

# Steuerfolgen der Privatisierung kommunaler Werke

Lic. iur. H el ene Staudt



*H el ene Staudt, lic. iur., dipl.  
Steuerexpertin, Mitglied der  
Direktion, OBT AG, St. Gallen*

## Inhalt

1	<b>Einführung</b>
2	<b>Direkte Steuern von Bund und Kantonen</b>
2.1	<b>Steuerpflicht</b>
2.2	<b>Steuerbefreiung</b>
2.3	<b>Eingangsbilanz</b>
2.4	<b>Abschreibungen</b>
2.5	<b>Leistungsvereinbarung</b>
3	<b>Emissionsabgabe</b>
4	<b>Grundsteuern</b>
4.1	<b>Grundstückgewinnsteuer</b>
4.2	<b>Handänderungssteuer</b>
5	<b>Mehrwertsteuer</b>
6	<b>Ausblick: Fusionsgesetz</b>
	<b>Literatur</b>

## 1 Einführung

In den letzten Jahren wurden verschiedentlich kommunale Unternehmen, insbesondere Elektrizitätswerke und Wasserversorgungsbetriebe, von – soweit ersichtlich unselbstständigen –  ffentlich-rechtlichen Anstalten in Aktiengesellschaften des Privatrechts umgewandelt, wobei die Gemeinde in der Regel zumindest in der Anfangsphase die Aktienmehrheit behielt.<sup>1</sup> Die unten dargelegten steuerlichen Aspekte solcher Umgestaltungen gehen davon aus, dass eine übertragende Umwandlung vorliegt, da die sog. formwechselnde Umwandlung nur bei selbstständigen Anstalten möglich ist und damit im Zusammenhang mit der Privatisierung kommunaler Werke wohl nur in einer verschwindend kleinen Zahl der Fälle von Bedeutung ist.<sup>2</sup> Für öffentliche Unternehmen, die rechtlich nicht verselbstständigt sind, hat die Übertragung auf eine in Gründung befindliche oder bereits bestehende Gesellschaft über eine Sacheinlage resp. Sachübernahme zu erfolgen. Aktiven und Passiven gehen in diesem Fall nach Art. 181 OR auf die Gesellschaft über.<sup>3</sup>

In diesem Beitrag sollen die Besonderheiten hinsichtlich der Steuerfolgen, welche sich bei der Privatisierung von kommunalen Werken und Betrieben der Ver- und Entsorgung stellen, dargelegt werden.

## 2 Direkte Steuern von Bund und Kantonen

### 2.1 Steuerpflicht

Gemäss Art. 56 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) sind die Gemeinden sowie ihre

1 Im Interesse einer leichteren Lesbarkeit wird nachfolgend der Begriff der Privatisierung benutzt, obwohl dieser nicht ganz korrekt ist: Das Eigentum kann öffentlich (d.h. bei der Gemeinde) bleiben, wird jedoch in eine zivilrechtliche Form gekleidet; s. dazu auch SIMONEK, Massgeblichkeit, S. 3 f.

2 DÜRR, S. 237 mit entsprechenden Quellenangaben; s. auch SCHMID/LEHMANN, S. 278, Ziff. 2.2.

3 Ausführlich: SIMONEK, Steuerbefreiung, S. 4 ff.

Anstalten von der Steuerpflicht befreit. Die kantonalen Steuergesetze sehen entsprechend Art. 23 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) eine analoge Befreiung vor. Kommunale Werke haben vor der Privatisierung mehrheitlich das Rechtskleid der unselbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt und sind somit als Teil der Gemeinde sowohl von der direkten Bundessteuer als auch von den kantonalen Steuern befreit. Die Übertragung eines kommunalen Werks auf einen privatrechtlichen Rechtsträger löst für die übertragende Gemeinde deshalb keine Gewinnsteuern aus, und zwar unabhängig vom Wert, zu welchem die Übertragung erfolgt.<sup>4</sup> Der Gemeinde steht damit zumindest aus steuerlicher Sicht nichts im Wege, die bestehenden Buchwerte der Aktiven und Passiven des zu übertragenden Unternehmens auf deren Verkehrswerte zu erhöhen bzw. herabzusetzen. Wertet eine Gemeinde z.B. ihr Elektrizitätsnetz vor der Übertragung auf eine privatrechtliche Aktiengesellschaft auf den Verkehrswert auf, bleibt der Aufwertungsgewinn steuerfrei.<sup>5</sup>

## 2.2 Steuerbefreiung

Während die Gemeinden und ihre Anstalten gestützt auf Art. 56 lit. c DBG resp. Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG vorbehaltlos und vollumfänglich von den direkten Steuern befreit sind, fällt die Steuerbefreiung nach einer Privatisierung dahin. Befindet sich das kommunale Werk in der Rechtsform einer privatrechtlichen Aktiengesellschaft, kann eine Steuerbefreiung in der Regel nur gestützt auf Art. 56 lit. g DBG resp. Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG – namentlich wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke – geltend gemacht werden.

In Ziff. II(2) des KS 12/1994<sup>6</sup> erwähnt die Eidg. Steuerverwaltung, dass folgende allgemeine Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, damit eine Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke gewährt wird:

- es handelt sich um eine juristische Person;
- die steuerbefreite Tätigkeit ist ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe ausgerichtet;
- die dem öffentlichen Zweck dienenden Mittel sind unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken gewidmet; und
- die juristische Person ist tatsächlich im steuerbefreiten Sinn tätig.

Bei den öffentlichen Zwecken kann es sich gemäss Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung nur um eine begrenzte Anzahl Aufgaben handeln, welche eng an die Staatsaufgaben anzulehnen sind. Dabei ist zu beachten, dass juristischen Personen, die in erster Linie Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen, die Steuerbefreiung wegen Verfolgung «öffentlicher Zwecke» grundsätzlich nicht gewährt werden kann, auch wenn sie zugleich öffentlichen Zwecken dienen. Einigkeit besteht zudem darüber, dass eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke nicht in Frage kommt, wenn ein privatisierter Betrieb in Konkurrenz zu Privaten am Markt teilnimmt. Eine Steuerbefreiung solcher Betriebe widerspräche dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuern.<sup>7</sup>

Wird der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuern weit ausgelegt, so kommt eine Steuerbefreiung z.B. in einem liberalisierten Strommarkt überhaupt nicht in Frage. Wenn überhaupt, könnte eine Steuerbefreiung nur dann gewährt werden, wenn ein Unternehmen bloss den Bereich der Grundversorgung abdeckt. Eine darüber hinausgehende Tätigkeit wäre mit dem Begriff des öffentlichen Zweckes, welcher nach Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung restriktiv auszulegen ist,<sup>8</sup> nicht vereinbar. Dies führt dazu, dass den Betreiberinnen von Übertragungsnetzen (Stromtransport) weiterhin eine Steuerbefreiung gewährt werden kann, da in diesem Bereich keine vollkommene Liberalisierung stattfindet, hinsichtlich der Lieferung von elektrischer Energie jedoch die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gestützt auf Art. 56 lit. g DBG kaum erfüllt sind. Die Praxis zeigt jedoch, dass auch hinsichtlich des Betriebs von Übertragungsnetzen die Steuerbefreiung nur sehr restriktiv gewährt wird, mit dem Argument, dass auch der Netzbetreiber die Möglichkeit habe, sich am Markt frei und gewinnorientiert zu verhalten.

Es gibt kommunale Werke, bei denen sowohl die Energie- als auch die Wasserversorgung in einem Werk zusammengefasst sind und gemeinsam auf eine privatrechtliche Gesellschaft übertragen werden. Bei der Frage der Steuerbefreiung für die Wasserversorgung stellt sich die Sachlage ein wenig anders. Derzeit werden keine Pläne verfolgt, die Wasserversorgung zu liberalisieren. Die Wasserversorgung obliegt der öffentlichen Hand. Es ist davon auszugehen, dass die Voraussetzun-

4 DÜRR, S. 237.

5 In der Praxis zeigt sich jedoch, dass es aus politischer Sicht nicht immer ganz unproblematisch ist, wenn die Gemeinde gegenüber ihren Stimmbürgern offenzulegen hat, woher die entsprechenden ausserordentlichen Gewinne rühren; die Gewinne können auch dazu führen, dass die Gemeinde aus dem Finanzausgleich herausfällt.

6 Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994, betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, sowie Abzugsfähigkeit von Zuwendungen.

7 Ausführlich: SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, S. 5 ff.

8 KS 12/1994, Ziff. II(4) Abs. 7.

gen der Steuerbefreiung wegen der Verfolgung öffentlicher Zwecke für den Bereich der Wasserversorgung gegeben sind.<sup>9</sup> Einerseits ist die Reglementierungsdichte in diesem Bereich sehr hoch (Gewässerschutz-, Umweltschutz- und Nutzungsvorschriften etc.) und andererseits können sich die Wasserpreise – insbesondere was die Grundversorgung anbelangt – nicht beliebig verändern. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist auch in diesem Bereich, dass die ausschliessliche und unwiderrufliche Zweckbindung der Vermögenswerte bzw. des erwirtschafteten Ertrages einer Unternehmung gewährleistet bleibt.

Da in der Wasserversorgung aufgrund der tiefen Wasserpreise in der Regel kein Gewinn (wenn nicht sogar ein Verlust) erzielt wird, stellt sich die Frage, ob eine Steuerbefreiung für den Bereich der Wasserversorgung überhaupt erstrebenswert ist. Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht können nämlich die allenfalls erzielten Verluste aus der Wasserversorgung mit dem Gewinn aus der Energieversorgung verrechnet werden – was nicht zutrifft, wenn das Geschäft der Wasserversorgung von der Steuer befreit ist.

### 2.3 Eingangsbilanz

Für eine privatrechtliche Aktiengesellschaft ist aus steuerlicher Sicht von grosser Bedeutung, zu welchen Werten die Aktiven und Passiven eingebracht werden. Werden stille Reserven von der steuerbefreiten Gemeinde auf einen steuerpflichtigen Rechtsträger übertragen, unterliegen diese bei Auflösung grundsätzlich der ordentlichen Besteuerung, es sei denn, die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung seien erfüllt.<sup>10</sup> Einerseits kann die privatrechtliche Aktiengesellschaft Abschreibungen künftig bloss von den tieferen Buchwerten aus vornehmen, und andererseits werden Kapitalgewinne anlässlich einer späteren Weiterveräusserung von Aktiven steuerlich erfasst.<sup>11</sup>

In diesem Zusammenhang kann man sich die Frage stellen, ob die stillen Reserven nicht in einer Steuerbilanz steuerneutral aufgedeckt werden können, ohne dass sie auch in der Handelsbilanz aufgedeckt werden müssen.<sup>12</sup> Die Steuerbehörden stehen einer von der Handelsbilanz abweichenden Steuerbilanz ablehnend gegenüber und

begründen dies insbesondere mit einem strikten Festhalten am Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz.<sup>13</sup> Die Erfahrung zeigt, dass die kommunalen Werke im Bereich der Ver- und Entsorgung in der Regel aufgrund ihrer geringen Ertragskraft die Abschreibungsmöglichkeiten auf dem Verkehrswert ihrer Aktiven nicht vollumfänglich steuerwirksam ausschöpfen können,<sup>14</sup> so dass es sich bei der Frage der von der Handelsbilanz abweichenden Steuerbilanz zwar um eine theoretisch spannende Auseinandersetzung handelt, welche in der Praxis jedoch nicht die Brisanz hat, die man auf den ersten Blick vermuten würde.

### 2.4 Abschreibungen

Wenn in öffentlich-rechtlichen Elektrizitätswerken die Anlagewerte praktisch abgeschrieben sind, fehlt bei einer Übertragung zu Buchwerten die entsprechende Abschreibungssubstanz. Somit stehen diese Unternehmen als privatrechtliche Aktiengesellschaften vor folgendem Problem: Entweder werden die ausgewiesenen Buchwerte der Sachanlagen vor der Einlage enorm aufgewertet, damit der steuerbare Gewinn durch die notwendigen und steuerlich akzeptierten Abschreibungen reduziert werden kann, oder das privatrechtlich geführte Elektrizitätswerk versteuert in der ersten Phase – aufgrund fehlender steuerlich abzugsfähiger Abschreibungsaufwendungen – hohe Gewinne.

Die Bestimmung und steuerliche Anerkennung der Abschreibungssätze ist somit von zentraler Bedeutung für die Ermittlung resp. für die Aufwertung der Übernahmewerte.<sup>15</sup> Aufwertungen dürfen nur unter Beachtung der Höchstbewertungsvorschriften sowie der zukünftigen Ertragskraft getätigt werden. Die Praxis zeigt, dass die Abschreibungssätze, welche die Eidg. Steuerverwaltung in ihrem Merkblatt<sup>16</sup> publiziert hat, in der Regel zu tief sind und zudem hinsichtlich der Unterschiede in Art und Beschaffenheit von Anlagegütern bei technischen Betrieben (z.B. Transformatorstationen, Verteilnetz, Steuerung, Apparate etc.) zu wenig differenzieren. In der Praxis werden daher die anzuwendenden Abschreibungssätze vorgängig mit den betroffenen Steuerbehörden abgesprochen; dabei wird den Unterschieden der Anlagegüter Rechnung getragen.

9 S. z.B. WEIDMANN/GROSSMANN/ZIGERLIG, S. 266.

10 S. Ziff. 2.2, oben.

11 DÜRR, S. 238.

12 DÜRR, S. 238.

13 Ausführlich: SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, S. 3 ff.

14 In der Praxis führt dies dazu, dass als massgebender Verkehrswert der übertragenen Aktiven (Eingangswert) in der Regel der

Ertragswert festgelegt wird. Bei der Bewertung zeigt sich überdies, dass viele Elektrizitätswerke in der Vergangenheit nicht sehr grosszügig abgeschrieben haben und sich die Frage der Aufwertung auch aus diesem Grund gar nicht stellt.

15 S. auch Ziff. 2.3, oben.

16 Merkblatt A 1995 – Abschreibungen auf dem Anlagevermögen der Elektrizitätswerke.

## 2.5 Leistungsvereinbarung

Die öffentlich-rechtlichen Körperschaften (v.a. Kantone und Gemeinden) sind die Eigentümer des in öffentlichem Besitz befindlichen Bodens und können als solche darüber bestimmen, wer in diesem Grund Leitungen erstellen darf. Sie besitzen damit das sogenannte Energieverteilungsmonopol. Es handelt sich hier nicht um ein rechtliches, sondern um ein faktisches Monopol. Die Wirtschaftsfreiheit (Handels- und Gewerbefreiheit) steht diesem Monopol nicht entgegen.<sup>17</sup> Der Einzelne hat keinen Anspruch auf Erteilung der Sondernutzung.<sup>18</sup>

Bei der Übertragung kommunaler Werke der Elektrizitätsversorgung wird der privatrechtlichen Aktiengesellschaft seitens der Gemeinde ein Benützungsrecht am Boden ohne zeitliche Beschränkung eingeräumt. Die Rechte und Pflichten in diesem Zusammenhang (Durchleitung und Lieferung von Energie, Unterhalt, Preise, Abgeltung an die Gemeinde etc.) werden in der Regel in einer Leistungsvereinbarung zwischen der Gemeinde und dem «privatisierten» Werk festgehalten. Als Entschädigung für die Benützung des öffentlichen Grunds leistet das Unternehmen zudem eine sog. Konzessionsabgabe.

Aus steuerlicher Sicht stellt sich die Frage, ob sich diese Konzessionsabgabe an die Gemeinde als geschäftsmässig begründeter Aufwand oder als geldwerte Leistung an die Aktionäre qualifiziert.<sup>19</sup> Zudem stellt sich die Frage, wie die Höhe der zu leistenden Konzessionsabgabe zu ermitteln ist.

Zur Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit muss in einem ersten Schritt dargelegt werden, wofür die Konzessionsabgabe geleistet wird: Sofern sie als Entschädigung für das Durchleitungsrecht an die Gemeinde als Grundeigentümerin bezahlt wird, stellt sich die Frage, warum nur die Gemeinde eine derartige Entschädigung erhält, und nicht auch die privaten Grundeigentümer. Ferner ist abzuklären, ob die Leitungen weiterhin im Eigentum der öffentlichen Hand verbleiben und die Konzession lediglich eine Entschädigung für die Benutzung der Leitungen bildet. In der Praxis wird dies wohl selten vorkommen; es macht in der Regel wenig Sinn, ein Elektrizitätswerk auf eine privatrechtliche Aktiengesellschaft zu übertragen und das Netz resp. die Leitungen bei der Gemeinde zu belassen. Somit stellt sich die Frage, warum nur die Gemeinde und nicht auch die Privaten eine Entschädigung für das

gewährte Durchleitungsrecht erhalten. Zu einfach ist das mitunter vorgebrachte Argument, dass die Privaten auch in jener Zeit, in welcher das Elektrizitätswerk noch durch die Gemeinde betrieben wurde, für das gewährte Durchleitungsrecht keine Entschädigung erhalten hätten. In der Regel wird dieses Problem ein wenig differenzierter «gelöst», indem den Privaten ein Recht auf Entschädigung eingeräumt wird – wohl in der Hoffnung, dass diese, entsprechend der Vergangenheit oder weil sie von ihrem Anspruch nichts wissen, von ihrem Recht nicht Gebrauch machen...

Schwieriger ist die Bestimmung der Höhe der Konzessionsabgabe. Soll diese anhand der Länge des Verteilernetzes bestimmt werden oder aufgrund der Fläche des benutzten öffentlichen Bodens? Da es sich um eine neue Frage handelt und man sich in diesem Zusammenhang kaum auf praktische Fälle abstützen kann, wird erst die Zukunft zeigen, wie der Markt spielt. Spätestens zu dem Zeitpunkt, wo die Beteiligungsrechte der privatisierten Elektrizitätswerke vollumfänglich in der Hand von Privaten sind, wird sich zeigen, ob diese bereit sind, überhaupt eine Entschädigung an die Gemeinde für die Nutzung des öffentlichen Bodens zu leisten und, falls ja, wie hoch diese Entschädigung sein wird. Bis zu diesem Zeitpunkt wird man sich damit abfinden müssen, dass seitens der Steuerbehörden die Vermutung geäussert wird, bei der Konzessionsentschädigung handle es sich um eine Leistung an die Gemeinde, welche vorwiegend aus steuerpolitischen – und nicht geschäftlichen – Gründen bezahlt werde. In der Praxis behilft man sich damit, dass die Höhe der Entschädigung für eine Anfangsphase mit den Steuerbehörden mit der klaren Auflage abgesprochen wird, dass die geschäftsmässige Begründetheit zu einem späteren Zeitpunkt überprüft werde.

## 3 Emissionsabgabe

Gemäss Art.5 Abs.1 lit.a i.V.m. Art.8 des Stempelabgabengesetzes (StG) wird auf der Begründung von Beteiligungsrechten vom Betrag, welcher der Gesellschaft als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufliesst, eine Emissionsabgabe von 1% erhoben. Art.6 Abs.1 lit.a<sup>bis</sup> StG sieht vor, dass Beteiligungsrechte, welche in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen

17 BGE 95 I 144 ff. (2. April 1969).

18 IMBODEN/RHINOW, Nr. 120 B I und II; RHINOW/KRÄHENMANN, Nr. 120; jeweils mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

19 Da die Gemeinde zumindest in der Anfangsphase in der Regel die Aktienmehrheit behält, könnte seitens der Steuerbehörden der Verdacht aufkommen, dass sie sich mittels der Konzessionsabgabe eine «steuerfreie» Entschädigung für das investierte Kapital zukommen lasse.

sen, Umwandlungen und Aufspaltungen von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften begründet oder erhöht werden, von dieser Emissionsabgabe ausgenommen sind. Weil der Gesetzeswortlaut die Umwandlung resp. Übertragung eines öffentlich-rechtlichen Unternehmens nicht erwähnt, hat das Bundesgericht bereits mehrfach entschieden, dass der aufnehmende Rechtsträger basierend auf diesem Gesetzesartikel keine Befreiung von der Emissionsabgabe beanspruchen könne.<sup>20</sup>

Im Zusammenhang mit der Privatisierung kommunaler Werke der Ver- und Entsorgung stellt sich jedoch die Frage, ob eine Befreiung aufgrund von Art. 6 Abs. 1 lit. a StG beantragt werden kann. Nach dieser Bestimmung sind Beteiligungsrechte von der Abgabe ausgenommen, wenn sich die Gesellschaft, ohne einen Erwerbzweck zu verfolgen, der Fürsorge für Bedürftige und Kranke, der Förderung des Kultus, des Unterrichts sowie anderer gemeinnütziger Zwecke widmet, sofern nach den Statuten:

- die Dividende sich auf höchstens 6% des einbezählten Gesellschaftskapitals beschränkt;
- die Ausrichtung von Tantiemen ausgeschlossen und
- bei der Auflösung der Gesellschaft der nach Rückzahlung des einbezählten Gesellschaftskapitals verbleibende Teil des Vermögens einem der erwähnten Zwecke zuzuwenden ist.

Die Gemeinnützigkeit im emissionsabgaberechtlichen Sinne umschreibt die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung seit langem mit «Uneigennützigkeit resp. der Entfaltung altruistischer Fürsorgetätigkeit zum Wohle der Allgemeinheit oder hilfsbedürftiger Dritter.»<sup>21, 22</sup>

Nach geltender Praxis der Eidg. Steuerverwaltung werden privatrechtliche Gesellschaften, welche öffentliche Aufgaben wie Wasserversorgung, Stromversorgung, Kehrichtverwertung, Abwasserreinigung etc. erfüllen, ebenfalls von der Emissionsabgabe befreit, sofern und solange die öffentliche Hand die Aktienmehrheit (kapital- und/oder stimmenmässig) besitzt und die Gesellschaft ihre Dienstleistungen zu verhältnismässig günstigen Preisen erbringt.<sup>23</sup> Diese dürfen gemäss einer sich abzeichnenden Praxis höchstens der Deckung des gesamten Aufwandes inklusive sämtlicher betriebsnotwendiger Rückstellungen sowie der gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a StG zulässigen Dividende von maximal 6% jährlich entsprechen.

Die Abgabebefreiung gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a StG basiert auf dem Grundgedanken der Förderung des allgemeinen Wohls und Nutzens hauptsächlich zu Gunsten des «kleinen Mannes», ursprünglich ausgehend von einer altruistischen Fürsorgetätigkeit für hilfsbedürftige Arme und Kranke.<sup>24</sup> Die Liberalisierung des Strommarktes verursacht indessen voraussichtlich eine ausserordentliche Konkurrenzsituation und führt zu einem heftigen Verdrängungs- und Übernahmewettbewerb. In diesem versuchen beispielsweise Stromlieferanten ihren Konkurrenten mit enormen Rabatten Grossabnehmer abzuwerben und als künftige Kunden an sich zu binden. Damit geht wirtschaftlich unter Umständen eine Benachteiligung des kleinen Strombezügers, der nicht das Potenzial hat, sich günstige Stromtarife auszusuchen und auszubedingen, einher. Solange sich indessen eine Gesellschaft, welche hauptsächlich auf dem Energiesektor tätig ist, monopolartig auf die verhältnismässig günstige und umweltschonende Stromproduktion und -versorgung auf lokalem oder allenfalls regionalem Bereich beschränkt, geht die Eidg. Steuerverwaltung davon aus, dass ihre Dienstleistung eine öffentliche Aufgabe darstellt, die den service public gewährleistet; mithin ist ihre Tätigkeit von allgemeinem Nutzen, weshalb sie unter den oben aufgeführten Voraussetzungen von der Entrichtung der Emissionsabgabe befreit wird.

Fällt eine der in Art. 6 Abs. 1 lit. a StG aufgeführten Voraussetzungen für die Abgabebefreiung in der Zukunft dahin, so ist nach Art. 6 Abs. 2 StG auf den noch bestehenden Beteiligungsrechten die Emissionsabgabe zu entrichten.

## 4 Grundsteuern

### 4.1 Grundstückgewinnsteuer

Wie eingangs erwähnt, handelt es sich im Falle der Privatisierung kommunaler Werke in aller Regel um eine übertragende Umwandlung, wobei die Aktiven und Passiven gestützt auf Art. 181 OR auf die Gesellschaft übergehen. Werden im Rahmen der Privatisierung Liegenschaften übertragen, wie dies mehrheitlich der Fall sein dürfte, findet eine zivilrechtliche Handänderung statt.

Die Kantone haben gemäss Art. 12 StHG alle Gewinne, die bei der Veräusserung einer Liegenschaft erzielt werden, mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, wo-

20 BGE vom 29. August 1998, ASA 67 (1998/99) 748 ff.; BGE vom 3. Oktober 1996, ASA 65 (1996/97) 827 ff.

21 EGGLI, S. 28, s. auch STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis zu Art. 6 Abs. 1 lit. a StG, insbes. Nr. 2.

22 Vgl. auch KS 12/1994, Ziff. II(3) (für die direkte Bundessteuer).

23 STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis zu Art. 6 Abs. 1 lit. a StG, Nr. 66.

24 STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis zu Art. 6 Abs. 1 lit. a StG, insbes. Nrn. 45 und 46.

bei Gewinne auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen nur dann der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, wenn der Veräußerungsgewinn nicht mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst wird.

Steuerpflichtig ist der Veräusserer, im vorliegenden Fall die Gemeinde, welche – wie bereits erwähnt<sup>25</sup> – sowohl von der direkten Bundessteuer als auch von den kantonalen und kommunalen Steuern von Gewinn und Eigenkapital befreit ist. Es ist zu prüfen, ob die Befreiung von der Steuerpflicht auch für die (realisierten) Gewinne auf Grundstücken gilt oder ob hier eine Sonderregelung greift.

Die meisten Kantone sehen bei Veräusserungen von Grundstücken durch Gemeinden und ihre Anstalten ebenfalls eine Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer vor. Dies ergibt sich primär dadurch, dass die Gemeinden von der Einkommens- resp. Gewinnsteuer befreit sind und die Kantone in ihren Gesetzen nicht explizit erwähnen, dass Gemeinden anlässlich der Übertragung von Grundstücken die Grundstückgewinnsteuer zu entrichten haben – wie dies bei anderen steuerbefreiten Unternehmen der Fall ist.<sup>26</sup> Einige Kantone machen in dem Sinne eine Einschränkung, dass die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer nur für Grundstücke gilt, welche unmittelbar öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken oder Kultuszwecken gedient haben.<sup>27</sup> Eine generelle Steuerbefreiung – ausgenommen für Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen – kennt der Bund mit Art. 10 des Garantiesgesetzes<sup>28</sup>, wobei das Bundesgericht allerdings bezüglich dieser Bestimmung entschieden hat, dass sämtliche Liegenschaften der Eidgenossenschaft ungeachtet ihrer Nutzung von der kantonalen Besteuerung befreit sein sollen.<sup>29</sup>

## 4.2 Handänderungssteuer

Die Kantone (bzw. die Gemeinden) erheben eine Handänderungssteuer, welche an die zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentumsübertragung anknüpft. In einer Vielzahl der kantonalen Regelungen ist vorgesehen,

dass der Erwerber die Handänderungssteuer zu entrichten hat. Im vorliegenden Fall wäre dies die privatrechtliche Aktiengesellschaft, die das «privatisierte» Werk übernimmt und im Gegensatz zur Gemeinde in der Regel steuerpflichtig sein wird.<sup>30</sup> Die Sachlage stellt sich somit anders dar als bei der Grundstückgewinnsteuer, welche der Veräusserer schuldet. Es gibt Kantone, welche Gemeinden und ihre Anstalten sowie die Zweckverbände auch hinsichtlich der Handänderungssteuer befreien, sofern die Grundstücke unmittelbar öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken oder Kultuszwecken dienen resp. gedient haben.<sup>31</sup>

Als indirekte Steuer bleibt die Handänderungssteuer der Regelungsbefugnis des Bundes entzogen, so dass die Kantone frei entscheiden können, ob sie hinsichtlich der Handänderungssteuer für Reorganisationsfälle eine Steuerbefreiung vorsehen wollen oder nicht. Gestützt auf ein Gutachten des Bundesamtes für Justiz erachtet der Bundesrat die üblichen Handänderungssteuern von 1 bis 3 % des Verkehrswerts als zu wenig einschneidend, als dass durch sie die Realisierung der Ziele des in Beratung befindlichen Fusionsgesetzes<sup>32</sup> massiv beeinträchtigt oder gar vereitelt würde.<sup>33</sup> Der Ständerat hat dem Bundesrat im Zusammenhang mit dem Fusionsgesetz empfohlen, das Eidg. Finanzdepartement zu beauftragen, gegenüber der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren darauf hinzuwirken, dass Handänderungen bei einer Umstrukturierung nach Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 sowie 3<sup>ter</sup> StHG<sup>34</sup> von den kantonalen Handänderungssteuern befreit werden.<sup>35</sup>

Verschiedene Kantone befreien bereits heute Liegenschaftsübertragungen im Rahmen von Reorganisationen von der Handänderungssteuer.<sup>36</sup> Allerdings qualifizieren sich nach dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen als Reorganisation in der Regel bloss Umwandlungen, Zusammenschlüsse und Teilungen von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften oder juristischen Personen, nicht aber Organisationsformen der Gemeinden. Es stellt sich die Frage, ob auch diese einen

25 S. Ziff. 2.1, oben.

26 Beispielsweise: § 126 des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Thurgau (TGStG, RB 640.1) i.V.m. § 75 Abs. 1 Ziff. 4–7 TGStG; Art. 130 des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons St. Gallen (SGStG, sGS 811.1) i.V.m. Art. 80 Abs. 1 lit. e–h SGStG.

27 Beispielsweise: § 218 lit. b des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Zürich (ZHStG, OS 54, 193).

28 Bundesgesetz über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft, SR 170.21.

29 DÜRR, S. 239.

30 S. Ziff. 2.1 und 2.2, oben.

31 Beispielsweise: § 229 Abs. 3 lit. b ZHStG; eine analoge Regelung kennt der Kanton Bern (s. DÜRR, S. 239 f.).

32 S. Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) vom 13. Juni 2000, BBl 2000, S. 4337 ff.

33 Unterlagen zum Kammerseminar vom 4.4.2002, Fusionsgesetz.

34 Fassung gemäss Ziff. 8 des Anhangs zum FusG-E, BBl 2000, S. 4576 f.

35 Unterlagen zum Kammerseminar vom 4.4.2002, Fusionsgesetz.

36 Beispielsweise: § 229 lit. d–f ZHStG; § 138 i.V.m. § 129 Ziff. 3–5 TGStG; Art. 244 lit. f i.V.m. Art. 31 und 88 SGStG.

Steueraufschub resp. eine Steuerbefreiung geltend machen können, obwohl sie nicht explizit im Gesetz erwähnt sind.

Selbständige öffentlich-rechtliche Anstalten qualifizieren sich als juristische Personen, mit der Folge, dass diese den jeweiligen handänderungssteuerlichen Reorganisations-Befreiungstatbestand beanspruchen können. Nicht nur aus gewinn-, sondern auch aus handänderungssteuerlicher Sicht ist die Differenzierung zwischen selbständigen und unselbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalten im Rahmen einer Umwandlung in eine privatrechtliche Aktiengesellschaft nicht sehr einleuchtend, werden doch in beiden Fällen Aktiven und Passiven eines bereits bestehenden Betriebes auf eine neue Unternehmensform übertragen; sei dies durch Umwandlung der gesamten öffentlich-rechtlichen Anstalt oder durch Ausgliederung eines bestimmten Geschäftsbereichs aus der Gemeinderechnung mit anschliessender Übertragung auf eine privatrechtliche Aktiengesellschaft. In beiden Fällen handelt es sich um eine Reorganisation, welche – vorausgesetzt, die entsprechenden Bedingungen<sup>37</sup> sind eingehalten – steuerbefreit sollte durchgeführt werden können, da sinnvolle Reorganisationen nicht durch Steuerschranken verhindert werden sollen. So wird denn auch in der Botschaft zum Fusionsgesetz explizit erwähnt, dass *sämtliche* Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Rechtsträger im Sinne des Fusionsgesetzes gelten, vorausgesetzt, sie sind im Handelsregister eingetragen und organisatorisch verselbständigt.<sup>38</sup> Unselbständige Institute des öffentlichen Rechts werden mithin den selbständigen hinsichtlich des Anspruchs auf die fusionsrechtlichen Umstrukturierungsformen – einschliesslich der Umwandlung – grundsätzlich<sup>39</sup> gleichgestellt. Diese fusionsrechtliche Gleichstellung muss die handänderungssteuerliche Gleichstellung nach sich ziehen, da die handänderungssteuerliche Behandlung an zivilrechtliche Formen (Personenunternehmen, juristische Personen) anknüpft.

Kennt ein Kanton die Bestimmung, dass Handänderungen von Liegenschaften einer juristischen Person im Falle einer Reorganisation von der Handänderungssteuer befreit sind, so müsste diese Steuerbefreiung fol-

gerichtig auch im Falle der Privatisierung von unselbständigen öffentlich-rechtlichen Gemeindewerken Anwendung finden, auch wenn diese bei einer wörtlichen Auslegung der entsprechenden Gesetzesbestimmung nicht explizit darunter zu subsumieren sind.<sup>40</sup>

## 5 Mehrwertsteuer

Sofern der übertragende Rechtsträger mehrwertsteuerpflichtig ist, handelt es sich bei der Unternehmensübertragung um einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang. Die Mehrwertsteuerpflicht muss nach Art. 47 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes mit dem Meldeverfahren erledigt werden. Diese Meldung ist innert 30 Tagen nach Übertragung des Vermögens schriftlich der Eidg. Steuerverwaltung zu erstatten.<sup>41</sup>

## 6 Ausblick: Fusionsgesetz

Aus zivilrechtlicher Sicht wird die noch fehlende gesetzliche Grundlage für die Privatisierung öffentlicher Unternehmen mit dem Fusionsgesetz (FusG)<sup>42</sup> geschaffen. Der FusG-E<sup>43</sup> stellt den öffentlich-rechtlichen Instituten die Fusion, Umwandlung und Vermögensübertragung zur Verfügung.<sup>44</sup> Als öffentlich-rechtliche Institute gelten gemäss Art. 2 lit. d FusG-E «im Handelsregister eingetragene, organisatorisch verselbständigte Einrichtungen des öffentlichen Rechts des Bundes, der Kantone und der Gemeinden, unabhängig davon, ob sie als juristische Personen ausgestaltet sind oder nicht». Unselbständige öffentlich-rechtliche Anstalten sind jedoch nach wie vor nicht Eigentümer von Vermögen. Die Umwandlung solcher Anstalten in privatrechtliche Aktiengesellschaften zieht demzufolge weiterhin eine Vermögensübertragung nach sich: «In dieser Hinsicht weist die Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in einen privatrechtlichen Rechtsträger einen dogmatischen Unterschied auf zur Umwandlung im Sinne von Art. 53 ff. Im Gegensatz zu diesen Vorschriften handelt es sich um eine Umwandlung, die mit einer Vermögensübertragung verbunden ist.»<sup>45</sup> Die Privatisierung unselbständiger öffentlich-rechtlicher Anstalten hat dem-

37 Übertragung eines in sich geschlossenen Betriebs mit sämtlichen betriebsnotwendigen Aktiven und Passiven, unveränderte Weiterführung des übernommenen Geschäftsbetriebes, keine wesentliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse.

38 S. Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) vom 13. Juni 2000, BBI 2000, S. 4337 ff. (zit.: Botschaft).

39 S. dazu Ziff. 6.

40 Zur gleichen Schlussfolgerung kommt DÜRR, S. 240, allerdings im Hinblick auf die Grundstückgewinnsteuer.

41 S. auch DÜRR, S. 239.

42 S. Botschaft, BBI 2000, S. 4337 ff.

43 Fassung gemäss gegenwärtigem Stand der Beratungen (Mitte September 2002).

44 Art. 99 f. des Entwurfs zum Fusionsgesetz.

45 Botschaft, BBI 2000, S. 4482, FN 166.

zufolge auch nach Inkrafttreten des Fusionsgesetzes auf dem Weg einer übertragenden Umwandlung stattzufinden.<sup>46, 47</sup>

## Literatur

DÜRR SAMUEL, Privatisierung aus steuerrechtlicher Sicht, ST 2000, S. 237 ff.

EGGLI KURT, Die Befreiung von der eidg. Stempelabgabe wegen Gemeinnützigkeit, Beschaffung von Wohnungen zu mässigen Mietzinsen und Gewährung von Bürgschaften, ASA 51 (1982/83), S. 19 ff.

IMBODEN MAX/RHINOW RENÉ A., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. II: Besonderer Teil, 6. A., Basel/Frankfurt am Main 1986

RHINOW RENÉ A./KRÄHENMANN BEAT, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt am Main 1990

SCHMID PETER/LEHMANN CHRISTOPH, Privatisierung von Banken aus steuerlicher Sicht, FStR 2002, S. 277 ff.

SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, FStR 2002, S. 3 (zit.: Massgeblichkeitsprinzip)

– Steuerbefreiung und Privatisierung, ST 2000, S. 85 ff. (zit.: Steuerbefreiung)

STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 3 Bände, Loseblattwerk, Basel

WEIDMANN HEINZ/GROSSMANN BENNO/ZIGERLIG RAINER, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. A., 1999

---

46 Vgl. SIMONEK, Massgeblichkeit, S. 4, Ziff. 2.

47 Neben den allgemeinen Vorschriften des Fusionsgesetzes müssen dabei gemäss Art. 100 FusG-E in einem Inventar die Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens, die von der Vermögensübertragung erfasst werden, eindeutig bezeichnet und bewertet sowie von einer besonders befähigten Revisorin oder einem besonders befähigten Revisor geprüft werden. Die Eintragung im Handelsregister ist zur Gewährleistung der Publizität des Rechtsübergangs zwingend erforderlich, da der Handelsregistereintrag die Publizität von Eintragungen im Grundbuch ersetzen können muss; s. Botschaft zu Art. 99 FusG-E, BBl 2000, S. 4481.