

A1 20 164

**URTEIL VOM 28. JANUAR 2021**

**Kantonsgericht Wallis  
Öffentlichrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Christophe Joris, Präsident, Jean-Bernard Fournier und Thomas Brunner,  
Richter, sowie Carlo Jäger, Gerichtschreiber *ad hoc*,

**in Sachen**

X \_\_\_\_\_ **AG**, Beschwerdeführerin,

**gegen**

**STAATSRAT DES KANTONS WALLIS**, 1950 Sitten, Vorinstanz,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid vom 26. August 2020.

## Sachverhalt

**A.** Im Jahre 1905 erteilten die Gemeinden A \_\_\_\_\_, B \_\_\_\_\_, C \_\_\_\_\_ und D \_\_\_\_\_ die E \_\_\_\_\_ - und F \_\_\_\_\_ -Konzession zur Ausnutzung der Wasserkräfte der E \_\_\_\_\_ - und F-G \_\_\_\_\_ sowie der Seitenbäche H \_\_\_\_\_, I \_\_\_\_\_ und J \_\_\_\_\_ dem Ingenieur K \_\_\_\_\_. Diese Konzessionen wurden in der Folge auf die L \_\_\_\_\_ AG übertragen. Die L \_\_\_\_\_ AG schloss im Jahre 1967 mit den Gemeinden A \_\_\_\_\_, B \_\_\_\_\_, C \_\_\_\_\_ und D \_\_\_\_\_ Konzessionsverträge bezüglich der S \_\_\_\_\_ für die Gefällstufe M \_\_\_\_\_ - X \_\_\_\_\_ ab. Die Gemeinde B \_\_\_\_\_ konzedierte der L \_\_\_\_\_ AG zudem den H \_\_\_\_\_, den I \_\_\_\_\_ sowie den J \_\_\_\_\_. Mit Staatsratsbeschluss vom 7. Mai 1968 wurde die Wasserrechtskonzession aufgrund der Verleihungsverträge genehmigt und auf den 15. Januar 2005 befristet (S. 3 Ordner Staatsrat; nachfolgende Seitenangaben betreffen jeweils diesen Ordner).

Mit Vertrag vom 14. Dezember 1999 gründeten die verfügbaren Gemeinden A \_\_\_\_\_, B \_\_\_\_\_, C \_\_\_\_\_ und D \_\_\_\_\_ sowie die L \_\_\_\_\_ AG, die O \_\_\_\_\_ AG und die P \_\_\_\_\_ AG eine Partnergesellschaft mit Sitz in D \_\_\_\_\_, genannt X \_\_\_\_\_ AG. Zweck dieses Zusammenschlusses sollte die Fortsetzung und Verwirklichung der im Interesse der E \_\_\_\_\_gemeinden und des Kantons stehenden Wasserkraftnutzung der S \_\_\_\_\_ zwischen M \_\_\_\_\_ bei E \_\_\_\_\_ und X \_\_\_\_\_ bei D \_\_\_\_\_ und dessen Seitenbäche H \_\_\_\_\_-, I \_\_\_\_\_ - und J \_\_\_\_\_ bis zum Heimfall der Anlagen der P \_\_\_\_\_ AG sein. Mit Vertrag vom 2. November 2000 wurde deshalb die bestehende Wasserrechtskonzession von der L \_\_\_\_\_ AG auf die X \_\_\_\_\_ AG übertragen. Nach den entsprechenden Gemeinderats- und Urversammlungsbeschlüssen genehmigte der Staatsrat die Übertragung mit Entscheid vom 21. März 2001 (S. 1 - 3).

**B.** Am 2. November 2000 schlossen die Konzessionsparteien zudem erneut einen Verleihvertrag ab, beginnend am 16. Januar 2005 und endend am 31. Dezember 2045. Diese Konzession wurde auf Gesuch hin am 13. Januar 2010 durch den Staatsrat genehmigt. Der Staatsratsentscheid hält unter Ziffer 13.4 Folgendes fest: *«Der Gesuchsteller muss das Pumpen des T \_\_\_\_\_ -Wassers in den bestehenden Zulaufstollen, in Zusammenarbeit mit dem Kanton, den betroffenen Gemeinden und dem T \_\_\_\_\_ -Zweckverband, vertraglich regeln. Der Pumpbetrieb muss durch die X \_\_\_\_\_ AG garantiert werden»* (S. 30).

Zur Erfüllung dieser Aufgabe war die Errichtung eines mehrstufigen Pumpwerkes und der Zuleitung in den Stollen notwendig. Auf Gesuch hin wurde der X \_\_\_\_\_ AG am 15. Juli 2011 die Plangenehmigung für dieses Bauvorhaben erteilt (S. 40 ff.).

C. Die R \_\_\_\_\_ AG reichte am 19. Januar 2016 die Steuererklärungen für die Wasserkraftsteuer 2015 in Vertretung von verschiedenen die Wasserkraft nutzenden Gesellschaften, u. a. der X \_\_\_\_\_ AG, beim Departement für Volkswirtschaft, Energie und Raumentwicklung (DVER) ein. Die R \_\_\_\_\_ AG berechnete für den H \_\_\_\_\_ eine mittlere Bruttoleistung von 1 196 kW, für den I \_\_\_\_\_ eine mittlere Bruttoleistung von 317 kW und für die S \_\_\_\_\_ eine mittlere Bruttoleistung von 15 593 kW. Aufgrund der gesamthaften Bruttoleistung von 17 106 kW deklarierte die R \_\_\_\_\_ AG dem Kanton Wasserkraftsteuern im Gesamtbetrag von Fr. x'xxx'xxx (S. 54 - 62).

Die Dienststelle für Energie und Wasserkraft (DEWK) stellte in der Folge der X \_\_\_\_\_ AG am 29. Januar 2016 den Betrag von Fr. x'xxx'xxx in Rechnung (S. 63).

Am 24. August 2016 teilte die DEWK der X \_\_\_\_\_ AG mit, man habe festgestellt, dass bei der Berechnung der massgeblichen Bruttoleistung die Wassermengen, die von der Abwasserreinigungsanlage «xxx» kommen und deren Wasserkräfte letztlich in vorliegendem Werk ausgenutzt würden, in Abzug gebracht worden seien. Bevor die definitive Veranlagung verfügt werden könne, müsse dieses Vorgehen im Hinblick auf Art. 71 Abs. 1 des kantonalen Gesetzes über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vom 28. März 1990 (KWRG; SGS/VS 721.8) begründet werden (S. 6).

Die X \_\_\_\_\_ AG nahm mit Schreiben vom 7. Oktober 2016 Stellung und machte geltend, die Wassermengen der T \_\_\_\_\_ seien nicht Gegenstand einer Verleihung und könnten deshalb auch nicht mit einer Wasserzins- bzw. Wasserkraftsteuer belastet werden. Zudem sei die Besteuerung rechtsmissbräuchlich, weshalb von dieser abzusehen sei (S. 65).

Die DEWK ging mit Schreiben vom 8. November 2016 auf die Stellungnahme ein. Sie erinnerte daran, dass in der Plangenehmigungsverfügung für das Pumpwerk T \_\_\_\_\_ festgehalten worden sei, dass es sich bei diesem Vorhaben um die Erfüllung einer Bedingung des Homologationsentscheids des Staatsrats vom 13. Januar 2010 betreffend die erteilten kommunalen Wasserrechtskonzessionen handle. Die Wassermengen der T \_\_\_\_\_ seien zwar nicht Gegenstand der genehmigten Wasserrechtskonzession, allerdings lägen noch keine Nutzungsbewilligungen der betroffenen

Gemeinden für die hydroelektrische Nutzung vor, welche indes im Nachgang einer Genehmigung des Staatsrates bedürften. Anknüpfungspunkt für die Wasserkraftsteuer sei jede Form der Nutzbarmachung der Wasserkräfte unabhängig von einer Wasserrechtskonzession. Die Wasserkraftsteuer sei vom Wasserzins zu unterscheiden und sei im vorliegenden Fall nicht rechtsmissbräuchlich. Die DEWK gewährte der X \_\_\_\_\_ AG nochmals Frist zur Stellungnahme, bei deren unbenutzten Ablauf eine Verfügung ergehe (S. 66).

Am 16. Januar 2017 reichte die R \_\_\_\_\_ AG wiederum die Steuererklärungen für die Wasserkraftsteuer 2016 in Vertretung von verschiedenen die Wasserkraft nutzenden Gesellschaften, u. a. der X \_\_\_\_\_ AG, beim Departement für Volkswirtschaft, Energie und Raumentwicklung (DVER) ein. Die R \_\_\_\_\_ AG berechnete für den H \_\_\_\_\_ eine mittlere Bruttoleistung von 938 kW, für den I \_\_\_\_\_ eine mittlere Bruttoleistung von 278 kW und für die S \_\_\_\_\_ eine mittlere Bruttoleistung von 11 487 kW. Aufgrund der gesamthaften Bruttoleistung von 12 703 kW deklarierte die R \_\_\_\_\_ AG dem Kanton Wasserkraftsteuern im Gesamtbetrag von Fr. xxx'xxx (S. 68 - 76).

Am 31. Januar 2017 eröffnete die DEWK der X \_\_\_\_\_ AG die kantonale Wasserkraftsteuer für die Steuerperiode 2016. Dabei wurde das in der Anlage Q \_\_\_\_\_ nutzbar gemachte Abwasser der «Pumpe T \_\_\_\_\_» in die Berechnung der Wasserkraftsteuer einbezogen. Die diesbezügliche Wassermenge von 1 788 000 m<sup>3</sup> führte gegenüber der Deklaration zu einer Erhöhung der Bruttoleistung von 424 kW (S. 77).

Die X \_\_\_\_\_ AG nahm am 31. Januar 2017 zum Schreiben der DEWK vom 8. November 2016 Stellung. Vorerst bestritt die X \_\_\_\_\_ AG, dass es sich bei der Verfügung des DVER um eine Plangenehmigung handle. Es handle sich dabei um die Erteilung einer technischen Baubewilligung. Zudem könne dem Entscheid kein Verweis auf eine Bedingung im Homologationsentscheid vom 13. Januar 2010 entnommen werden. Mit dem Pumpbetrieb erfülle die X \_\_\_\_\_ AG lediglich eine kostspielige öffentliche Aufgabe zugunsten der T \_\_\_\_\_-Gemeinden. Art. 6 kWRG sei nicht anwendbar und Art. 18 des Bundesgesetzes über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vom 22. Dezember 1916 (WRG; SR. 721.80) stelle ebenfalls keine gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Steuer dar. Weiter werde daran festgehalten, dass nur auf die Nutzbarmachung von Wasserkräften gestützt auf eine Wasserrechtskonzession eine Steuer erhoben werden dürfe und dass die Besteuerung vorliegend rechtsmissbräuchlich sei (S. 78 f.).

Am 8. Februar 2017 zeigte die X \_\_\_\_\_ AG dem DVER an, mit der provisorischen Steuerveranlagung, namentlich mit dem Einbezug des Abwassers der Pumpe T \_\_\_\_\_ in die Berechnung der Wasserkraftsteuer, nicht einverstanden zu sein. Der Betrag von Fr. xxx'xxx werde dagegen nicht beanstandet und bezahlt. Ein Verzugszins für den bestrittenen Betrag sei nicht geschuldet (S. 80).

Die DEWK reagierte am 28. März 2017 auf die Stellungnahme der X \_\_\_\_\_ AG. Die Auflage im Konzessionsgenehmigungsentscheid verlange nicht die Nutzbarmachung der Wasserkräfte des Pumpwassers, sondern lediglich deren Einspeisung in den Zulaufstollen. Bei der Bewilligung des Baus der Pumpwerke handle es sich um eine Plangenehmigung. Eine Nutzbarmachung der Wasserkräfte im wasserrechtlichen Sinn könne auch im Kontext der Umsetzung einer behördlichen Auflage erfolgen. Der Anknüpfungspunkt für die Erhebung der Wasserkraftsteuer sei, dass die entsprechende Wassermenge im Betrieb der X \_\_\_\_\_ AG zur Stromproduktion nutzbar gemacht werde, auch wenn ihr formell dafür (noch) kein wasserrechtliches Nutzungsrecht eingeräumt worden sei. Die Steuer könne auch auf die nicht auf Basis einer Wasserrechtskonzession betriebene Stromproduktion erhoben werden (S. 81 f.).

Die X \_\_\_\_\_ AG replizierte am 29. Mai 2017. Beim Pumpvorgang des T \_\_\_\_\_ -Wassers in den bestehenden Zufahrtsstollen (recte: Zulaufstollen) handle es sich um keine wasserrechtliche Auflage, dieser sei verfügt worden. Ohne den Pumpvorgang hätte die Restwassermenge erhöht werden müssen und dem Kanton respektive den Gemeinden wären Wasserkraftsteuern und Wasserzinsen entgangen. Im Zeitpunkt der behördlichen Genehmigung der Auflage hätten keine Anzeichen vorgelegen, dass eine allfällige zusätzliche Nutzung als Folge dieser Umweltauflage im Ergebnis noch mit einer Wasserkraftsteuer belegt werde. Der Beweis hierfür liefere die Tatsache, dass auch für die Jahre 2013 und 2014 keine Wasserkraftsteuern erhoben worden seien. Ein Wasserkraftsteuer gestützt auf Art. 71 kWRG sei nur im Rahmen einer Wasserrechtskonzession oder einer besonderen Nutzungsbewilligung statthaft und nicht blanko für jede beliebige Nutzung (S. 83 f.).

Mit Schreiben vom 6. Februar 2018 hielt die DEWK nochmals ausdrücklich an ihrer Position fest und stellte den Erlass der definitiven Veranlagungsverfügungen 2015 - 2017 in Aussicht. Die X \_\_\_\_\_ AG tat es dieser gleich und teilte mit, dass sie an der bisherigen Rechtsauffassung festhalte und verwies in diesem Sinne auf die Ausführungen im Schriftenwechsel.

**D.** Am 2. Mai 2018 erliess das DVER die definitiven Veranlagungen für die Steuerperioden 2015 und 2016. In der Steuerberechnung hat das DVER das in der Anlage Ackerland 1 nutzbar gemachte Abwasser der «Pumpe T \_\_\_\_\_» in die Berechnung der Wasserkraftsteuer miteinbezogen. Für das Jahr 2015 wurde deshalb auf der Grundlage einer Wassermenge von 1 491 000 m<sup>3</sup> eine gegenüber der Deklaration um 304 kW höhere Bruttoleistung von gesamthaft 17 410 kW berechnet. Ex aequo wurde die Steuer für das Jahr 2016 berechnet, wobei von einer Wassermenge von 1 788 000 m<sup>3</sup> und einer gegenüber der Deklaration um 365 kW höhere Bruttoleistung von gesamthaft 13 068 kW ausgegangen wurde. Das DVER stellte schliesslich noch die ausstehenden Steuerbeträge von Fr. 20 064.00 (2015) und Fr. xx'xxx (2016) in Rechnung (S. 90 - 93).

Dagegen erhob die X \_\_\_\_\_ AG am 4. Juni 2016 (recte 2018) Einsprache und machte geltend, Art. 71 kWRG stelle vorliegend keine gesetzliche Grundlage zu einer Erhebung der Wasserkraftsteuer dar. Die Wasserkraftsteuer beziehe sich nach dem Wortlaut von Art. 49 Abs. 2 WRG einzig auf Abgaben von Wasserkraftwerken, welche auf einer Wasserrechtskonzession beruhten. Art. 71 kWRG bilde damit aufgrund der bundesrechtlichen Vorgaben aber auch aufgrund der kantonalrechtlichen Systematik nur im Rahmen der Erteilung einer Wasserrechtskonzession oder einer besonderen Nutzungsbewilligung eine genügende Grundlage zur Erhebung einer Wasserkraftsteuer (S. 94 f.).

**E.** Am 2. Dezember 2019 wies das DVER die Einsprache der X \_\_\_\_\_ AG als unbegründet ab und bestätigte die Veranlagungsverfügungen vom 2. Mai 2018 (S. 96 ff.).

**F.** Gegen diesen Entscheid erhob die X \_\_\_\_\_ AG am 9. Januar Beschwerde beim Staatsrat (S. 103 - 106).

Das DVER nahm mit Schreiben vom 27. Januar 2020 Stellung zur Beschwerde und verlangte sinngemäss deren Abweisung (S. 108).

Mit der Replik vom 31. März 2020 hielt die X \_\_\_\_\_ AG an ihren Rechtsbegehren fest (S. 138 - 142). Das DVER hielt mit Duplik vom 22. April 2020 seinerseits ebenfalls an der sinngemäss beantragten Abweisung der Beschwerde fest (S. 144 - 146).

**G.** Mit Entscheid vom 26. August 2020 wies der Staatsrat die Beschwerde ab. Art. 71 Abs. 1 kWRG bilde die gesetzliche Grundlage zur Erhebung der besonderen Steuer von jedem Betrieb, der Wasserkraft ausnutze, unabhängig von der jeweiligen gesetzlichen Grundlage für diesen Betrieb. Aus dem Urteil des Bundesgerichts 2C\_1144/2018 vom 10. März 2020 E. 8.4 gehe hervor, dass sich die Besteuerung mit der Wasserkraftsteuer

auf 60% des bundesrechtlichen Maximalansatzes beschränke und dass sich die besondere Wasserkraftsteuer des Kantons Wallis gestützt auf Art. 71 Abs. 1 kWRG an die bundesrechtliche Wasserzinsregelung nach Art. 49 WRG anlehne. Mit dem Entscheid des DFE vom 2. Dezember 2019 sei das maximale Wasserzinsmaximum gemäss Art. 49 WRG nicht ausgeschöpft worden. Mit der vorliegenden Besteuerung werde der Betrieb der hydroelektrischen Nutzung von hochgepumpten Abwasser vollkommen gleich behandelt wie jeder andere Betrieb der hydroelektrischen Nutzung. Es handle sich bei der Wasserkraftsteuer nach Art. 71 kWRG um eine der Steuerhoheit des Kantons entspringende echte Steuer, welche im Gegensatz zum Wasserzins in keiner Art und Weise den Charakter einer staatlichen Gegenleistung habe. Die Wasserkraftsteuer sei unabhängig vom Entscheid der Konzessionserteilung. Art. 71 Abs. 1 kWRG bilde eine ausreichende formelle gesetzliche Grundlage für die Steuererhebung.

**H.** Gegen diesen Entscheid des Staatsrates erhob die X \_\_\_\_\_ AG (fortan Beschwerdeführerin) am 30. September 2020 Verwaltungsgerichtsbeschwerde bei der öffentlichrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts und stellte folgende Rechtsbegehren:

- "1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei im Sinne der Begründung gut zu heissen und mithin die Veranlagungsverfügung betreffend die besondere Wasserkraftsteuer für das Jahr 2015 um die entsprechende mittlere Bruttoleistung resultierend aus dem Abwasser der Pumpanlage U \_\_\_\_\_ von 304 kW zu reduzieren und die insgesamt massgebliche mittlere Bruttoleistung für das Jahr 2015 auf 17'106 kW festzulegen.
2. Die Veranlagungsverfügung betreffend die besondere Wasserkraftsteuer für das Jahr 2016 sei um die entsprechende mittlere Bruttoleistung resultierend aus dem Abwasser der Pumpanlage U \_\_\_\_\_ von 365 kW zu reduzieren und die insgesamt massgebliche mittlere Bruttoleistung für das Jahr 2016 auf 12'703 kW festzulegen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Sie macht eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots nach Art. 8 Abs. 1 BV geltend. Im Dossier betreffend «Erhebung einer besonderen Wasserkraftsteuer für die Steuerperiode 2015 Wasserkraftwerk V \_\_\_\_\_», welches seit dem 11. September 2020 ebenfalls beim Kantonsgericht pendent sei, komme das DVER sowie der Staatsrat zum Schluss, dass die Erhebung der kantonalen Wasserkraftsteuer einzig dem Konzessionär zu überbinden sei. Es liege eine Ungleichbehandlung vor, wenn in der Rechtsanwendung bei der Erhebung einer Wasserkraftsteuer in einem Fall als Voraussetzung eine rechtsgültige Wasserrechtskonzession zwingend als Grundlage vorliegen müsse und in einem anderen gleichgelagerten Fall eine Wasserkraftsteuer für jede Nutzung von Wasser zu hydraulischen Zwecken einer Wasserkraftsteuer unterworfen werden könne. Weiter moniert die Beschwerdeführerin, Art. 49 WRG zeige, dass die kantonale Wasserkraftsteuer nicht Teil der kantonalen Steuerhoheit sei und mit dem Steuerregime des jeweiligen Kantons nichts gemeinsam habe, die kantonale Wasserkraftsteuer nur als Teil des

maximalen Wasserzinseszins zu verstehen sei und der Wasserzins ein jährlich wiederkehrendes Entgelt für die Einräumung des Sondernutzungsrechtes an der Wasserkraft durch Konzession sei. Ausserdem sei Grundlage jeglicher Wasserzinsenerhebung eine gültige Wasserrechtskonzession. Im Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Wallis A1 16 155 wie auch in Art. 9 kWRG sei ersichtlich, dass sowohl die Rechtsprechung wie auch die Gesetzgebung penibel exakt seien, wenn es um den Umfang der festzulegenden nutzbaren Wassermenge einer zu erteilenden Konzession gehe. Deswegen sei es rechtsmissbräuchlich, wenn im Gegensatz zu dieser Exaktheit für die Wasserrechtssteuer pauschal auch das nicht konzedierte Wasser einbezogen werde. Im Übrigen liege bis dato keine Nutzungsbewilligung für die hydroelektrische Nutzung des T \_\_\_\_\_-Wassers vor, welche allenfalls der Genehmigung des Staatsrates bedürfe. Im Ergebnis stelle Art. 71 kWRG im vorliegenden Fall keine taugliche gesetzliche Grundlage zur Erhebung der Wasserkraftsteuer dar, da einerseits die besondere Wasserkraftsteuer nur für eine durch Wasserrechtsverleihung abgestützte Nutzung von Wasser geschuldet sei und andererseits aufgrund der nicht erteilten Nutzungsbewilligung die Grundlage der Nutzung und somit der Besteuerung der Wasserkräfte öffentlicher Gewässer fehle.

**I.** Die Beschwerde wurde am 1. Oktober 2020 an den Staatsrat zur Vernehmlassung weitergeleitet.

Am 21. Oktober 2020 verzichtete der Staatsrat auf die Abgabe einer Stellungnahme und beantragte aber gestützt auf den Staatsratsentscheid die Abweisung der Beschwerde. Gleichzeitig hinterlegte er die Akten und eine Stellungnahme der Dienststelle für Energie und Wasserkraft vom 7. Oktober 2020. Diese beantragte ebenfalls die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und machte geltend, dass keine Ungleichbehandlung vorliege, da es sich um verschieden gelagerte Fälle handle. Ein Rechtsmissbrauch sei nicht ersichtlich. Indem die Beschwerdeführerin wiederholt ausführe, die besondere Wasserkraftsteuer könne nur im Kontext einer Wasserrechtsverleihung erhoben werden, verkenne sie die Rechtslage.

**K.** Am 26. November 2020 teilte die Beschwerdeführerin dem Kantonsgericht mit, dass sie auf die Einreichung einer Replik unter Berücksichtigung des Grundsatzes «iura novit curia» verzichte und verwies auf ihre Ausführungen in der Beschwerdeschrift sowie auf die einschlägigen Verfahrensakten.

Weitere Sachverhaltsdarstellungen, Parteibehauptungen sowie Begründungen sind, soweit rechtlich von Bedeutung, in den nachfolgenden Erwägungen aufgeführt.

## Erwägungen

1. Verfügungen und Entscheide, die im Rahmen des Gesetzes über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte erlassen wurden, können gemäss dem geltenden Verwaltungsrecht angefochten werden (Art. 94 Abs. 1 kWRG, vgl. auch Art. 30 Abs. 1 und 2 des Reglements betreffend die Ausführung des Gesetzes über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vom 4. Juli 1990 (RAkWRG; SGS/VS 721.800). Es ist somit das Gesetz über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Oktober 1976 [VVRG; SGS/VS 172.6] anwendbar. Der angefochtene Entscheid des Staatsrats stellt eine letztinstanzliche Verfügung im Sinne von Art. 72 VVRG dar, die mangels Ausschlusses in den Art. 74 bis Art. 77 VVRG der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unterliegt (vgl. auch Art. 30 Abs. 1 und 2. RAkWRG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Staatsratsentscheids vom 26. August 2020 durch diesen berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung, so dass sie gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a VVRG zur Beschwerdeführung legitimiert ist. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 80 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Art. 46 und Art. 48 VVRG).

2. Das Gericht hat die Angelegenheit nicht unter allen Gesichtspunkten zu überprüfen, sondern kann sich im Wesentlichen auf die gerügten Punkte beschränken (Art. 48 Abs. 2 i.V.m. Art. 80 Abs. 1 lit. c VVRG). Es können zudem nur Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitungen oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Die Unzweckmässigkeit der Verfügung kann jedoch nur in Fällen, die hier nicht zutreffen (Art. 78 VVRG), überprüft werden.

3. Die Beschwerdeführerin beantragt die Edition der Akten der Vorinstanzen. Das Kantonsgericht hat diese Akten bei der Vorinstanz ediert. Der Staatsrat hat am 26. Oktober 2020 die Akten des Verwaltungsbeschwerdeverfahrens und des Verfahrens vor dem DVER eingereicht. Dem Beweisantrag ist damit entsprochen worden. Die vorhandenen Akten umfassen mithin die entscheiderelevanten Belege und Sachverhaltselemente und genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Das urteilende Gericht nimmt unter Berücksichtigung der vorliegenden Umstände in antizipierter Beweiswürdigung an, weitere Beweismittel würden nichts an

der zu beurteilenden Sach- und Rechtslage ändern, weshalb auf zusätzliche Beweisabnahmen verzichtet wird.

4. Nach Massgabe von Art. 49 Abs. 2 WRG kann in Kantonen, in denen der Maximalwasserzins gesetzlich auf weniger als den nach den eidgenössischen Vorschriften zulässigen Ansatz festgesetzt ist, eine besondere kantonale Steuer erhoben werden, die zusammen mit dem maximalen Wasserzins nicht mehr als höchstens diesen Ansatz ausmacht. Der Kanton Wallis hat in Art. 65 Abs. 2 kWRG einen Höchstwasserzins von 40 Prozent des Höchstansatzes, wie er im Bundesgesetz über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte festgelegt ist, statuiert. Für die Jahre 2015 und 2016 galt ein vom Bundesrecht festgesetztes Wasserzinsmaximum von jährlich 110 Franken pro Kilowatt Bruttoleistung (vgl. Art. 49 Abs. 1 aWRG). In Übereinstimmung mit dieser Regelung und in vollständiger Ausnützung des bundesrechtlichen Gestaltungsspielraums limitierte der Kanton Wallis die Wasserrechtssteuer auf 60 Prozent des nach dem Bundesgesetz vom 22. Dezember 1916 über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vorgesehenen Höchstansatzes (Art. 71 Abs. 1 kWRG). Der Steuersatz beträgt somit Fr. 66.00 pro kW Bruttoleistung ( $0.6 \cdot 110$ ; Art. 71 Abs. 1 kWRG i.V.m. Art. 49 Abs. 1 aWRG).

4.1 Die Wasserkraftsteuer hat im Gegensatz zum Wasserzins nicht den Charakter einer Gegenleistung und ist völlig unabhängig vom Konzessionsvertrag und von der Konzessionsgenehmigung (BGE 128 II 112 E. 10 d; Urteil des Bundesgerichts 2C\_1144/2018 vom 10. März 2020 E. 11.2; Urteil des Kantonsgerichts A1 17 172 vom 24. April 2020 E. 3.2; Urteil des Kantonsgerichts A1 09 129 vom 16. Oktober 2009 E. 2b; Jacques Fournier, *Vers un nouveau droit des concessions hydroélectriques*, thèse Fribourg 2002, p. 107 ; Charles Oser, *Les concessions hydrauliques dans le canton du Valais*, thèse Lausanne 1927, p. 84 ). Es handelt sich dabei weder um einen Teil noch einen Zusatz des Wasserzinses, sondern um eine echte Steuer, die voraussetzungslos geschuldet ist. Die Lehre definiert die Wasserkraftsteuer als eine Besitzessteuer, welche als solche von der Produktion und der Nutzung der Wasserkräfte unabhängig ist (Hans Wyrer, *Die öffentlichen Abgaben der Wasserkraftnutzung im Alpenraum*, Wien/Stuttgart/Zürich 2006, N 113 und 138 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Hans Wyrer, *Rechtsfragen der Wasserkraftnutzung*, Diss. Bern 2000). Der Wassersteuer untersteht jeder Betrieb, der Wasserkraft nutzt, aber nicht notwendigerweise der Konzessionär selber. Die Schuldner des Wasserzinses und der Wasserkraftsteuer sind also zwei verschiedene Personen, auch wenn diese beiden Rollen in der Praxis in den allermeisten Fällen auf dieselbe Person fallen (BGE 128 II 112 E. 10d).

**5.** Die Beschwerdeführerin wehrt sich gegen die Besteuerung des T \_\_\_\_\_-Wassers, welches sie gemäss einer Auflage im Plangenehmigungsentscheid des Staatsrates vom 13. Januar 2010 (S. 30) in den bestehenden Zulaufstollen hochpumpen muss. Diese Wassermenge bilde nicht Gegenstand der Wasserrechtskonzession. Es handle sich dabei zweifelsfrei um eine umweltrelevante Auflage, aufgrund derer die Beschwerdeführerin eine öffentliche Aufgabe zu Gunsten der T \_\_\_\_\_-Gemeinden erfülle.

**5.1** Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots nach Art. 8 Abs. 1 BV. Sie bringt vor, in einem ebenfalls vor Kantonsgericht hängigen Verfahren betreffend «Erhebung einer besonderen Wasserkraftsteuer für die Steuerperiode 2015 Wasserkraftwerk V \_\_\_\_\_» seien die Vorinstanzen zum Schluss gekommen, dass die Wasserkraftsteuer einzig dem Konzessionär zu überbinden sei und nicht der Betreiberin des Kraftwerkes. Massgeblich für die Festlegung des Steuersubjekts sei also die Konzession.

**5.2** Gemäss dem in Art. 8 Abs. 1 BV verankerten Anspruch auf Gleichbehandlung ist Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich zu behandeln, bestehenden Ungleichheiten umgekehrt aber auch durch rechtlich differenzierte Behandlung Rechnung zu tragen. Der Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung wird also verletzt, wenn hinsichtlich einer entscheidungswesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn Unterscheidungen unterlassen werden, die aufgrund der Verhältnisse hätten getroffen werden müssen (BGE 145 II 206 E. 2.4.1 S. 211; 143 V 139 E. 6.2.3 S. 145 f., m.w.H.; Urteil des Bundesgerichts 2C\_769/2019 vom 27. Juli 2020 E. 6.1).

**5.3** Während im von der Beschwerdeführerin zitierten Verfahren im Kern die Frage des Steuersubjekts behandelt wird, ist im vorliegenden Verfahren die Frage des Steuerobjekts und der Bemessungsgrundlage zentral. Die Fälle sind nicht derart gleich gelagert, dass bei einer ungleichen Beurteilung auf eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots geschlossen werden kann. Im Übrigen kann für das vorliegende Verfahren offen bleiben, ob der Konzessionär oder der Betreiber Steuerschuldner ist, da diese in casu identisch sind.

**6.** Die Beschwerdeführerin moniert weiter, dass die kantonale Wasserkraftsteuer nur ein Teil des in der eidgenössischen Wasserrechtsgesetzgebung verankerten maximalen Wasserzinses sei.

**6.1** Dieser Einwand erweist sich als unbegründet. Gemäss herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung ist die Wasserkraftsteuer weder ein Teil noch ein Zusatz des

Wasserzinses (BGE 128 II 112 E. 10d; Urteil des Kantonsgerichts A1 17 172 vom 24. April 2020 E. 3.2; Urteil des Kantonsgerichts A1 09 129 vom 16. Oktober 2009 E. 2b; Hans Wyer, a.a.O., N 113 und 138 mit weiteren Hinweisen; Charles Oser, a.a.O., p. 84; Dominik Strub, Wohlerworbene Rechte insbesondere im Bereich des Elektrizitätsrechts, Diss., Freiburg 2001, S. 98). Richtig ist, dass diese zwei Elemente voneinander abhängig sind, namentlich was die Obergrenze anbelangt (vgl. Art. 49 Abs. 2 WRG). Im Übrigen kann auf die Ausführungen in Erwägung 4.1 verwiesen werden.

**7.** Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist die kantonale Wasserkraftsteuer nicht Teil der Steuerhoheit und hat mit dem Steuerregime des jeweiligen Kantons nichts gemeinsam.

**7.1** Die Wasserkraftsteuer (auch Wasserwerksteuer oder kantonale Spezialsteuer), das Gesetz spricht von der «besonderen kantonalen Steuer», ist eine ausschliesslich kantonale Steuer. Allerdings ist diese bundesrechtlich begrenzt (Hans Wyer, a.a.O., N 111). Ein Blick in die Materialien zeigt, dass die Wasserkraftsteuer ihre Berechtigung darin suchte, dass die Kantone Lasten, wie beispielsweise Kosten für Gewässerkorrektion, tragen müssen, während sie von der Wasserkraft gar nichts hätten (vgl. Hans Wyer, a.a.O., N 111 ff. mit weiter Hinweisen). Nichts Anderes lässt die Bundesverfassung verlauten, welche den Kantonen die Gewässerhoheit einräumt (Art. 76 Abs. 4 BV). Die Kompetenz im Bereich der Gewässer (besondere) Steuern zu erheben, fällt deshalb zweifellos den Kantonen zu. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

**8.** Die Beschwerdeführerin wirft den Vorinstanzen eine rechtsmissbräuchliche Praktik vor. Während im Urteil A1 16 155 und in Art. 9 kWRG die nutzbare Wassermenge penibel exakt festgelegt werde, was verunmöglichende, jede kleinste Wassermenge zu viel zu turbinieren, werde Art. 71 WRG so ausgelegt, dass pauschal der gesamte Betrieb und sämtliche Wassermengen besteuert werden. In dieser Vorgehensweise liege ein offensichtlicher Rechtsmissbrauch.

**8.1** Die nutzbare Wassermenge ist in der Tat notwendiger Inhalt der Konzession (Art. 25 Abs. 1 lit. b kWRG und Art. 54 Abs. 1 lit. b WRG). Die im Konzessionsvertrag festgelegte nutzbare Wassermenge ist jedoch nicht zwingend Grundlage für die Bestimmung des Wasserzinses. Die Wasserkraftsteuer berechnet sich aufgrund derselben Grundlagen und nach denselben Grundsätzen wie der Wasserzins (BGE 128 II 112 E. 6b; Urteil des Kantonsgerichts A1 17 236 vom 13. Dezember 2018 E. 2.2). Der Bundesrat hat die Berechnung des Wasserzinses gestützt auf Art. 51 Abs. 4 WRG in der Verordnung über

die Berechnung des Wasserzinses vom 12. Februar 1918 (WZV; SR 721.831) geregelt. Nach Art. 17 WZV ist in Fällen, in denen die tatsächlich benutzte Wassermenge die verliehene Wassermenge übersteigt, für die Berechnung des Wasserzinses auf erstere Menge abzustellen. Gleiches muss für die Berechnung der Wasserkraftsteuer gelten. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist die von den Vorinstanzen vorgenommene Berechnung nicht rechtsmissbräuchlich, sondern durchaus rechtskonform.

**9.** Die Beschwerdeführerin macht geltend, in den Jahren vor 2015 sei die Wasserkraftsteuer entsprechend ihrer Argumentation - ohne Berücksichtigung des T \_\_\_\_\_-Wassers - erhoben worden.

Das Kantonsgericht ist an den Prozessgegenstand gebunden und kann vorliegend einzig die Besteuerung der Jahre 2015 und 2016 beurteilen. Sollte jedoch die Steuerbehörde in den 2015 vorhergehenden Jahren das Recht falsch oder nicht angewendet haben, so entsteht der Beschwerdeführerin hieraus kein Anspruch auf diese Falsch- oder Nicht-Rechtsanwendung (Urteil des Bundesgerichts 1C\_231/2020 vom 16. Dezember 2020 E. 3.2 «kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht»).

**10.** Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin ein, es liege keine Nutzungsbewilligung für die hydroelektrische Nutzung des T \_\_\_\_\_-Wassers vor. Da diese notwendige Voraussetzung für eine Besteuerung nach Art. 71 kWRG bilde, fehle es vorliegend an einer gültigen Rechtsgrundlage für die Erhebung der Wasserkraftsteuer.

Das Rechtsmissbrauchsverbot gilt als allgemeiner Rechtsgrundsatz in der ganzen Rechtsordnung mit Einschluss des Prozessrechts. Rechtsmissbrauch liegt unter anderem vor, wenn ein Rechtsinstitut zweckwidrig zur Verwirklichung von Interessen verwendet wird, die nicht in dessen Schutzbereich liegen (BGE 138 III 401 E. 2.2, 138 III 425 E. 5.5; 137 III 625 E. 4.3; Urteile des Bundesgerichts 1C\_16/2017 vom 20. April 2018 E. 4.1 und 1C\_590/2013 vom 26. November 2014 E. 7.2). Die Beschwerdeführerin wurde von der DEWK bereits am 8. November 2016 darüber in Kenntnis gesetzt, dass es für die hydroelektrische Nutzung des T \_\_\_\_\_-Wassers gemäss Art. 6 kWRG einer Nutzungsbewilligung bedürfe und diese in der Folge durch den Staatsrat genehmigt werden müsse (S. 66). Die Beschwerdeführerin versucht sich nun aufgrund eigener Versäumnisse der Steuerpflicht zu entziehen. Wenn die Beschwerdeführerin sich darauf beruft, es könne keine Wasserrechtssteuer nach Art. 71 kWRG erhoben werden, weil keine Nutzungsbewilligung vorliege, so handelt sie rechtsmissbräuchlich. Die Beschwerdeführerin wird angewiesen unverzüglich eine Nutzungsbewilligung für die Turbinierung des +T \_\_\_\_\_-Wassers einzuholen.

**11.** Insgesamt erweisen sich die in der Beschwerde vorgetragene Einwände als unbegründet. Die Beschwerde wird abgewiesen und die Steuerveranlagungen für die Jahre 2015 und 2016 werden bestätigt. Die Beschwerdeführerin gilt damit als unterliegende Partei.

**12.** Im Beschwerdeverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 89 Abs. 1 VVRG). Ausnahmsweise können die Kosten ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 89 Abs. 2 VVRG). Vorliegend bestehen keine Gründe, von der Grundregel abzuweichen, weshalb die Beschwerdeführerin die Gerichtsgebühr bezahlen muss. Gemäss Art. 3 des Gesetzes betreffend den Tarif der Kosten und Entschädigungen vor Gerichts- oder Verwaltungsbehörden vom 11. Februar 2009 (GTar; GS/VS 173.8) setzen sich die Kosten aus den Auslagen der Entscheidbehörde sowie der Gerichtsgebühr zusammen. Die Gerichtsgebühr für Beschwerdeverfahren vor der öffentlichrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts beträgt in der Regel zwischen Fr. 280.-- und Fr. 5 000.-- (Art. 25 GTar). Aufgrund der Bedeutung des Falles sowie seines Umfangs und Schwierigkeitsgrads wird die Gerichtsgebühr vorliegend auf Fr. 1 500.-- festgesetzt.

**12.1** Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 91 Abs. 1 VVRG e contrario). Gemäss Art. 91 Abs. 3 VVRG darf der obsiegenden Behörde in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen werden. In vorliegendem Fall ist kein Grund ersichtlich, von dieser Regelung abzuweichen, weshalb dem Staatsrat keine Parteientschädigung zuzusprechen ist.

**Demnach erkennt das Kantonsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 1 500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
4. Das Urteil wird der Beschwerdeführerin und dem Staatsrat des Kantons Wallis schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 28. Januar 2021