

BGer 2C 206/2018 vom 23. Juli 2019

Bundesgericht, 2019-07-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_206_2018

FR: TF 2C 206/2018 du 23 juillet 2019

IT: TF 2C 206/2018 del 23 luglio 2019

Regeste

Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Schwyz und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2006, Steuerbefreiung | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Anders als in den vorangegangenen Urteilen vom 28. Juni 2013/26. Juli 2013 und 12. November 2015 hat das Verwaltungsgericht im nun angefochtenen Entscheid nicht zu neuen Abklärungen, sondern zu einer rein rechnerischen Umsetzung einer verbindlichen Anordnung zurückgewiesen, so dass ein (Quasi-) Endentscheid vorliegt, gegen den die Beschwerde zulässig ist (Art. 90 BGG ; BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 127). Damit kann auch das in den früheren vorinstanzlichen Urteilen Entschiedene angefochten und beurteilt werden, soweit es sich auf den Inhalt des angefochtenen Entscheids auswirkt (Art. 93 Abs. 3 BGG), hier namentlich die Steuerbefreiung für die Sparte Elektrizität, welche einzig streitig ist.

E. 2.1

Das Bundesgericht prüft frei und von Amtes wegen die richtige Anwendung von Bundesrecht (Art. 95 lit. a und Art. 106 Abs. 1 BGG). Die Anwendung kantonalen Rechts rügt es hingegen - abgesehen von hier nicht vorliegenden Sonderfällen - nur daraufhin, ob dadurch Bundesrecht, namentlich das Willkürverbot, verletzt wird, und nur auf entsprechende Rüge hin (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 142 II 369 E. 2.1 S. 372; BGE 142 V 513 E. 4.2 S. 516). Im Bereich der direkten Steuern prüft das Bundesgericht harmonisiertes kantonales Recht gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, ist die Kognition des Bundesgerichts hingegen auf die in Art. 95 BGG genannten Bestimmungen beschränkt (BGE 144 II 313 E. 5.3 S. 319).

E. 2.2

Die Beschwerdeführerin beruft sich vor Bundesgericht nicht mehr auf eine Steuerbefreiung aufgrund des Vertrauensschutzes wegen früherer Steuerbefreiungen. Zu prüfen ist einzig, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäss den Art. 56 lit. g DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG (und § 61 lit. f StG /SZ) erfüllt sind. Da dieser Befreiungstatbestand für die direkten Bundessteuern und für die kantonalen Steuern gleichlautend und harmonisiert geregelt ist (Urteil 2C_314/2016 vom 17. Juli 2017 E. 3), ist die Frage für beide Steuerarten mit freier Kognition zu prüfen. Es rechtfertigt sich, die Prüfung für beide Steuern gemeinsam vorzunehmen.

E. 3.1

Nach Art. 56 lit. g Satz 1 DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG sind von der Steuerpflicht befreit "juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist" ("les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts"; "le persone giuridiche, che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica, per quanto concerne l'utile esclusivamente e irrevocabilmente destinato a tali fini." Die Sätze 2 und 3 dieser litera sind nur für die juristischen Personen mit gemeinnützigen Zwecken von Bedeutung). Es wird auch von der Vorinstanz nicht in Abrede gestellt, dass die Beschwerdeführerin im Bereich Energie eine öffentliche, kommunale Aufgabe wahrnimmt, welche ihr durch Gesetz und durch die Gemeinde mit Konzessionsvertrag übertragen wurde. Umstritten ist demgegenüber, ob der Gewinn der Beschwerdeführerin ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist.

E. 3.2

Damit eine juristische Person wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke von der Steuerpflicht befreit werden kann, müssen die folgenden allgemeinen Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: (a) Die Mittelverwendung muss ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein, (b) die der Zweckbindung gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein und (c) die vorgegebene Zwecksetzung gemäss Statuten muss tatsächlich verwirklicht werden. Eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke ist grundsätzlich ausgeschlossen, wenn eine juristische Person in erster Linie Erwerbszwecke verfolgt, auch wenn diese zugleich öffentlichen Zwecken dienen (BGE 131 II 1 E. 3.3 S. 6 f.; BGE 127 II 113 E. 6b S. 118 f. und 8c S. 121; Urteile 2C_143/2013 vom 16. August 2013 E. 3.2/3; 2C_592/2008 vom 2. Februar 2009 E. 2.3).

E. 3.3

Das Bundesgericht hat sich im Urteil BGE 131 II 1 mit der Steuerbefreiung der EWD Elektrizitätswerk Davos AG befasst. Es hat dort - u.a. unter Bezugnahme auf das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidg. Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 - erwogen, deren Aufgabe, die Strombezügler auf dem gesamten Gemeindegebiet zu erschliessen, an ihr Netz anzuschliessen und ausreichend, wirtschaftlich und sicher mit Elektrizität zu versorgen, sei eine kommunale Aufgabe, die "öffentlichen Zwecken" diene (E. 3.2). Eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke sei jedoch grundsätzlich ausgeschlossen, wenn eine juristische Person in erster Linie Erwerbszwecke verfolge, auch wenn diese zugleich öffentlichen Zwecken diene. Vorbehalten bleibe eine (gegebenenfalls teilweise) Steuerbefreiung, wenn eine solche juristische Person durch öffentlichrechtlichen Akt mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut werde, diese öffentliche Aufgabe in konkret überprüfbarer Weise tatsächlich erfülle, keine Dividenden ausschüttele, einer gewissen Aufsicht des Gemeinwesens unterliege und ihr Eigenkapital statutarisch ausschliesslich und unwiderruflich den öffentlichen Zwecken gewidmet habe (E. 3.3). Die EWD AG sei eine privatrechtliche AG, die weder durch Gesetz gegründet worden sei noch der Gemeinde statutarisch das Recht einräume, Vertreter abzuordnen. Solche Aktiengesellschaften verfolgten typischerweise wirtschaftliche Zwecke in der Absicht, Gewinn zu erzielen und an die Gesellschafter zu verteilen. Juristische Personen, die als Endzweck Wirtschaftlichkeit und Gewinn anstrebten, verfolgten in der Regel keine öffentlichen Zwecke im Sinn von Art. 56 lit. g DBG . Sie könnten sich deshalb

grundsätzlich nicht auf diesen Steuerbefreiungsgrund berufen. Eine Steuerbefreiung wäre mit der geltenden Gesetzesbestimmung nur vereinbar, wenn der auf Gewinn abzielenden Erwerbstätigkeit gesamthaft betrachtet eine völlig untergeordnete Bedeutung zukäme beziehungsweise wenn der nach Art. 56 lit. g DBG steuerprivilegierte "öffentliche Zweck", den die Gesellschaft tatsächlich verfolgt, den Erwerbszweck deutlich überwiegen würde. Derartige Verhältnisse würden aber beim EW Davos nicht vorliegen: Ihr Zweck umfasse alle Bereiche der Elektrizitätsversorgung, auch Bereiche, die nicht öffentlichen Zwecken dienen (Stromerzeugung, Dienstleistungen); zudem auch weitere Aufgaben. Diese Zweckumschreibung habe kommerziellen Charakter und gehe weit über die Erfüllung des Versorgungsauftrags hinaus. Die EWD AG weise einen Gewinn aus und beabsichtige, Dividenden auszubezahlen. Weiter erhalte sie für die Erfüllung ihres Versorgungsauftrags keine Entschädigung, sondern schulde ihrerseits der Gemeinde eine jährliche Abgeltung. Das setze voraus, dass sie sich mit ihren Stromlieferungen mehr als nur kostendeckend finanzieren könne und wirtschaftlich auf Gewinnerzielung ausrichten müsse. Die Beschwerdeführerin finanziere die Erfüllung ihres Versorgungsauftrags nicht etwa über (öffentlichrechtliche) Gebühren, was nur eine begrenzte Gewinnerzielung im Rahmen des Kostendeckungs- und des Äquivalenzprinzips zuliesse; sie könne vielmehr marktmässige Preise verlangen und sei in der Tarifgestaltung frei, mit der einzigen Einschränkung, dass sie vertraglich verpflichtet sei, im Rahmen der Grundversorgung innerhalb der gleichen Konsumentengruppe gleiche Preise zu verrechnen. Schliesslich würden Erwerbszweck und Gewinnorientierung auch dadurch indiziert, dass bereits bei der Gründung der EWD AG (mit-) beabsichtigt gewesen sei, der Gemeinde einen regelmässigen Geldzufluss aus dem EWD zu erhalten. Aufgrund dieser Umstände stehe der Erwerbszweck im Vordergrund. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wären auch insofern nicht erfüllt, als der Gewinn nicht ausschliesslich und unwiderruflich den öffentlichen Zwecken gewidmet sei. Die Gesellschaftsstatuten sähen im Fall der Liquidation keinen Rückfall des Vermögens an die Gemeinde vor, und der vertraglich vereinbarte "Heimfall" an die Gemeinde im Fall einer Kündigung erfolge nur gegen volle Entschädigung. Auch sei die Aufsicht durch das Gemeinwesen institutionell nicht gewährleistet (E. 3.4).

E. 3.4

Die Literatur hat diese Rechtsprechung vereinzelt kritisch (URS R. BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, ZBJV 2006 202), mehrheitlich aber zustimmend (MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, ASA 75 21; MATHIAS FLÜCKIGER, Die Steuerbefreiung privatisierter Energiewerke wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke bzw. gemeinnütziger Zwecke, ASA 77 S. 449 ff., 453 f.) oder zumindest ohne Kritik wiedergegeben (PATRICK FREUDIGER, Anstalt oder Aktiengesellschaft? 2016, S. 246 f.; GRETER/GRETER, in: ZWEIFEL/ BEUSCH [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017, Art. 56 Rz. 37e und 39a; GRETER/GRETER, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar StHG, 3. Aufl. 2017, Art. 23 N. 32b-32e; NICOLAS URECH, Commentaire Romand LFD, Art. 56 N. 84). Das Bundesgericht hat sie seither mehrfach bestätigt (Urteile 2A_42/2007 vom 11. Juni 2008 E. 2; 2C_592/2008 vom 2. Februar 2009 E. 2.2; 2C_383/2010 vom 28. Dezember 2010 E. 2.2; 2C_143/2013 vom 16. August 2013 E. 3.2; 2C_740/2018 vom 18. Juni 2019 E. 5.3) und eine Steuerbefreiung z.B. abgelehnt für eine Wasserversorgungs-Genossenschaft (Urteil 2C_143/2013 vom 16. August 2013), im Wesentlichen mit der Argumentation, die unwiderrufliche Widmung des Vermögens für den öffentlichen Zweck sei nicht sichergestellt (a.a.O., E. 4.2). Anders verhält es sich bei

Elektrizitätswerken, die als öffentlich-rechtliche Anstalten organisiert sind und bei denen sich eine Steuerbefreiung aus Art. 56 lit. c DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG ergeben kann (vgl. Urteile 2C_226/2016 vom 9. November 2016 E. 2 und 3; 2C_312/2010 vom 11. März 2011 E. 2.1).

E. 4.1

Die Vorinstanz verweist im angefochtenen Urteil auf ihre Ausführungen in den früheren Urteilen. Dort hat sie unter Hinweis auf BGE 131 II 1 ausgeführt, auch bei Steuerpflichtigen mit monopolartiger Stellung falle eine Steuerbefreiung nicht in Betracht, falls überwiegend ein Erwerbszweck verfolgt werde. Die Beschwerdeführerin sei eine AG, die sich zu 100% im Besitz der Gemeinde Lachen befinde. Ihr Zweck sei weit umschrieben; auf einen kommerziellen Charakter weise auch die Möglichkeit zur Errichtung weiterer Unternehmen sowie der Beteiligung und/oder des Zusammenschlusses mit anderen Unternehmen hin. Sie könne innerhalb der durch den Konzessionsvertrag skizzierten Rahmenbedingungen ihre Preise frei bilden; sie nehme insofern am Markt teil, woran auch die Möglichkeit der ElCom, gegebenenfalls die Tarife abzusenken, nichts ändere. Auch hinsichtlich Konzessionsgebühr und Heimfall sei die Lage mit dem Davoser Fall vergleichbar. Für eine gewinnorientierte Tätigkeit spreche die statutarisch festgelegte Gewinnausschüttung, auch wenn diese auf maximal 6% des einbezahlten Aktienkapitals beschränkt sei. Die Beschwerdeführerin habe im Jahre 2006 aus dem Verkauf von Elektrizität von Fr. 5'263'298.- einen Gewinn vor Steuern von Fr. 578'146.- erzielt und bei einem gesamten Jahresgewinn von Fr. 316'003.- eine Dividende von Fr. 300'000.- ausbezahlt. Das Verbot der Gewinnausschüttung gelte auch dann, wenn die Beteiligung der öffentlichen Hand 100% ausmache und die ausgeschütteten Dividenden an die Gemeinde fliessen. Die Angaben zu den (getätigten und geplanten) Investitionen seien für die Frage der Steuerbefreiung irrelevant. Zwar könne die Gemeinde zwei Vertreter in den Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin abordnen, doch seien diese in der Minderheit.

E. 4.2

Soweit es sich bei diesen Erwägungen um Sachverhaltsfeststellungen handelt, werden sie von der Beschwerdeführerin nicht rechtsgenügend in Frage gestellt und sind sie für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 BGG).

E. 4.3

Die Beschwerdeführerin macht jedoch geltend, im Davoser Entscheid sei die Kernaussage gewesen, dass die Steuerbefreiung nur dann ausgeschlossen sei, wenn die juristische Person in erster Linie Erwerbszwecke verfolge. Das sei bei ihr nicht der Fall; sie verfolge in erster Linie den öffentlichen Zweck der Versorgung mit Energie; der erzielte Gewinn sei notwendig, habe sie doch einen hohen Investitionsbedarf, um aktuell und künftig die Stromversorgung sicherzustellen. Die Vorinstanz habe die angebotenen Beweise zu ihrem Investitionsbedarf willkürlich nicht abgenommen. Ihre Umwandlung in eine AG sei durch das Volk beschlossen und ihr die öffentlich-rechtliche Aufgabe der Elektrizitätsversorgung durch den Gemeinderat delegiert worden. Zudem sei das Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Stromversorgung (StromVG; SR 734.7), das den Strommarkt teilweise liberalisiert habe, erst 2007 in Kraft getreten und für die hier streitige Steuerperiode 2006 nicht anwendbar.

E. 4.4

Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass für die hier zu beurteilende Steuerperiode 2006 das erst später in Kraft getretene StromVG noch nicht von Bedeutung ist. Soweit die Vorinstanz auf die Möglichkeiten der ElCom zur Tarifbeeinflussung hinweist, ist dies deshalb nicht massgeblich. Die Vorinstanz hat sodann nicht ausdrücklich festgestellt, in wie grosser Teil der elektrizitätsbezogenen Tätigkeit der Beschwerdeführerin auf die öffentliche Aufgabe entfällt, bzw. ob diese in erster Linie oder nur in untergeordneter Weise öffentliche Zwecke verfolgt. Weiter ist plausibel, dass die Beschwerdeführerin einen Investitionsbedarf hat und zu diesem Zweck einen Ertrag erzielen muss, der nicht nur die laufenden Betriebskosten, sondern auch künftige Investitionen deckt. Alle diese Aspekte sind jedoch für den Ausgang des Verfahrens nicht von Bedeutung: Gemäss den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz erzielte die Beschwerdeführerin im hier streitigen Jahr 2006 auf der Sparte Elektrizität einen Gewinn von nahezu sechshunderttausend Franken, während sie in der Sparte Wasser einen Verlust erzielte, und schüttete sie der Gemeinde eine Dividende von Fr. 300'000.- aus. Die ausgeschüttete Dividende stammt daher im Ergebnis aus dem Gewinn aus der Sparte Elektrizität. Zwar kommt diese Dividende der Gemeinde und damit ebenfalls einem öffentlichen Zweck zu gute. Das Gesetz verlangt aber ausdrücklich, dass der Gewinn ausschliesslich diesen Zwecken gewidmet ist, d.h. den betreffenden öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken, aus denen sich eine Steuerbefreiung ableitet, vorliegend mithin der Elektrizitätsversorgung. Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, dass der Betrag der an die Gemeinde ausgeschütteten Dividende für Zwecke der öffentlichen Elektrizitätsversorgung verwendet werde, und solches hat auch die Vorinstanz nicht festgestellt. Damit ist der Gewinn nicht ausschliesslich und unwiderruflich dem öffentlichen Zweck der Elektrizitätsversorgung gewidmet. Eine Steuerbefreiung scheidet somit aus.

E. 5

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Die Kosten sind der unterliegenden Beschwerdeführerin, welche Vermögensinteressen verfolgt, aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.