

A1 20 151

URTEIL VOM 19. JANUAR 2021

**Kantonsgericht Wallis
Öffentlichrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Christophe Joris, Präsident, Jean-Bernard Fournier und Thomas Brunner, Richter, sowie Carmen Mangisch, Gerichtsschreiberin,

in Sachen

X _____ **AG**, Beschwerdeführerin,

gegen

STAATSRAT DES KANTONS WALLIS, 1950 Sitten, Vorinstanz,

(Abgaben & Gebühren)

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid vom 13. Juli 2020.

Sachverhalt

A. Die Gemeinde A _____ trat, zusammen mit umliegenden Gemeinden, im Jahre 1905 «alle ihre Rechte, welche sie auf das Wasser der B _____ von C _____ besitzt» für die Dauer von 99 Jahren an den Ingenieur D _____ ab (S. 36 Ordner Staatsrat; nachfolgende Seitenangaben betreffen jeweils diesen Ordner). Diese Konzession ist in der Folge auf die E _____ AG übertragen worden. Mit einem Nachtragsvertrag vom 9. März 1948 wurde die Konzession bis zum 1. Januar 2045 verlängert als Ausgleich für die «Rückgabe von Wasserrechten» eines Teils des Sommerwassers an die Anlagen der «F _____» (S. 33).

Mit Verleihungsvertrag vom 26. Januar 1956 traten die Gemeinden A _____, G _____, H _____ und I _____ sowie die Z-H _____ und Z-I _____ «das Recht zur Nutzung der Wasserkräfte des J _____- und K _____» an die E _____ AG ab, welches gemäss Art. 2 berechnete, «das Gefälle der beiden Bäche von der Höhe ca. 2150 m ü.M. bis auf die Höhe des Stollens L _____ des geplanten Kraftwerkes M _____ in der Weise auszunutzen, dass sie von der Höhe ihrer Wasserfassungen weg, unter Benützung eines Teiles der Z _____-Wasserleitung, mit geringstem Gefällverlust talauswärts geführt werden bis zu einem Punkt, von dem aus sie mittels einer Druckleitung über eine Kraftwerkzentrale in den Stollen L _____ eingeleitet werden» (S. 27). Der Staatsrat genehmigte diesen Vertrag am 25. April 1956, wobei der Bau erst nach der Fertigstellung des Teilstücks «N _____» erfolgen sollte (S. 22 Art. 2).

Mit der «Übertragungserklärung» vom 23. August 1956 erwarb schliesslich die X _____ AG sämtliche Rechte «betreffend die Verleihung und Ausnützung der Wasserkräfte der O _____» (S. 32).

B. Mit Plangenehmigungsentscheid vom 20. März 2012 wurde der X _____ AG die Bewilligung zur Errichtung des «Kleinwasserkraftwerkes J _____» (KWKW J _____) mit verschiedenen Bedingungen und Auflagen erteilt (S. 20 ff.). Im Jahre 2015 nahm dieses Kleinwasserkraftwerk seine Produktion auf.

C. Die P _____ reichte am 19. Januar 2016 die Steuererklärungen für die Wasserkraftsteuer 2015 in Vertretung u. a. der X _____ AG und der KW J _____ AG beim Departement für Volkswirtschaft, Energie und Raumentwicklung (DVER) ein, wobei für die Fassung J _____ eine separate Zusammenstellung im Betrage von Fr. 97 411.80 für den Kanton errechnet worden war (S. 64). Die Dienststelle für Energie

und Wasserkraft (DEWK) übermittelte in der Folge der X _____ AG am 29. Januar 2016 die provisorische Veranlagung der kantonalen Wasserkraftsteuer 2015 als Gesamtrechnung im Betrage von Fr. 3 694 152.-- und machte geltend, dass die X _____ AG Inhaberin der Wasserrechtskonzession am J- und K _____ sei und es sich bei der KW J _____ AG nur um das «Finanzierungsvehikel» für die Realisierung des J _____ werks handle (S. 51 f.). Die X _____ AG war mit der Gesamtrechnung nicht einverstanden und teilte der DEWK am 24. Februar 2016 mit, dass sie nur den nicht beanstandeten Betrag von Fr. 97 411.80 statt den provisorisch verfügbaren Betrag von Fr. 119 724.-- überweisen werde (S. 52).

D. Am 11. Juli 2016 verfügte die DEWK die definitive Veranlagung für die X _____ AG und bestätigte dabei die provisorische (S. 49 ff.). Die Fassungen «Q _____» und «J _____» sowie die Anlage «Kleinwasserkraftwerk J _____» seien Teil der Wasserwerkanlage «R _____» der X _____ AG, weshalb die Gesamtbruttoleistung von 27 128 kW (23 973 kW + 1 341 kW + 1 814 kW) als Basis der Besteuerung dienen würde. Die Konzession von 1956 für den J _____ - und K _____ sei als Teil für das Werk «R _____» anzusehen und auf der Basis der zusammenhängenden Konzessionen sei eine gemeinsame Besteuerung vorzunehmen. Dagegen erhob die X _____ AG am 9. August 2016 Einsprache und machte geltend, das Kleinkraftwerk habe in technischer und energiewirtschaftlicher Hinsicht eine unabhängige sowie selbständige Existenz und die Aktionäre der X _____ AG seien nicht identisch mit denjenigen der KW J _____ AG (S. 42 ff.). Das Wasser des Kleinwasserkraftwerkes werde auf Kote 2 365 m ü.M. gefasst und auf Kote 1 258.50 m ü.M. turbinert und alsdann dem J _____ auf Kote 1 256.50 m ü.M. wieder zugeführt.

E. Am 14. Oktober 2016 wies das DVER die Einsprache der X _____ AG ab und bestätigte die Veranlagungsverfügung vom 11. Juli 2016 (S. 40 ff.). Die Wasserrechtskonzessionen seien für die Anlage «R _____» erteilt worden, wobei die «Zuleitung des J _____ - und K _____ mit dem Nebenkraftwerk G _____» als Teil davon anzusehen sei (zusammenhängendes Konzessionswerk). Die einzeln pro Zentrale ermittelten Bruttoleistungen seien für die Berechnung der Wasserkraftsteuer folglich zusammenzurechnen. Die X _____ AG habe für die «Nebenfassung J _____» zuvor die Nutzungsrechte der Konzession 1956 angerufen. Die KW J _____ AG verfüge nicht über ein wasserrechtliches Nutzungsrecht und sie sei nicht Inhaberin der Plangenehmigung, weshalb sie nicht als separates Steuersubjekt angesehen werden

könne. Die gesellschaftliche Ausgliederung widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben.

F. Gegen diesen Entscheid erhob die X _____ AG am 17. November 2016 Beschwerde beim Staatsrat. Sie machte geltend, dass Adressat einer Verfügung zur Erhebung der Wasserkraftsteuer einzig die KW J _____ AG sein könne, da die X _____ AG mit einer Wasserkraftsteuer belastet werde, ohne dass eine Steuerschuldnerschaft bestehe. Es gebe diverse Wasserrechtskonzessionen, auf deren Grundlage mehrere Wasserkraftwerke betrieben und auch als solche separat veranlagt würden. Die KW J _____ AG sei aus einem anderen Aktionariat und einer anderen energiewirtschaftlichen Perspektive als die X _____ AG entstanden. Die Energieproduktion aus dem KWKW J _____ beschränke sich auf eine Teilnutzung des Wasserdargebots und Gefälles am J _____. Das genutzte Wasser werde direkt nach der Turbinierung im KWKW J _____ wieder dem J _____ in sein ursprüngliches Bett zugeleitet. Diese Produktionsanlagen würden in keinem Zusammenhang mit dem KW R _____ stehen. Grundlage des Baus sei zwar die Wasserrechtskonzession von 1956 und die X _____ AG als Konzessionärin sei mit 49 % beteiligt, das Werk sei indessen nur realisiert worden, weil die Gemeinde A _____ mit einer Mehrheitsbeteiligung von 51 % dieses Werk realisieren wollte. Die Wasserkraftsteuer könne daher einzig über die erzeugte Bruttoleistung in diesem Werk und über die dieses Werk betreibende Gesellschaft, die KW J _____ AG, erfolgen. Eine Kumulierung der Bruttoleistungen mit den in den Anlagen der KW R _____ produzierten Energie sei daher nicht nachvollziehbar und gesetzeswidrig. Sowohl auf Gesetzes- wie auch auf Verordnungsstufe sei definiert, dass die Erhebung einer Wasserkraftsteuer für jede Kraftwerkstufe bzw. für jedes Wasserkraftwerk einzeln errechnet werden müsse. Die technische und rechtliche Unabhängigkeit des Nutzungskonzeptes des KWKW J _____ sei zweifelsfrei erwiesen. Die Gründung der KW J _____ AG sei kein «finanztechnisches Vehikel» und sei nicht erfolgt, um Wasserkraftsteuern zu sparen.

Am 20. Dezember 2016 beantragte das DVER die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die X _____ AG als konzessionsrechtliche Nachfolgerin der E _____ und S _____ AG habe sich für die Realisierung des Werks auf die Wasserrechtskonzession gestützt und habe in der Folge die Plangenehmigung erhalten. Würden Anlagen kraft einer Wasserrechtskonzession erstellt, würden davon die Wasserrechtskonzessionäre als Eigentümer angesehen. Die KW J _____ AG sei somit nicht Eigentümerin des KWKW J _____. Eine Übertra-

gung der Wasserrechtskonzession von 1956 auf die KW J _____ AG sei nicht erfolgt. Die das Werk R _____ betreffenden Heimfallbestimmungen würden dazu führen, dass die X _____ AG Eigentümerin der Wasserkraftanlage bleibe. Im Rahmen eines Gespräches bei der Dienststelle hätten die Vertreter erklärt, dass die X _____ AG als Projektträgerin dazu diene, die Finanzierung der Kleinwasserkraftanlage sicherzustellen. Trotz der Gründung der KW J _____ AG und der Auslagerung der Betriebsführung sei die X _____ AG als Steuersubjekt zu betrachten. Von der nicht erfolgten Fristvereinheitlichung der Konzessionsdauer könne nicht das Recht abgeleitet werden, dass die J- und K _____konzession als unabhängig von der Anlage R _____ betrachtet werden könne. Das KWKW J _____ sei ein weiteres Werk der X _____ AG im Rahmen der Wasserkraftanlage R _____ und schon deshalb sei die Veranlagung der KW J _____ AG mit der besonderen Wasserkraftsteuer nicht zulässig. Das im KWKW J _____ turbinierete Wasser werde in den J _____ zurückgegeben und in der Zentrale R _____ erneut turbiniert, wie dies dem Gesetzgeber als mögliche Konstellation mehrerer Kraftwerke/Zentralen («centrales») vorschwebte. Die X _____ AG müsse sich im Einklang mit dem Prinzip von Treu und Glauben die Auslegung der Konzession von 1956 dahingehend gefallen lassen, dass das KWKW J _____ als Teil der Wasserkraftanlage R _____ zu betrachten sei.

Mit der Replik vom 2. März 2017, der Triplik vom 24. Mai 2017 und der Quintuplik vom 7. September 2017 hielt die X _____ AG an ihren Rechtsbegehren fest. Hierzu gab das DVER (neu Departement für Finanzen und Energie DFE) am 3. April 2017, 18. Juli 2017 und 20. Oktober 2017 jeweils eine Stellungnahme ab und hielt auch an seinen Rechtsbegehren um Abweisung der Beschwerde fest.

G. Mit Entscheid vom 13. Juli 2020 wies der Staatsrat die Beschwerde ab. Die Wasserrechtskonzession von 1905 bezüglich der O _____, der Nachtragsvertrag von 1948 und die J- und K _____konzession von 1956 seien mit allen Rechten und Pflichten ohne Einschränkung auf die X _____ AG übergegangen. Ebenso sei die Plange-
nehmigung vom 20. März 2012 der X _____ AG und nicht der KW J _____ AG erteilt worden. Auch die heimfallrechtlichen Bestimmungen der J- und K _____konzession würden gegen die Eigentümerstellung der KW J _____ AG am KWKW J _____ sprechen. Eine Übertragung der Wasserrechtskonzession von der X _____ AG auf die KW J _____ AG sei nicht erfolgt, so dass dieser keine Wasserkraft zur Nutzbarmachung überlassen worden sei. Bei der Wasserkraftsteuer handle es sich um eine echte Steuer, welche im Gegensatz zum Wasserzins nicht

den Charakter einer staatlichen Gegenleistung habe. Sie sei unabhängig vom Entscheid der Konzessionserteilung. Dies führe aber nicht dazu, dass ein Wasserrechtskonzessionär, welchem das Nutzungsrecht für eine Wasserkraftanlage mit mehreren Fassungen und Zentralen erteilt worden sei, die Betriebsverhältnisse derart regeln und aufspalten könne, dass steuerrechtlich letztlich von verschiedenen Betreibern gesprochen werden könne. Somit sei die X _____ AG steuerverpflichtet. Wie aus der J- und K _____konzession von 1956 hervorgehe, sei die Beteiligung mehrerer Gemeinden notwendig gewesen, womit die alleinige Verfügungshoheit der Gemeinde A _____ über den J _____ nicht ausgereicht hätte und eine Selbstnutzung nicht möglich wäre. Die J- und K _____konzession könne nicht aufgrund der nicht erfolgten Fristvereinbarung der Vertragsdauer als eigenständige Konzession angesehen werden. Es sei gesetzlich vorgesehen, dass für ein und dieselbe Wasserkraftanlage mehrere, mit verschiedenen Laufzeiten versehene Wasserrechtskonzessionen bestehen könnten. Die X _____ AG habe sich beim Gesuch um Erteilung der Plangenehmigung für das KWKW J _____ auf die J- und K _____konzession von 1956 gestützt und habe nicht um eine neue Plangenehmigung nachgesucht. Daraus sei zu schliessen, dass das KWKW J _____ ein weiteres Werk der X _____ AG im Rahmen des KW R _____ sei. Obschon nach dem kantonalen Reglement die Bruttoleistung in Kilowatt für jedes Kraftwerk einzeln für ein Kalenderjahr zu berechnen sei, werde hier einzig eine Berechnungsregel aufgeführt. Dies ändere aber nichts am Grundsatz, dass die einzeln berechneten Leistungen als Teil einer Gesamt-Wasserkraftanlage zusammenzurechnen seien.

H. Gegen diesen Entscheid des Staatsrats erhob die X _____ AG (fortan Beschwerdeführerin) am 11. September 2020 Verwaltungsgerichtsbeschwerde bei der öffentlichrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts und stellte folgende Rechtsbegehren:

- "1. Die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist gutzuheissen und es sei festzustellen, dass die KW J _____ AG Steuerschuldnerin der Wasserkraftsteuer für die Berechnungsperiode 2015 ist.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Sie machte geltend, das KWKW J _____ sei in technischer, energiewirtschaftlicher und rechtlicher Hinsicht ein unabhängiges Werk und die Aktionäre bzw. die Konzessionsgemeinden der X _____ AG seien nicht identisch mit denjenigen der KW J _____ AG. Das Gleichbehandlungsgebot werde verletzt, wenn bei der Erhebung einer Wasserkraftsteuer in einem Fall eine Wasserrechtskonzession zwingend vorliegen müsse und in einem anderen Fall für jede Nutzung von Wasser zu hydraulischen

Zwecken eine Wasserkraftsteuer erhoben werde. Die rechtsungleiche Behandlung akzentuiere sich, wenn beispielsweise beim Kraftwerk T _____ auf der Grundlage einer Wasserrechtskonzession mehrere Wasserkraftwerke betrieben würden und als solche auch separat veranlagt würden. Demgegenüber würden die Zentralen der KW U _____ AG gemeinsam besteuert, weil sie Bestandteil einer technisch zusammenhängenden Kraftwerkanlage bilden würden und nicht, weil sie auf einer gemeinsamen konzessionsrechtlichen Grundlage beruhen würden. Diejenige Rechtspersönlichkeit unterliege einer Besteuerung, welche tatsächlich als Betreiberin der entsprechenden Wasserkraftanlage fungiere und mithin nicht die Konzessionärin als solche. Die Wasserkraftsteuer knüpfe an die Wasserkraftnutzung an und stelle nicht ein Entgelt für die Überlassung der Nutzungsmöglichkeit dar. Steuersubjekt sei der Betrieb, welcher die Wasserkräfte ausnütze. Die KW J _____ AG stelle denn auch eine von der X _____ AG unabhängige juristische Rechtspersönlichkeit dar, welche im mehrheitlichen Eigentum der Gemeinde A _____ stehe. Zudem habe die Vorinstanz den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, weil in sachverhältnismässiger Hinsicht aus dem Fehlen der Konzession zu Gunsten der KW J _____ AG geschlossen werde, das Kraftwerk sei der X _____ AG zuzurechnen. Die Vorinstanz setze sich auch nicht mit dieser bundesrechtlichen Rechtsprechung bezüglich der Rechtsnatur der Wasserkraftsteuer und dem Begriff des Betriebs auseinander. Sie habe die Rechtsfragen aus einer rein fiskalischen Optik beurteilt. Die Auslegung des Begriffes Betrieb müsse zum Ergebnis führen, dass die KW J _____ AG Betreiberin der Wasserkraftanlage und damit steuerpflichtig sei. Es sei nicht geprüft worden, ob die Konstruktion KW J _____ AG eine Steuerumgehung darstelle, was aber zu verneinen sei. Aus der Konzessionsausübung durch die KW J _____ AG zu schliessen, die X _____ AG sei Eigentümerin und Betreiberin, sei unzulässig, rechtsmissbräuchlich und willkürlich. Der Exkurs, wie der Heimfall der Kraftwerksanlagen der R _____ zu gestalten sei, stehe mit der vorliegenden Steuerfrage weder steuerrechtlich noch konzessionsrechtlich in einem Zusammenhang. Entscheidend für die Frage der Beurteilung, wie eine Wasserkraftsteuer berechnet werde, liege einzig in der Rechtstatsache, dass es sich beim KWKW J _____ um ein unabhängiges Wasserkraftwerk handele, welches aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen «aus dem jeweiligen nutzbaren Gefälle» und «für jedes Kraftwerk einzeln» nach einer unabhängigen Besteuerung der in diesem Werk erzeugten elektrischen Energie rufe.

I. Die Beschwerde wurde am 14. September 2020 an den Staatsrat zur Vernehmlassung weitergeleitet.

Am 7. 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 30. September 2020. Diese beantragte ebenfalls die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und machte geltend, dass Wasserrechtskonzessionen nicht mit einer privatrechtlichen Vereinbarung rechtsgültig übertragen werden können. Vorliegend sei eine solche Übertragung zu keinem Zeitpunkt rechtsgültig erfolgt. Daraus folge, dass die Beschwerdeführerin aktuell Eigentümerin des KWKW J _____ sei und als Betreiberin der Anlage die steuerpflichtige Rechtsperson darstelle. Die unterschiedlichen Konzessionsdauern der Hauptkonzession betreffend die O _____ und der Zusatzkonzession betreffend die J- und K _____ konzession könnten dieser Auffassung nicht entgegenstehen. Das Kraftwerk T _____ der V _____ sei mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar, da für zwei voneinander unabhängige Gefällstrecken zwei eigenständige Konzessionen errichtet worden seien. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach die KW J _____ AG Eigentümerin des KWKW J _____ sei, hätte zur Folge, dass durch Gründung von Betriebsgesellschaften für einzelne von mehreren Zentralen mehrere Betriebe geschaffen werden könnten, welche in der Folge separat zu besteuern wären. Diese Rechtsposition sei offensichtlich unhaltbar. Denn die KW J _____ AG könne für sich weder eine Wasserrechtskonzession noch eine wasserrechtliche Plangenehmigung vorweisen.

K. Am 12. November 2020 reichte die Beschwerdeführerin eine Replik ein und hielt an ihren gestellten Rechtsbegehren fest, wobei sie diese subsidiär wie folgt ergänzte:

- "1. Die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei gutzuheissen und es sei festzustellen, dass betreffend die Wasserkraftanlagen R _____ und J _____ eine getrennte Besteuerung betreffend die besondere Wasserkraftsteuer für die Steuerperiode 2015 vorzunehmen ist.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Sie machte geltend, das vom KW J _____ genutzte Wasser werde nach der Turbinierung in das öffentliche Gewässer zurückgegeben, womit der Wasserkreislauf geschlossen sei. Erst danach werde das Wasser neu gefasst und damit dem öffentlichen Gewässer wieder entnommen. Dies unterstreiche, dass es sich beim KW J _____ um eine eigenständige Wasserkraftwerkanlage handle. Der Heimfall der Kraftwerke stehe mit der vorliegenden Steuerfrage in keinem Zusammenhang. Wer als Eigentümer des KWKW J _____ zu betrachten sei, sei ebenfalls ohne Belang. Vorliegend sei nur die Frage des Steuersubjektes massgebend. Der Begriff des Betriebs sei mit dem-

jenigen des Konzessionärs gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht deckungsgleich. Unabhängig von der Konzessionserteilung handle es sich bei der KW J _____ AG um denjenigen Betrieb, der die Wasserkräfte im Kraftwerk J _____ ausnütze. Mit ergänzendem Schreiben vom 15. Dezember 2020 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass es in unserem Kanton mehrere Fälle gebe, bei welchen Konzessionär und Betreiber eines Kraftwerkes auseinanderfallen würden. Beim Kraftwerk W _____ werde als Steuersubjekt die Kraftwerk W _____ AG als Betreiberin angesehen und nicht die Elektrizitätswerk Y _____ AG, welche Konzessionärin sei.

Am 16. Dezember 2020 verzichtete der Staatsrat auf die Abgabe einer Duplik. Gleichzeitig reichte er aber die Duplik des DFE vom 30. November 2020 ein, welche wiederum die Abweisung der Beschwerde beantragte. Die Beschwerdeführerin habe sich für das vorliegende Kleinwasserkraftwerk - im Gegensatz zum vorliegenden Verfahren - nicht auf originäre Nutzungsrechte der Gemeinde berufen. Ein widersprüchliches Verhalten verdiene keinen Rechtsschutz. Das KWKW J _____ sei ein weiteres Werk der Beschwerdeführerin im Rahmen des KW R _____. Es liege eine zusammenhängende Wasserkraftanlage vor, deren ganze Bruttoleistung gesamthaft zu besteuern sei.

Es wurden keine weiteren Rechtsschriften eingereicht.

Erwägungen

1. Der angefochtene Entscheid des Staatsrats stellt eine letztinstanzliche Verfügung im Sinne von Art. 72 des Gesetzes über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Oktober 1976 (VVRG; SGS/VS 172.6) dar, die mangels Ausschlusses in den Art. 74 bis 77 VVRG und aufgrund von Art. 94 des kantonalen Gesetzes über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vom 28. März 1990 (kWRG; SGS/VS 721.8) der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unterliegt. Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Staatsratsentscheids 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. Das Kantonsgericht hat die von den Parteien hinterlegten Belege zu den Akten genommen. Der Staatsrat hat am 7. Oktober 2020 die Akten eingereicht. 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. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör. Der Staatsrat habe aus dem Fehlen der Konzession zu Gunsten der KW J _____ AG geschlossen, das Kraftwerk sei der X _____ AG zuzurechnen. Diese Feststellung sei falsch und verkenne die sachenrechtliche, konzessionsrechtliche und wirtschaftliche Realität. Der Staatsrat setze sich auch nicht mit der zitierten bundesrechtlichen Rechtsprechung bezüglich der Rechtsnatur der Wasserkraftsteuer und dem Begriff des Betriebs auseinander.

4.1 Der durch Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) gewährleistete Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und garantiert andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien im Verfahren, soweit dies Einfluss auf ihre Rechtsstellung haben kann (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., 2020, N. 1001 und 1003). Dabei haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör, welches als Mitwirkungsrecht alle Befugnisse umfasst, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (vgl. BGE 144 I 11 E. 5.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 2009/35 vom 12. Februar 2009 E. 6.4.1). Mit dem Gehörsanspruch korreliert die Pflicht der Behörden, die Vorbringen tatsächlich zu hören, ernsthaft zu prüfen und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen zu berücksichtigen. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (vgl. BGE 143 III 65 E. 5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts E-736/2019 vom 2. November 2020 E. 4.2). Die Begründungsdichte und der Umfang der Begründung

richten sich nach den Umständen. Sind Sachlage und Normen klar, so können Hinweise auf die Rechtsgrundlagen genügen (Gerold Steinmann, in: Bernhard Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. A., 2014, N. 49 zu Art. 29 BV). Ob die Begründung rechtlich zutreffend und haltbar ist, ist wiederum keine Frage des formellen Anspruchs auf rechtliches Gehör, sondern der materiellen Beurteilung der Streitfrage (Urteil des Kantonsgerichts A1 20 30 vom 26. August 2020 E. 4.1).

4.2 Der Staatsrat hat im angefochtenen Entscheid den Sachverhalt und den Verfahrensablauf beschrieben und die Rügen der Beschwerdeführerin aufgenommen. Er hat die anwendbaren gesetzlichen Grundlagen dargelegt sowie die Wasserrechtskonzessionen aufgeführt. Anschliessend hat er sich mit der Wasserkraftsteuer und den Betriebsverhältnissen auseinandergesetzt. Dabei hat sich der Staatsrat mit diversen in den Akten befindlichen Dokumenten auseinandergesetzt und schliesslich dargelegt, dass ein Wasserrechtskonzessionär, welchem das Nutzungsrecht für eine Wasserkraftanlage mit mehreren Fassungen und Zentralen erteilt worden sei, nicht die Betriebsverhältnisse derart aufspalten könne, dass steuerrechtlich letztlich von verschiedenen Betreibern gesprochen werden könne. Die Beschwerdeführerin hat die Tragweite des Entscheids offensichtlich erkennen können und ist in der Lage gewesen, diesen sachgerecht anzufechten und darzulegen, inwiefern bzw. aus welchen Gründen sie ihn für falsch hält. Der Staatsrat hat der Begründungspflicht Genüge getan, zumal er nicht jedes einzelne Vorbringen der Beschwerdeführerin ausdrücklich widerlegen muss. Ob die Auslegung des Begriffes Betrieb zum Ergebnis führen muss, dass die KW J _____ AG Betreiberin der Wasserkraftanlage und damit Steuerpflichtige sei, ist eine Frage der materiellen Beurteilung und nicht des formellen Anspruchs auf rechtliches Gehör. Der Staatsrat hat den angefochtenen Entscheid ausreichend begründet.

5. Für die Nutzung der Wasserkraft kann das verleihungsberechtigte Gemeinwesen gemäss Art. 76 Abs. 4 BV nebst der Konzessionsgebühr den Wasserzins erheben. Die Kantone sind dabei an das in Art. 49 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vom 22. Dezember 1916 (Wasserrechtsgesetz, WRG; SR 721.80) festgelegte Maximum gebunden. Art. 49 Abs. 2 WRG verbietet den Kantonen, die auf Konzession beruhenden Wasserkraftwerke und die von solchen Werken erzeugte elektrische Energie mit besonderen Steuern zu belegen. Eine besondere Steuer ist aber dann zulässig, wenn der Maximalwasserzins gesetzlich auf weniger als den nach den eidgenössischen Vorschriften zulässigen Ansatz festgesetzt ist und die

besondere Steuer zusammen mit dem maximalen Wasserzins nicht das Bundesmaximum übersteigt (vgl. Michael Merker/Philip Conradin-Triaca, in: Brigitta Kratz/Michael Merker/Renato Tami/Stefan Rechsteiner/Kathrin Föhse [Hrsg.], Kommentar zum Energierecht, Band I, 2016, Art. 49 WRG Rz. 49). Die Sondersteuer nach Art. 49 Abs. 2 Satz 1 WRG bezieht sich nach dem Wortlaut auf Abgaben auf die Wasserkraftwerke, die auf Konzession beruhen sowie die von diesen erzeugte elektrische Energie. Sie kann nur von Wasserkraftwerken verlangt werden und steht mit der Benutzung der Wasserkräfte in Beziehung (Michael Merker/Philip Conradin-Triaca, a.a.O., Art. 49 WRG Rz. 52).

5.1 Die Wasserkraftsteuer ist ausschliesslich kantonale, wird aber bundesrechtlich begrenzt durch Art. 49 Abs. 2 WRG. Aufgrund ihres Steuercharakters ist zudem eine gesetzliche Grundlage im formellen Sinne erforderlich, die den Kreis der Steuerpflichtigen, das Steuerobjekt sowie die Bemessungsgrundlagen festlegt. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung bedarf es allerdings keiner ausführlichen Regelung im kantonalen Recht; ein Verweis auf das Wasserrechtsmaximum sowie die Bemessungsgrundlagen des WRG genügt (BGE 128 II 112 E. 6c; Mahaim Raphaël, Föderalismus und Rechtsvielfalt/Die abgaberechtliche Vielfalt in der Schweiz am Beispiel der Wassernutzung Insbesondere zur Tarifgestaltung der für die Nutzung von Oberflächengewässern erhobenen Abgaben, in: Bernhard Waldmann, Peter Hänni, Eva Maria Belser, Föderalismus 2.0 - Denkanstösse und Ausblicke, 2011, S. 283 ff., S. 296). Nach dem Bundesgericht unterscheidet sich die Wasserkraftsteuer vom Wasserzins dadurch, dass sie nicht den Charakter einer Gegenleistung hat (BGE 128 II 112 E. 10d). Als «Besitzsteuer» ist sie unabhängig von der Erteilung einer Konzession sowie von der tatsächlichen Nutzung der Wasserkräfte zu entrichten (hierzu und nachfolgend Mahaim Raphaël, a.a.O., S. 296 mit Verweis auf Poledna Tomas/Sierro Dominique/Zweifel Martin, Gutachten Wasserzins und Wasserkraftsteuer/Kanton Wallis i.A. Staatsrat des Kantons Wallis). Es handelt sich also um eine «Sondersteuer, die an die Wasserkraftnutzung anknüpft, jedoch nicht als Entgelt für die Überlassung der Nutzung anzusehen ist». Die Wasserkraftsteuer gehört im Gegensatz zum Wasserzins nicht zu den durch die Konzession verschafften wohlverworbenen Rechten (BGE 128 II 112 E 10e).

5.2 Vorliegend geht es nun um die Anwendung von Art. 71 Abs. 1 des kantonalen Gesetzes über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vom 28. März 1990 (kWRG; SGS/VS 721.8). Diese Bestimmung mit der Marginale «Umfang der Wasserkraftsteuer und des kantonalen Vorausfinanzierungsfonds» hat folgenden Wortlaut:

«Der Kanton erhebt von jedem Betrieb, der Wasserkräfte ausnutzt, von der Inbetriebsetzung des Werkes an, eine besondere Wasserkraftsteuer, welche 60 Prozent des nach dem Bundesgesetz über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vorgesehenen Höchstansatzes beträgt.»

Die Anwendbarkeit dieser Bestimmung setzt gemäss Wortlaut voraus, dass von jedem Betrieb, der Wasserkräfte ausnutzt, unter den aufgeführten Voraussetzungen eine besondere Wasserkraftsteuer erhoben werden kann. Das Gesetz umschreibt den Begriff Betrieb nicht näher. Während die Vorinstanzen davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin als Inhaberin der Wasserrechtskonzessionen Steuersubjekt sei und diese sich der KW J _____ AG nur als mit der Betriebsführung mandatierte Gesellschaft bediene, betrachtet die Beschwerdeführerin die KW J _____ AG als energiewirtschaftlich und rechtlich unabhängigen Betrieb, welcher als solcher zu besteuern sei. Es ist jetzt durch Auslegung von Art. 71 Abs. 1 KWRG zu ermitteln, welches der Anwendungsbereich der Bestimmung ist, wie der Begriff Betrieb zu verstehen ist und wie der vorliegende Sachverhalt darunter zu subsumieren ist.

5.3 Ziel einer Auslegung ist es, den Sinngehalt einer Norm zu ermitteln. Ausgangspunkt ist der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist dieser nicht klar oder bestehen Zweifel, ob ein scheinbar klarer Wortlaut den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt, so ist auf die weiteren Auslegungselemente zurückzugreifen. Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte einer Rechtsnorm (historisches Element), ihren Sinn und Zweck (teleologisches Element) sowie die Bedeutung, die ihr im Kontext mit anderen Normen zukommt (systematisches Element). Dabei ist einem pragmatischen Methodenpluralismus zu folgen (BGE 142 II 399 E. 3.3; 139 II 173 E. 2.1 und Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4781/2019 vom 17. Juni 2020 E. 3.4.1, je mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A. 2020, Rz. 177 f. mit Hinweisen).

In der Praxis steht das teleologische Auslegungselement regelmässig im Vordergrund: Die Gesetzesauslegung hat sich von dem Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf den Sinn und Zweck des Gesetzes (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7178/2016 vom 13. November 2017 E. 5.2 mit Hinweisen). Die Ermittlung von Sinn und Zweck einer Bestimmung ist somit im Grundsatz auf die Regelungsabsicht des Gesetzgebers und die von diesem erkennbar getroffenen Wertentscheidungen auszurichten; die Zweckbezogenheit des rechtsstaatlichen Normverständnisses lässt sich nicht aus sich selbst heraus begründen, sondern ist aus den Absichten des Gesetzgebers abzuleiten, die es mit Hilfe der üblichen Auslegungselemente und damit insbesondere des entstehungszeitlichen und des geltungszeitlichen Elements zu ermit-

teln gilt (BGE 140 II 509 E. 2.6 und 140 I 305 E. 6, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 8C_46/2017 vom 7. August 2017 E. 4; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, a.a.O., Rz. 179–181).

5.4 Für die Beschwerdeführerin erscheint der Wortlaut von Art. 71 Abs. 1 kWRG klar, wobei eine Legaldefinition im Gesetz fehle. Nach allgemeinem Sprachgebrauch werde unter einem Betrieb eine örtliche, technische und organisatorische Einheit zum Zweck der Erstellung von Gütern und Dienstleistungen, charakterisiert durch einen räumlichen Zusammenhang und eine Organisation verstanden (Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 11. September 2020 S. 7). Unter dem Begriff «Betrieb» kann nach dem Sprachgebrauch eine Organisationseinheit verstanden werden, die durch die dauerhafte Kombination von Produktionsmitteln den menschlichen Bedarf an Gütern und Dienstleistungen deckt (<https://de.wikipedia.org/wiki/Betrieb>; vgl. auch <https://brockhaus.de/search/?t=enzy&q=Betrieb>). Der Begriff Betrieb kommt in verschiedenen Gesetzen vor (vgl. Art. 1 Abs. 2 ArG, Art. 57a SchKG, Art. 333 OR). Nach der Legaldefinition im Arbeitsgesetz liegt ein Betrieb vor, wenn ein Arbeitgeber dauernd oder vorübergehend einen oder mehrere Arbeitnehmer beschäftigt, unabhängig davon, ob bestimmte Einrichtungen oder Anlagen vorhanden sind (Art. 1 Abs. 2 ArG). Das Arbeitsgesetz setzt folglich lediglich die Beschäftigung mindestens eines Arbeitnehmers durch einen Arbeitgeber voraus. Das Bundesgericht definiert den Betrieb als «eine auf Dauer gerichtete, in sich geschlossene organisatorische Leistungseinheit, die selbständig am Wirtschaftsleben teilnimmt» (Urteil 4C.193/2004 vom 30. Juli 2004 E. 2.2). Eine rechtliche Form ist damit nicht umschrieben, weshalb dem Begriff Betrieb nach der grammatikalischen Auslegung alleine keine aussagekräftige Bedeutung zukommen kann.

5.5 In einem nächsten Schritt ist im Rahmen des historischen Auslegungselements zu prüfen, ob sich in den Materialien Ausführungen zum Begriff Betrieb finden lassen. In der Botschaft zur Revision des Gesetzes über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vom 23. Oktober 1989 hat der Staatsrat Ausführungen zur Wasserkraftsteuer gemacht und sich explizit mit der Frage befasst, was unter einem Industriebetrieb zu verstehen ist (hierzu und nachfolgend Bulletin des séances du Grand conseil, Session prorogée de mai 1989, S. 398; <https://parlement.vs.ch/sites/parlement/DE/1/docview/14661>). Dabei verweist der Staatsrat auf Art. 5 Abs. 2 des Bundesgesetzes über Arbeit, Industrie, Gewerbe und Handel (Arbeitsgesetz vom 13. März 1964; SR 822.11): «Betriebe mit fester Anlage von dauerndem Charakter für die Herstellung, Verarbeitung oder Behandlung von Gütern oder für die Erzeugung, Umwandlung oder Übertragung von Energie, sofern:

- a) die Arbeitsweise oder die Arbeitsorganisation durch Maschinen oder durch andere technische Einrichtungen oder durch serienmässige Verrichtungen bestimmt werden und für die Herstellung, Verarbeitung oder Behandlung von Gütern oder die Erzeugung, Umwandlung oder Übertragung von Energie wenigstens sechs Arbeitnehmer beschäftigt werden;
- b) die Arbeitsweise oder die Arbeitsorganisation wesentlich durch automatisierte Verfahren bestimmt werden;
- c) Leben oder Gesundheit der Arbeitnehmer besonderen Gefahren ausgesetzt sind.»

Im Rahmen der Beratungen der zweiten Lesung des Gesetzes über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vom 23. Oktober 1989 hielt der Berichterstatter in der Sitzung vom 26. März 1990 zum Rabatt der Wasserkraftsteuer folgendes fest: «Dieser Rabatt kann wirtschaftlich bedeutenden Betrieben gewährt werden, wobei unter wirtschaftlich bedeutenden Betrieben auch kleine Betriebe gemeint sein können, welche in einer kleinen Randregion eine bedeutende Rolle im Wirtschaftssektor einnehmen. Selbstredend soll ein derartiger Rabatt nur jenen Betrieben gewährt werden, die eine rationelle Nutzung der Energie garantieren» (Bulletin des séances du Grand conseil, Session prorogée de novembre 1989, S. 67).

Den Materialien kann somit entnommen werden, dass sich der Gesetzgeber mit dem Begriff des Betriebes auseinandergesetzt hat, da der Betrieb das Subjekt ist. Der Gesetzgeber bezog sich auf das Arbeitsgesetz und versuchte damit, den Begriff zu umschreiben. Der konzessionsrechtliche Zusammenhang wurde dabei nicht erwähnt. Die Wasserkraftsteuer wird nach Art. 71 Abs. 1 KWVG von «jedem Betrieb, der Wasserkräfte ausnutzt», erhoben. Die Beschwerdeführerin weist zu Recht auch auf die Systematik des Gesetzes, da die Wasserkraftsteuer im dritten Kapitel «besondere Steuer und Steuerausgleich» geregelt ist, während der Wasserzins im zweiten Kapitel «Wasserrechtskonzession» umschrieben ist.

5.6 Schliesslich ist der Sinn und der Zweck der Bestimmung vorliegend auch im Gesamtzusammenhang zu betrachten. Die KW J _____ AG ist eine von der Beschwerdeführerin unabhängige juristische Person, welche im mehrheitlichen Eigentum der Gemeinde A _____ steht, und die Aktionäre somit nicht identisch sind. Durchaus plausibel erscheint auch die Darlegung, dass die Anlage nur deshalb realisiert worden sei, weil die Gemeinde A _____ mit einer Mehrheitsbeteiligung von 51 % dieses Werk realisieren wollte. Das Werk ist auch in technischer und energiewirtschaftlicher Hinsicht unabhängig, da das genutzte Wasser nach der Turbinierung im KWKW J _____ direkt wieder dem J _____ in sein Bett zugeleitet wird. Eine Unabhängigkeit ist damit gegeben. Es rechtfertigt sich daher, eine Besteuerung dieses Betriebes separat vorzunehmen. Eine Verknüpfung der Wasserkraftsteuer mit der Konzession ist daher nicht gerechtfertigt. Schliesslich sei darauf hingewiesen, dass die Dienststelle im Verfahren

A1 20 164, welches demnächst entschieden wird, geltend machte, die Besteuerung der Wasserkraft erfolge unabhängig von der Konzessionserteilung. Die KW J _____ AG gilt somit als Betreiberin des KWKW J _____ und als solche ist sie alleine Steuersubjekt der Wasserkraftsteuer.

5.7 Zusammenfassend ergibt sich somit, dass aufgrund von Art. 71 kWRG nach seinem Wortlaut und nach seiner Auslegung eine Wasserkraftsteuer von allen Unternehmen und Betrieben erhoben wird, welche Wasserkräfte ausnützen. Der Begriff des Betriebes ist mit demjenigen des Konzessionärs nicht deckungsgleich und die Steuererhebung erfolgt unabhängig von der Konzessionserteilung. Es ist daher festzustellen, dass die KW J _____ AG alleine Steuerschuldnerin der Wasserkraftsteuer für die Nutzung am J _____ ist, und dass sie separat besteuert wird ab der Steuerperiode 2015. Die Dienststelle hat in diesem Sinne eine getrennte Besteuerung vorzunehmen und neue Steuerrechnungen zu erstellen.

6. Nach dem Gesagten wird die Beschwerde gutgeheissen und der angefochtene Entscheid des Staatsrats aufgehoben. Dieser Ausgang des Verfahrens bestimmt nach Art. 89 VVRG die Kostentragung und ist nach Art. 91 VVRG für den Entscheid über die Zusprechung einer Parteientschädigung massgebend.

6.1 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). Den Behörden des Bundes, des Kantons und der Gemeinden, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis und ohne dass es sich um ihr Vermögensinteresse handelt, als Parteien oder Vorinstanzen in einem Verfahren auftreten, werden in der Regel keine Kosten auferlegt (Art. 89 Abs. 4 VVRG). Vorliegend bestehen keine Gründe, von dieser Regel abzuweichen, weshalb keine Gerichtskosten erhoben werden.

6.2 Die Beschwerdeinstanz gewährt der ganz oder teilweise obsiegenden Partei auf Begehren die Rückerstattung der notwendigen Kosten, die ihr entstanden sind (Art. 91 Abs. 1 VVRG). Die Entschädigung wird im Dispositiv beziffert und der Staats- oder Gemeindekasse auferlegt, soweit sie aus Billigkeitsgründen nicht der unterliegenden Partei auferlegt werden kann (Art. 91 Abs. 2 VVRG). Diese ist global festzusetzen und umfasst die Entschädigung an die berechtigte Partei sowie ihre Anwaltskosten (Art. 4 des Gesetzes betreffend den Tarif der Kosten und Entschädigungen vor Gerichts- oder Verwaltungsbehörden vom 11. Februar 2009 [GTar; SGS/VS 173.8]), die in Anwendung der Art.27 ff. GTar festzusetzen sind und im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren zwischen

Fr. 1 100.-- und Fr. 11 000.-- betragen (Art. 39 GTar). Der nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin wird eine Parteientschädigung für die Verfahren vor dem Staatsrat und dem Kantonsgericht in der Höhe von Fr. 300.-- zugesprochen, welche vom Kanton zu tragen ist.

Demnach erkennt das Kantonsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid des Staatsrats vom 13. Juli 2020 wird aufgehoben und es wird festgestellt, dass die KW J _____ AG alleine Steuerschuldnerin der Wasserkraftsteuer für die Nutzung am J _____ ist.
2. Es werden keine Gerichtskosten erhoben.
3. Der Beschwerdeführerin wird eine Parteientschädigung von Fr. 300.-- zu Lasten des Kantons zugesprochen.
4. Das Urteil wird der Beschwerdeführerin und dem Staatsrat des Kantons Wallis schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 19. Januar 2021