann die Steuerbefreiung im Bereich der Netznutzung und der Grundversorgung auch auf die an der Unternehmung beteiligten Gemeinden beschränkt werden. Wenn demzufolge das Versorgungs- und das Gemeindegebiet differieren und dadurch Kunden in Drittgemeinden mit Strom versorgt werden (auch mittels Grundversorgungsauftrag), erstreckt sich die Steuerbefreiung nicht auf diese Gewinne. Die Spartenrechnung ist in solchen Fällen mit einer geographischen Kosten- und Erlösaufteilung zu ergänzen (u.a. Kanton Bern).

Mit der seit 2008 gesetzlich verankerten Liberalisierung des Strommarktes für Grosskunden mit einem Jahresverbrauch von über 100'000 Kilowattstunden und der damit zusammenhängenden Möglichkeit, dass diese Kunden den Stromanbieter am freien Markt wählen können, besteht in diesem Bereich keine Möglichkeit mehr auf eine Steuerbefreiung. Eine Steuerbefreiung wäre mit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität unvereinbar.

3.2 GAS- UND WÄRMEVERSORGUNG

Mit der vertraglichen Verbändevereinbarung zwischen der Gasindustrie und den industriellen Grosskunden wurde der erste Schritt zur Teilliberalisierung des schweizerischen Gasmarktes im Oktober 2012 vollzogen.¹⁵ Eine gesetzliche Regulierung / Liberalisierung besteht indes noch nicht. Entsprechend können bis heute nur Grösstkunden für Prozessgas (Grossindustrie) den Netzzugang beantragen und ihren Gas-Lieferanten frei wählen. Weitere Liberalisierungsschritte sind in diesem Markt erst mit dem geplanten Gasversorgungsgesetzes (GasVG) ab dem Jahr 2020 in Aussicht gestellt.

Für die Gaslieferung an Kunden in der „Grundversorgung“ (allenfalls mit Einschränkung auf das Gemeinde- oder Körperschaftsgebiet) besteht bis zu einer bundesrechtlichen Sektorregulierung zumindest die Chance, eine Steuerbefreiung zu erlangen. Einige Kantone gewähren jedoch bereits heute keine Steuerbefreiung in der Gasversorgung. Dies wäre aufgrund des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität im Wärmemarkt, in welchem die Gasversorgung zumindest für Wärmekunden (Substitutionsmöglichkeit) nur eine mehrerer Optionen darstellt, auch folgerichtig. Entsprechend werden reine Wärmeversorgungen (Nah- und Fernwärme) denn auch steuerlich in der Regel nicht

¹⁵ Vgl. auch Flatt/Schlittler: Schrittweise Liberalisierung des Schweizer Gasmarktes, EVU Partners AG, Aarau 2012; erhältlich unter www.evupartners.ch.

befreit. Ob im Einzelfall dennoch eine Steuerbefreiung möglich ist, kann mit einer rechtsverbindlichen Anfrage beim jeweiligen kantonalen Steueramt geprüft werden.

3.3 WASSERVERSORGUNG

Bei der Frage der Steuerbefreiung für die Wasserversorgung stellt sich die Sachlage in den meisten Kantonen klarer dar. Einerseits ist die Wasserversorgung eine kommunale, hoheitliche Aufgabe ohne Tendenz zu bundesrechtlicher Regulierung bzw. Liberalisierung. Andererseits sehen die kantonalen Gesetze und Bestimmungen im Bereich der Wasserversorgung keine Gewinnstrebigkeit vor. Die Wassertarife im Bereich der Grundversorgung können nicht beliebig angepasst werden und unterliegen dem Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip. In den meisten Kantonen ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wegen der Verfolgung öffentlicher Zwecke für die Wasserversorgung erfüllt sind.

3.4 WEITERE TÄTIGKEITEN

Wenn die Unternehmung weitere Leistungen erbringt (z.B. Kommunikationsdienste, Installationsgeschäft, Netzdienstleistungen, Unterhalt öffentliche Beleuchtung, etc.) ist zu beurteilen, ob eine Konkurrenzierung anderer privater Unternehmen am Markt erfolgt.

Teilweise ist diese Beurteilung nicht ganz einfach, insbesondere beim Unterhalt der öffentlichen Beleuchtung und Brunnen stellen wir fest, dass für diese Leistungen auf dem Gemeinde- oder Körperschaftsgebiet Steuerbefreiungen möglich sind. Bei genauer Betrachtung dürfte es zwar für diese Tätigkeiten auch einen Markt mit anderen Unternehmen geben, aber dennoch sind in einzelnen Kantonen Steuerbefreiungen möglich. Weitere Leistungen wie Kommunikation, Installationsgeschäft oder Netzdienstleistungen erfolgen im Wettbewerb mit anderen privaten Unternehmen und die daraus erzielten Gewinne sind deshalb steuerbar. Wie bereits in Ziff. 2.1 ausgeführt ist es dennoch möglich, dass EVU, welche solche Marktleistungen erbringen, alleine aufgrund ihrer Rechtsform vollständig steuerbefreit sind. Dies scheint aus Sicht der steuerpflichtigen EVU sowie anderer Marktakteure stossend.

4 UNTERSCHIEDLICHE STEUERPRAXIS IN DEN KANTONEN

Wie vorstehend mehrfach festgehalten, ist das jeweilige kantonale Steuergesetz massgebend bei der Beurteilung, ob insbesondere die Gemeinden und ihre Anstalten von der Steuerpflicht befreit sind oder nicht. Das StHG verweist u.a. in Art. 23 Abs. 1 Bst. c auf das kantonale Recht. Wenn das kantonale Recht eine Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht für Gemeinden und ihre Anstalten vorsieht, führt dies bei Tätigkeiten im Wettbewerb (Dienstleistungen, Kommunikation, etc.) mit privaten Unternehmen zu einem Wettbewerbsvorteil. Wir stellen fest, dass einzelne Kantone ihre gesetzliche Grundlage diskutieren und politische Vorstösse zur Anpassung geplant sind, damit diese ungleiche Behandlung der verschiedenen Rechtsträger angepasst werden kann. Es gibt jedoch auch Kantone, die aktuell keine Anpassung vorsehen.

Privatrechtliche Gesellschaften (u.a. Aktiengesellschaften, GmbH, etc.) sind grundsätzlich steuerpflichtig. Es besteht je nach Tätigkeiten die Möglichkeit, eine (teilweise) Steuerbefreiung – wegen der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks – zu erhalten. Die Beurteilungen erfolgen durch die jeweiligen kantonalen Steuerverwaltungen und es zeigt sich, dass diese bei der Gewährung von (teilweisen) Steuerbefreiungen sehr unterschiedlich sein können.

Für die Gewährung einer Steuerbefreiung wird in den meisten Kantonen vorausgesetzt, dass eine Ausschüttungsbeschränkung in den Statuten festgehalten wird. Während einige Kantone in Anlehnung an die Bestimmungen im Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG) eine Dividendenausschüttung von maximal 6% erlauben, sehen andere Kantone eine Beschränkung von 3,5% vor und wiederum andere Kantone haben vor wenigen Jahren die Dividendenbeschränkung als Voraussetzung für eine Steuerbefreiung vollständig aufgehoben. Bei der Festsetzung der Dividendenbeschränkung wird kantonal zudem unterschiedlich beurteilt, ob natürliche Personen (minderheitsbeteiligt), nicht steuerbefreite juristische Personen oder ausschliesslich das Gemeinwesen beteiligt sind.

In allen Kantonen wird vorausgesetzt, dass bei der Auflösung der Gesellschaft ein allfälliger Liquidationsüberschuss an eine andere wegen Gemeinnützigkeit oder öffentlichem Zweck steuerbefreite juristische Person mit Sitz in der Schweiz oder der öffentlichen Hand zugewiesen wird.

Wir stellen in der Praxis fest, dass bestehende Rechtsträger (u.a. auch privatrechtliche Aktiengesellschaften) eine Steuerbefreiung oder zumindest eine teilweise Steuerbefreiung geniessen, welche nach der aktuellen gesetzlichen Grundlage und Praxis des jeweiligen Kantons, grundsätzlich nicht (mehr) haltbar ist. Es gibt auch einige Kantone, die begonnen haben, die von der Steuerpflicht befreiten Unternehmen aktiv auf eine mögliche Steuerpflicht zu überprüfen.

Oft verfügen die (teilweise) steuerbefreiten Organisationen über kein oder nur beschränktes Steuerwissen, da bisher vermeintlich keine Steuerpflicht bestanden hat. Die individuelle Verfügung über die Steuerbefreiung, ausgestellt vom jeweiligen Kanton, und/oder die gesetzliche Grundlage und die Entwicklungen in der Praxis und am Markt sind bei der Beurteilung der möglichen (teilweisen) Steuerpflicht unbedingt zu beachten. Verfügungen über die Steuerbefreiung sind oft mit Auflagen verbunden, dass u.a. jährlich eine Jahresrechnung an das Steueramt einzureichen ist und/oder bei Veränderungen zu den Geschäftstätigkeiten (ausgehend vom Zeitpunkt der Gewährung der Steuerbefreiung) das zuständige Steueramt zu informieren ist. Sollte dies unterlassen werden und damit der zuständigen Steuerbehörde keine Möglichkeit eingeräumt werden eine allfällige (teilweise) Steuerpflicht zu erkennen, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Steuerbefreiung rückwirkend aufgehoben wird und ein Nachsteuerverfahren eröffnet wird. Damit wären nachträglich Gewinn- und Kapitalsteuern geschuldet und infolge verspäteter Zahlungen auch Verzugszinsen. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass der rückwirkende Wegfall der Steuerbefreiung und die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens auch mit Bussen verbunden ist (Strafsteuern), da u.a. Mitwirkungspflichten nicht eingehalten wurden. Unwissen über eine mögliche Steuerbefreiung, mangelnde Sorgfalt oder der Versuch zu argumentieren, dass Mitbewerber ebenfalls vermeintlich von der Steuerpflicht befreit sind, hilft in der Regel für die eigene Situation nichts und schützt auch vor Nachsteuern und Strafe nicht.

Aufgrund unserer Erfahrungen empfehlen wir daher allen von der Steuerpflicht befreiten oder teilweise befreiten EVU eine grundsätzliche Beurteilung ihrer steuerlichen Situation. Auf der Basis dieser Erkenntnisse kann anschliessend über das weitere Vorgehen und die möglicherweise damit verbundenen finanziellen Konsequenzen entschieden werden.

5 FAZIT

Hinsichtlich der Steuerpflicht von Schweizer EVU scheint uns die wichtigste Erkenntnis, dass jeder Rechtsträger über seine subjektive Steuerpflicht Kenntnis hat und diese auch aktuell beurteilt wurde. Damit können finanzielle Risiken, insbesondere auch für die Vergangenheit, ausgeschlossen werden. Bei dieser Beurteilung sind insbesondere das Steuergesetz des jeweiligen Kantons sowie

die aktuelle kantonale Praxis massgebend. Bei der Feststellung der subjektiven Steuerpflicht genügt es nicht, mit Blick auf andere Mitbewerber im gleichen Kanton, welche vermeintlich nicht steuerpflichtig sind, zu schliessen, dass dies für das eigene Unternehmen auch richtig ist. Es ist nicht ausgeschlossen, dass die kantonalen Steuerbehörden die subjektive Steuerpflicht der (teilweise) steuerbefreiten Rechtsträger untersucht. Es wäre auf jeden Fall für die Verhandlungen vorteilhafter, wenn nicht die Steuerbehörden die subjektive Steuerpflicht feststellen würden, sondern das Unternehmen selber.

Die Entwicklung der einzelnen Sektorregulierungen (insbesondere in Bezug auf weitere Liberalisierungsschritte), die Weiterentwicklung der Energiemärkte im Kontext von Netzkonvergenz und dezentraler Produktion bzw. Eigenverbrauch, die Ausweitung der Geschäftstätigkeit von EVU in Dienstleistungsmärkte sowie die zunehmend privatrechtlichen Organisationsstrukturen werden tendenziell dazu führen, dass Geschäftsfelder, für welche aktuell noch eine Steuerbefreiung möglich ist, künftig steuerpflichtig werden. Letztlich würde auch das nach wie vor angestrebte EU-Stromabkommen dazu führen, dass das Verbot staatlicher Beihilfen gemäss Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union die aktuellen Steuerprivilegien für EVU in der Schweiz in Frage stellen dürfte. Diese Veränderungen gilt es nach Möglichkeit rechtzeitig zu erkennen, damit Vorkehrungen frühzeitig getroffen werden können.