Teilweise Steuerbefreiung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen

Autor(en): **Zloczower, Frédéric / Scheer, Leonhard**

Objekttyp: **Article**

Zeitschrift: **Bulletin.ch : Fachzeitschrift und Verbandsinformationen von Electrosuisse, VSE = revue spécialisée et informations des associations Electrosuisse, AES**

Band (Jahr): **104 (2013)**

Heft 10

PDF erstellt am: **05.06.2024**

Persistenter Link: https://doi.org/10.5169/seals-856529

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.
Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.
Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Ein Dienst der *ETH-Bibliothek*
ETH Zürich, Rämistrasse 101, 8092 Zürich, Schweiz, www.library.ethz.ch

http://www.e-periodica.ch

Teilweise Steuerbefreiung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen

Latente Steuern und Spartenrechnungen im Visier

Steuerbefreiungen von rechtlich privatisierten Elektrizitätsversorgungsunternehmen (EVUs) sind aufgrund der jüngsten Entwicklungen in der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unter Druck geraten. Wo sich ein (teilweiser) Widerruf der Steuerbefreiung abzeichnet, müssen die EVUs rechtzeitig steuerliche Massnahmen ergreifen. Dabei stellen sie gerade die latenten Steuern auf stillen Reserven vor eine grosse Herausforderung.

Frédéric Zloczower, Leonhard Scheer

In der letztjährigen Juli- und Augustausgabe des Bulletin SEV/VSE war die Steuerbefreiung von EVUs ein Thema. [1] Demnach müssen rechtlich privatisierte EVUs einige allgemeine und spezifische Voraussetzungen erfüllen, um für Gewinn und Kapital von der Steuerpflicht befreit zu sein – sofern sie öffentliche Aufgaben wahrnehmen. Massgebend sind die einschlägigen Bestimmungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) [2] sowie die kantonale Steuergesetzgebung im Sitzkanton des EVUs. [3]

Wesentlich für eine Steuerbefreiung ist primär die Tätigkeit des EVUs. Nur jene Aufgaben, die eigentlich dem Gemeinwesen obliegen, aber vom EVU wahrgenommen werden, sind wegen öffentlicher Zwecksetzung steuerbefreiungswürdig. [4] Eine weitere Schlüsselvoraussetzung ist die Wettbewerbsneutralität: Eine Steuerbefreiung darf in keinem Fall eine bestehende Wettbewerbssituation beeinträchtigen. [5]

Steuerbefreiungswürdige Tätigkeit: ja oder nein?

Ein grosser Vorteil rechtlich privatisierter EVUs wird darin gesehen, dass sie auf neue Anforderungen flexibel reagieren und neue Geschäftsfelder rasch erschliessen können. So bieten verschiedene EVUs heute neben der Sicherstellung der Grundversorgung auch andere Dienstleistungen an. Damit verfolgen sie durchaus Erwerbszwecke und stehen häufig in Konkurrenz zu anderen privatrechtlichen Unternehmen. Aus steuerlicher Sicht stellt sich die Frage, ob solche Leistungen mit der Steuerbefreiung vereinbar sind.

Jene Leistungen eines EVUs, die typischerweise eine öffentliche Aufgabe darstellen, können steuerbefreit werden. Dazu zählen je nach Kanton grundsätzlich die folgenden Tätigkeiten (Aufzählung nicht abschliessend):

- Grundversorgung von privaten Haushalten und Endverbrauchern auf dem eigenen Gemeindegebiet mit Elektrizität (Netzebene 7, evtl. 5).
- Grundversorgung mit Wasser sowie mit Gas auf dem eigenen Gemeindegebiet.
- Sicherstellung der öffentlichen Beleuchtung im Gemeindegebiet.

Dagegen gelten die folgenden Aktivitäten steuerlich als kritisch und der Steuerbefreiung abträglich (Aufzählung nicht abschliessend):

- Grundversorgung mit Elektrizität, Wasser und Gas von «fremden» Gemeinden, die nicht am EVU beteiligt sind.
- Produktion von Elektrizität und Gas.
- Handel mit Elektrizität und Gas oder mit Zertifikaten.
- Erzeugung und Vertrieb von Fernwärme an Private und Unternehmen.
- Glasfasernetze und Vertrieb von Telekommunikationsdienstleistungen.
- Installation und Unterhalt von Privatanschlüssen.
- Beratungen im Bereich Energie-, Wärme- oder Kälteversorgung.

Erforderliches Ausmass für Steuerbefreiung

Übt ein EVU neben steuerbefreiungswürdigen Tätigkeiten auch solche aus, die nicht dem steuerbefreiten, öffentlichen Zweck dienen, ist eine teilweise Steuerbefreiung möglich. Dies setzt jedoch voraus, dass das EVU nicht in erster Linie Erwerbszwecke verfolgt. Heisst: Eine Steuerbefreiung ist dann ausgeschlossen, wenn die nicht steuerbefreiungswürdigen Tätigkeiten im Vordergrund stehen und ein gewisses Ausmass übersteigen. [6]

Bild 1 Die Sicherstellung der öffentlichen Beleuchtung im Gemeindegebiet gilt als öffentliche Aufgabe und damit als steuerbefreiungswürdige Tätigkeit. Im Bild: Rheinbrücke in Basel.

Bilder: Istockphoto

Bild 2 Für rechtlich privatisierte EVUs lohnt es sich, ihre Tätigkeiten regelmässig steuerlich zu analysieren und gegebenenfalls das Gespräch mit der Steuerbehörde zu suchen.

(Teilweiser) Widerruf der Steuerbefreiung

Soweit sie die Voraussetzungen erfüllen, werden die EVUs im Rahmen der Privatisierung zum Zeitpunkt der Ausgliederung von den zuständigen kantonalen Steuerbehörden von der Steuerpflicht befreit. Die Steuerbehörden können eine Steuerbefreiung allerdings jederzeit überprüfen und diese auch ganz oder teilweise widerrufen – dann nämlich, wenn einer der folgenden Gründe gegeben ist:

- Praxisänderung: Die Steuerbefreiung kann infolge einer Praxisänderung (ganz oder teilweise) entfallen. So hat namentlich der Bundesgerichtsentscheid vom 22. November 2004 [7] eine Praxisverschärfung bewirkt. Demnach wurde die eine oder andere bereits erteilte Steuerbefreiung eines EVUs infrage gestellt. Steuerausfälle aufgrund schlechter Wirtschaftslage und die entsprechende Suche nach neuen Einnahmequellen des Gemeinwesens dürften solche Verschärfungen weiter begünstigen.
- Gesetzesanpassung: Ändern infolge einer Gesetzesanpassung die Rahmenbedingungen, kann die Grundlage für eine Steuerbefreiung entfallen. Zu verweisen ist hier auf die aktuellen Bestrebungen, den Strommarkt vollständig zu liberalisieren. [8] Damit würde die Stromversorgung dem freien Wettbewerb unterstellt. Dadurch würde sie in erster Linie zu Erwerbszwecken erfolgen, was einer Steuerbefreiung aufgrund eines öffentlichen Zwecks widerspricht. [9]
- Wegfall der Voraussetzungen: Stellen die Steuerbehörden bei einer Überprüfung fest, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht mehr erfüllt sind, wird eine solche aufgehoben. Eine Aufhebung könnte rückwirkend auf den Zeitpunkt ausgesprochen werden, in dem die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt waren.

Spartenrechnung

Mit Eintritt in eine Teilsteuerpflicht muss das EVU eine Spartenrechnung erstellen. [10] Darin muss es steuerbefreite Tätigkeitsbereiche von nicht steuerbefreiten Bereichen trennen. Aus steuerlicher Sicht sind dabei die folgenden Punkte massgebend:

- Bruttoprinzip (Verrechnungsverbot)
- Ertragsseitig (separate Konten)
- Aufwandseitig (direkte Zuweisung als Grundsatz, Umsatzschlüssel für spartenübergreifende Kosten wie z.B. Löhne)
- Rechnungsmässige klare Trennung zwischen den beiden Tätigkeiten. [11]

Eine Trennung von Tätigkeitsbereichen ist für Netzbetreiber nicht neu. Gemäss Art. 10 und 11 des Stromversorgungsgesetzes [12] müssen die Betreiber und Eigentümer von Verteil- und Übertragungsnetzen für jedes Netz je eine Jahres- und Kostenrechnung erstellen, die von den übrigen Tätigkeitsbereichen entflochten sind (buchhalterisches «Unbundling»). So müssen die EVUs in der Rechnungslegung mindestens die Verteilnetze buchhalterisch von den übrigen Tätigkeitsbereichen entflechten. Diese gesetzlich vorgeschriebene Entflechtung geht über die steuerlichen Rahmenbedingungen hinaus. Eine für Steuerzwecke benötigte Spartenrechnung bedingt daher einen überschaubaren Mehraufwand.

Latente Gewinnsteuerbelastung auf stillen Reserven

Ein ursprünglich zu 100 Prozent steuerbefreites EVU steht mit dem teilweisen Widerruf der Steuerbefreiung nicht selten vor einer beträchtlichen, latenten Steuerbelastung. Dies ist dann der Fall, wenn Bilanzpositionen einer nachträglich steuerbaren Sparte umfangreiche stille Reserven enthalten. Entfällt eine Steuerbefreiung – aus welchen Gründen auch immer –, ist eine spätere Aufdeckung oder Realisation stiller Reserven im Grundsatz steuerbar. Auf den stillen Reserven lastet somit eine latente Gewinnsteuerbelastung.

Vorkehrungen gegen latente Steuerbelastung

Bei einem drohenden (teilweisen) Widerruf der Steuerbefreiung stehen dem EVU in der Regel zwei Massnahmen zur Verfügung, um die latente Steuerbelastung zu beseitigen:

- Die stillen Reserven werden in den Büchern sofort aufgedeckt. Denn: Vor Eintritt in die Steuerpflicht können stille Reserven im Grundsatz ohne Steuerfolgen aufgelöst werden. Allerdings ist eine Auflösung in der Regel erfolgswirksam (ausserordentlicher Ertrag) und erhöht im betreffenden Jahr den buchmässigen Gewinn. Dies kann zu einem Erklärungsbedarf gegenüber den Kunden oder der Öffentlichkeit führen. Zudem muss das EVU im Zusammenhang mit einer allfälligen Aufwertung von Aktiven auch dem Risiko von zusätzlichen ausserplanmässigen Abschreibungen Rechnung tragen. Anders ausgedrückt: Das EVU muss den aktuellen Verkehrswert der aufzuwertenden Bilanzposition kennen und berücksichtigen.
- Die stillen Reserven werden später aufgedeckt, in den Büchern oder durch echte Realisation. Stille Reserven, die in einer steuerbefreiten Zeit gebildet wurden, sollten sich auch nach Wegfall der Steuerbefreiung ohne Steuerfolgen auflösen lassen. Dies ist allerdings nicht ohne Weiteres der Fall und unter Umständen schwer nachzuweisen. Soweit keine allgemeine Grundlage besteht – wie beispielsweise bei konzessionierten Transportunternehmen [13] –, sollte das EVU hierfür eine Vereinbarung mit den Steuerbehörden treffen («Steuerruling»).

Agieren statt reagieren

Es lohnt sich, die Tätigkeiten rechtlich privatisierter EVUs von Zeit zu Zeit steuerlich zu analysieren. Liegt ein Risiko für einen teilweisen Widerruf der Steuerbefreiung vor, sind steuerliche Massnahmen angezeigt. Bei einer Teilsteuerpflicht muss das EVU eine Trennung zwischen seinen steuerbefreiten und steuerbaren Bereichen vornehmen und eine Modellspartenrechnung erstellen. Dabei sollte es prüfen, ob im Bereich einer potenziell steuerbaren Sparte umfangreiche stille Reserven bestehen, mit denen latente Gewinnsteuerfolgen verknüpft sind. Gegebenenfalls muss es eine Auflösung der stillen Reserven gutheissen und entscheiden, ob und wie es das Gespräch mit den Steuerbehörden bezüglich Steuerbefreiung und damit verbunden der steuerneutralen Auflösung suchen soll.

Sollte eine teilweise Steuerbefreiung nicht möglich sein – etwa weil die steuerbefreiungswürdigen Tätigkeiten das erforderliche Ausmass nicht erreichen –, könnte das EVU eine steuerneutrale Trennung der Tätigkeiten auf zwei separate Rechtsträger prüfen. In der Konsequenz lägen zwei rechtlich und steuerlich voneinander unabhängige Subjekte vor. Damit würde zumindest der eine Rechtsträger die Voraussetzungen für eine teilweise oder eventuell sogar vollständige Steuerbefreiung erfüllen.

Referenzen

[1] S. Leber: Steuerbefreiung bei der Ausgliederung von Elektrizitätsversorgern; in: Bulletin SEV/VSE 7/2012, S. 45 f und Bulletin SEV/VSE 8/2012, S. 51 f.
[2] Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990; DBG; SR 642.11; Art. 56 Bst. g.
[3] Anstelle kantonaler Gesetze sei auf die Regelung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 verwiesen; StHG; SR 642.14; Art. 23 Abs. 1 Bst. f.
[4] Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV): Kreisschreiben Nr. 12: Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG), datiert vom 8. Juli 1994; KS ESTV Nr. 12; Ziffer 4.
[5] M. Flückiger: Die Steuerbefreiung privatisierter Energiewerke wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke bzw. gemeinnütziger Zwecke in: ASA 77 (2008), S. 449, Ziffer 4.
[6] KS ESTV Nr. 12; Ziffer 5.
[7] Bundesgerichtsentscheid 2.A.478/2003; BGE 131 II 1.
[8] Vgl. Medienmitteilung des Bundesamtes für Energie vom 14. Dezember 2010; diese findet sich im Internet auf folgender Seite: www.bfe.admin.ch/energie/00588/00589/00644/index.html?lang=de&msg-id=36786.
[9] KS ESTV Nr. 12, Ziffer 2 lit. b.
[10] KS ESTV Nr. 12; Ziffer 5.
[11] Der Steuerentscheid, StE 2000 B 71.63 Nr. 16.
[12] Bundesgesetz über die Stromversorgung vom 23. März 2007 (Stromversorgungsgesetz, StromVG); SR 734.7.
[13] Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Kreisschreiben Nr. 35: Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, datiert vom 2. Dezember 2011.

Angaben zu den Autoren

Frédéric Zloczower, lic. iur, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte ist Senior Manager Steuer- und Rechtsberatung bei PwC.
PwC, 3001 Bern
frederic.zloczower@ch.pwc.com

Leonhard Scheer, MLaw und dipl. Steuerexperte, ist Manager Steuer- und Rechtsberatung bei PwC.
PwC, 8050 Zürich
leonhard.scheer@ch.pwc.com

Résumé

Exonération partielle d'impôts pour les entreprises d'approvisionnement en énergie

Les impôts latents et la comptabilité par secteur en point de mire

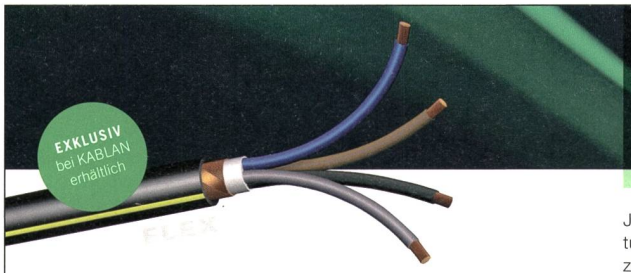
Si elles assurent des tâches publiques, les entreprises d'approvisionnement en énergie (EAE) peuvent être exonérées d'impôts sous certaines conditions. Ces tâches doivent toutefois relever du ressort des pouvoirs publics pour pouvoir être dispensées d'impôts, comme l'approvisionnement de base en électricité, en eau et en gaz des ménages privés et des consommateurs finaux dans la propre aire de desserte communale.

A l'heure actuelle, certaines EAE offrent en plus de l'approvisionnement de base d'autres prestations à but lucratif : l'approvisionnement de base en électricité, en eau et en gaz de communes sans participation à l'EAE, la production et le négoce d'électricité et de gaz ou la production et la vente de chaleur à distance.

Si une EAE exerce de telles activités sans mission publique, en plus de celles qui la dispensent de payer des impôts, elle peut bénéficier d'une exonération fiscale partielle. Dans ce cas-là, une comptabilité doit être établie par secteur dans laquelle les domaines d'activités dispensés d'impôts doivent être séparés de ceux soumis à l'impôt.

Les autorités fiscales peuvent à tout moment analyser une dispense fiscale délivrée et la réfuter entièrement ou partiellement, par exemple du fait d'un changement de pratique de l'EAE ou d'une adaptation de la loi. Si les postes du bilan d'un secteur devenu imposable comprennent des réserves latentes considérables, l'EAE devra à tout moment faire face à une imposition fiscale. Il est de ce fait recommandé pour une EAE privatisée d'analyser régulièrement ses activités au niveau fiscal. En cas de révocation imminente de la dispense fiscale, il est conseillé de prendre les mesures qui s'imposent suffisamment tôt et, le cas échéant, de contacter les autorités fiscales. Se

Anzeige



GKN-Flex
Wenn es eng wird

Jedes Energieversorgungsunternehmen kennt das: Bei der öffentlichen Beleuchtung sind die Platzverhältnisse oft knapp. Das macht die Installation mühsam und zeitraubend.

Erleichtern Sie sich die Arbeit mit GKN-Flex. Diese innovativen Kabel lassen sich durch den flexiblen Aufbau der Leiter in besonders engen Biegeradien einziehen – und zwar in jeder gewünschten Dimension.

- 30% engere Biegeradien dank der Leiter in Litzenklasse 5
- Ideal für die Installationen der öffentlichen Beleuchtung
- Querschnitt von 2.5 mm² bis 16 mm²
- Handelsübliche Anschlusskomponenten und Muffen erhältlich
- Verschiedene Farben, Dimensionen und Ausführungen zur Auswahl

KABLAN AG
Weissackerstrasse 7, CH-3072 Ostermundigen, +41 31 930 80 80
Rossbodenstrasse 20A, CH-7000 Chur, +41 81 286 76 76
kablan@kablan.ch, www.kablan.ch