

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 5. Februar 2016

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterinnen Arn De Rosa und Herzog
Verwaltungsrichter Häberli und Rolli
Gerichtsschreiberin Gschwind

Energie Wasser Bern (ewb)

Anstalt, handelnd durch ihre reglementarischen Organe, Monbijou-
strasse 11, Postfach, 3001 Bern
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern

Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2002-2004; teilweise Steuer-
befreiung (Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
25. März 2014; 100 12 511, 100 12 512, 100 12 513)



Sachverhalt:

A.

Nach längerer Korrespondenz veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) am 22. August 2011 Energie Wasser Bern (ewb) für die Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2002 bis 2004. Sie setzte die steuerbaren Gewinne auf Fr. 8'759'470.-- (2002), Fr. 8'527'100.-- (2003) und Fr. 2'820'400.-- (2004) fest und berücksichtigte dabei insbesondere «Ergebnisse aus Stromhandel». Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 13. September 2012 ab.

B.

Dagegen gelangte die als rechtsfähige Anstalt konstituierte Energie Wasser Bern am 11. Oktober 2012 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die den Rekurs mit Entscheid vom 25. März 2014 abwies, soweit sie darauf eintrat.

C.

Gegen diesen Entscheid hat Energie Wasser Bern am 28. April 2014 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und folgende Rechtsbegehren gestellt:

- «1. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. März 2014 sei aufzuheben. Die Veranlagungen der kantonalen Gewinnsteuer für die Steuerjahre 2002 bis 2004 seien neu zu treffen, dabei sind von der Bemessungsgrundlage auszuschneiden die Nettoerträge aus dem Bereich «Stromhandel» (CHF 8'847'698 für das Jahr 2002, CHF 8'921'741 für das Jahr 2003 und CHF 3'809'111 für das Jahr 2004).
2. Eventualiter sei der Entscheid aufzuheben und die Sache zur Neufestsetzung der Bemessungsgrundlage an die Kant. Steuerverwaltung Bern zurückzuweisen.»

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 14. Mai 2014 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 12. August 2014 je die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (vgl. auch E. 1.2).

1.2 Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren bestimmt sich der Streitgegenstand anhand der im angefochtenen Entscheid getroffenen Anordnungen einerseits und der dagegen formulierten Anträge – allenfalls unter Rückgriff auf deren Begründung – andererseits (statt vieler BVR 2011 S. 391 E. 2.1). Werden hier der erste und der zweite Satz des Hauptbegehrens zusammen gelesen, wird klar, dass die Beschwerdeführerin die Aufhebung des angefochtenen Entscheids nur insoweit verlangt, als die «Nettoerträge aus dem Bereich Stromhandel» Teil der Bemessungsgrundlage der kantonalen Gewinnsteuern der Jahre 2002 bis 2004 bilden. Damit ist der angefochtene Entscheid in Rechtskraft erwachsen, soweit die StRK auf das Feststellungsbegehren betreffend die direkte Bundessteuer und auf das Begehren um Ausstellung von Rechtskraftbescheinigungen nicht eingetreten ist (angefochtener Entscheid, E. 1.2 f.). Zu bemerken bleibt, dass die Beschwerdeführerin die streitigen Erträge aus Stromverkäufen in ihrem

Rechtsbegehren fälschlicherweise auf Fr. 8'847'698.--, Fr. 8'921'741.-- und Fr. 3'809'111.-- beziffert, was jeweils dem gesamten im betreffenden Steuerjahr besteuerten Reingewinn entspricht (vgl. act. 3C pag. 84, 118 und 144). Aus der Begründung ergibt sich indes klar, dass von diesen Gesamtbeträgen jene Gewinne abzuziehen sind, deren Steuerbarkeit unbestritten ist (sie stammen offenbar aus gewerblichen Tätigkeiten; vgl. Beschwerde, S. 8); unter Einbezug der Steuerrückstellungen von Fr. 900'000.--, Fr. 850'000.-- bzw. Fr. 300'000.-- (vgl. act. 3C pag. 84, 118 und 144) sind von der vorliegenden Streitigkeit folglich Gewinne in der Höhe von Fr. 8'787'698.--, Fr. 8'861'741.-- und Fr. 3'749'111.-- betroffen (so im Ergebnis bereits die tabellarische Darstellung der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 28.11.2008 [act. 3D pag. 375]).

1.3 Da eine Streitigkeit von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, urteilt das Gericht in Fünferbesetzung (Art. 56 Abs. 2 Bst. a des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

2.1 Die Beschwerdeführerin entstand im Jahr 2002 aus der Vereinigung des Elektrizitätswerks der Stadt Bern mit der Gas-, Wasser- und Fernwärmeversorgung der Stadt Bern als Unternehmen der Einwohnergemeinde (EG) Bern (vgl. Art. 43 Abs. 1 des Reglements Energie Wasser Bern vom 15. März 2001 [ewb-Reglement, ewr; SSSB 741.1]). Sie erfüllt öffentliche und gewerbliche Aufgaben in den Bereichen Energieversorgung (Elektrizität, Gas und Fernwärme), Wasserversorgung und thermische Kehrriktverwertung auf dem Gebiet der EG Bern (Art. 1 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 ewr); seit 1. Oktober 2003 ist sie zudem berechtigt, diese Leistungen ausserhalb des Stadtgebiets zu erbringen und zusätzlich Fernmeldedienste anzubieten (Art. 4 Abs. 2 ewr [Fassung vom 22.5.2003]). Bei der Leistungserbringung strebt sie, soweit dies aufgrund des übergeordneten

Rechts zulässig ist, einen Unternehmensgewinn an (Art. 5 ewr), den sie zu einem grossen Teil der EG Bern ausschüttet (vgl. Art. 25 Abs. 5 ewr). So erwirtschaftete die Beschwerdeführerin etwa im Jahr 2005 einen Gewinn von 52 Mio. Franken, wovon sie 32,4 Mio. Franken (62 %) an die EG Bern abführte; im Jahr 2014 betrug der erzielte Gewinn 32,7 Mio. Franken, wobei 22,5 Mio. Franken (69 %) der EG Bern zufließen (Medienmitteilungen vom 31.3.2006 und vom 13.4.2015, einsehbar unter: <<http://www.ewb.ch>>, Rubriken «Über uns/Medien/Medienmitteilungen»). Die Beschwerdeführerin kann mit andern Unternehmen des öffentlichen oder privaten Rechts zusammenarbeiten und solche erwerben oder sich an ihnen beteiligen (Art. 3 Abs. 2 ewr); sie hält denn auch diverse gewerbliche Beteiligungen an Stromproduzenten (vgl. Liste der wesentlichen Beteiligungen, einsehbar unter: <<http://www.ewb.ch>>, Rubriken «Über uns/Beteiligungen»; Geschäftsbericht 2004 [act. 3C pag. 134 S. 41]). Gemäss Art. 1 Abs. 2 und 3 ewr ist die Beschwerdeführerin eine im Handelsregister eingetragene, selbständige und autonome öffentlich-rechtliche Anstalt mit Rechtsfähigkeit und damit eine Gemeindeunternehmung im Sinn von Art. 65 f. des Gemeindegesetzes vom 16. März 1998 (GG; BSG 170.11). Als solche ist sie dem Grundsatz nach steuerbefreit, was unter den Verfahrensbeteiligten unstrittig ist. Strittig und zu prüfen ist hingegen, ob und inwieweit sie für die in den Jahren 2002 bis 2004 mit Stromverkäufen erzielten Gewinne dennoch der kantonalen Steuerpflicht unterworfen ist.

2.2 Die Steuerbefreiung von Gemeinden fusst auf dem Gedanken, dass diese das (übergeordnete) steuerberechtigte Gemeinwesen bei der Erfüllung von dessen öffentlichen Aufgaben unterstützen, ihr Wirken mithin in dessen Interesse liegt. Hinzu kommt die Erkenntnis, dass die gegenseitige Besteuerung durch verschiedene Gemeinwesen wenig sinnvoll erscheint (vgl. BVR 2010 S. 389 E. 3.4; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 67 ff.; Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, 1984, S. 238). Der einschlägige Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG beschränkt die Steuerbefreiung der Berner Gemeinden allerdings auf «den Gewinn und das Reinvermögen, die öffentlichen Zwecken dienen» (französisch: «sur le bénéfice et sur la fortune nette affectés à des services publics»), wobei dieser von der Redaktionskommission am 11. August 2000 berichtigte (vgl. Art. 25 des Publikationsgesetzes vom 18. Januar

1993 [PuG; BSG 103.1]) und in der Bernischen Amtlichen Gesetzesammlung (BAG) veröffentlichte Wortlaut massgebend ist (BAG 00-124 S. 32 und 99; ROB 00-124 S. 34 und 102) und nicht die abweichende Fassung gemäss Bernischer Systematischer Gesetzessammlung (BSG), in welcher der Nebensatz (noch immer) im Singular steht («für den Gewinn und das Reinvermögen, das öffentlichen Zwecken dient» bzw. französisch: «sur le bénéfice et sur la fortune nette affectée à des services publics»). Bei der BAG handelt es sich um das amtliche Publikationsorgan für Erlasse im Kanton Bern (Art. 1 Abs. 1 PuG), dem im Fall von Abweichungen Vorrang vor der BSG zukommt (Art. 23 Abs. 2 PuG). Damit ergibt sich bereits aus dem gültigen Wortlaut von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG, dass nicht nur die Steuerfreiheit des Vermögens, sondern auch jene des erzielten Gewinns vom Dienen öffentlicher Zwecke abhängt. Neben der entsprechenden Beschränkung der Steuerbefreiung behält Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG zudem zwei Gegenausnahmen vor: Stets steuerbar bleiben die Gemeinden einerseits für den Reingewinn, «den sie aus ihren Unternehmungen ausserhalb des Gemeindegebiets» erzielen, und andererseits für den Reingewinn, «den sie aus ihren Unternehmungen [...] in Konkurrenz mit privaten Unternehmen erzielen». Diese (teilweise) Steuerbefreiung der Gemeinden gilt auch für die von ihnen errichteten öffentlich-rechtlichen Anstalten, sodass sich die Beschwerdeführerin vorliegend zu Recht auf Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG beruft (zum alten Recht vgl. Irene Blumenstein, Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 1948, Art. 23 N. 15d a.E.; vgl. auch Art. 23 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

2.3 Die geltende Regelung geht letztlich auf das alte Gesetz vom 7. Juli 1918 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern zurück (einsehbar unter: <<http://www.sta.be.ch>>, Rubriken «Gesetzgebung/Aufgehobenes Recht» mit Link zur «Sammlung der Gesetze, Dekrete und Verordnungen des Kantons Bern von 1831-1993», Band 18 S. 138 ff.). Gemäss der damaligen Regelung waren die Gemeinden von der Steuerpflicht für Einkommen aus gewerblichen Betrieben befreit, soweit dieselben zur Erfüllung der Aufgaben der Ortsverwaltung der Einwohnergemeinde bestimmt waren (vgl. Art. 18 Ziff. 2). Zudem hatten sie keine Vermögenssteuer zu entrichten

namentlich für dasjenige Vermögen, welches den Aufgaben der Ortsverwaltung der Einwohnergemeinde zu dienen hatte (vgl. Art. 7 Ziff. 2). Im Rahmen der Totalrevision des Steuergesetzes im Jahr 1944 wurde die Steuerbefreiung der Gemeinden überarbeitet, wobei aus den Materialien hervorgeht, dass Vermögen und Gewinne bzw. Einkommen weiterhin nur im Zusammenhang mit der Erfüllung öffentlicher Zwecke steuerbefreit bleiben sollten (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1944, S. 75; Vortrag der Finanzdirektion betreffend Totalrevision des StG [Tagblatt des Grossen Rates 1944, Beilage 1, S. 11]). Der einschlägige Art. 23 Ziff. 3 des Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 159) wurde denn auch stets so verstanden, dass die Steuerfreiheit nicht nur des Vermögens, sondern auch des Einkommens von einer Bindung an öffentliche Zwecke abhing (vgl. etwa MBVR 1947 S. 176 E. 2). Dies, obschon der deutsche Wortlaut der Bestimmung («Nicht steuerpflichtig sind die bernischen Einwohnergemeinden [...] für das Einkommen und Vermögen, das öffentlichen Zwecken dient») auch anders hätte aufgefasst und das Erfordernis, öffentlichen Zwecken zu dienen, allein auf das Vermögen hätte bezogen werden können (klar demgegenüber die damalige französische Fassung: «Ne sont pas contribuables: [...] les communes municipales bernoises [...] pour le revenu et la fortune affectés à des services publics» [BL 1944 S. 147]). In der Folge überdauerte diese etwas unklare Formulierung des Gesetzestextes alle Revisionen des aStG (vgl. insb. GS 1964 S. 138 und 1980 S. 11), wobei die Regelung anlässlich der Anpassung des aStG an das StHG und das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) in einen neuen Art. 62g Abs. 1 Ziff. 3 aStG überführt wurde; dabei wurden die Begriffe «Einkommen» und «Vermögen» durch «Gewinn» und «Reinvermögen» ersetzt (BAG 94-42 S. 13), ohne dass mit dieser Anpassung an die Terminologie des Bundesrechts eine Rechtsänderung verbunden gewesen wäre (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1993, S. 971; Vortrag der Finanzdirektion betreffend Änderung des StG [Tagblatt des Grossen Rates 1993, Beilage 57, S. 75]). Soweit hier interessierend ist die Regelung von Art. 62g Abs. 1 Ziff. 3 aStG alsdann unverändert ins geltende Recht überführt worden (vgl. gemeinsamer Antrag des Regierungsrats und der Kommission vom 17./2. März 1999 [Tagblatt des Grossen Rates 1999, Beilage 13, publ. als Erläuterungen zum Steuergesetz 2001,

S. 161]; Tagblatt des Grossen Rates 1999, S. 521 [1. Lesung] und S. 1047 [2. Lesung]), wobei die Redaktionskommission allerdings die erwähnte Berichtigung vorgenommen hat, die nunmehr die Bindung von sowohl Vermögen als auch Gewinn an öffentliche Zwecke klar zum Ausdruck bringt (vorne E. 2.2). Da auch die Gegenausnahmen von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG für Gewinne ausserhalb des Gemeindegebiets einerseits und für Gewinne in Konkurrenz mit Privatunternehmen andererseits seit Erlass von Art. 23 Ziff. 3 aStG im Jahr 1944 unverändert Geltung haben (vgl. GS 1944 S. 159, 1964 S. 138 und 1980 S. 11 sowie BAG 94-42 S. 13), hat sich die Rechtslage bezüglich Steuerbefreiung von Gemeinden in den letzten 70 Jahre kaum verändert. Die Praxis des Verwaltungsgerichts zu Art. 23 Ziff. 3 bzw. Art. 62g Abs. 1 Ziff. 3 aStG und die Lehre zum alten Recht (insb. die Ausführungen von Irene Blumenstein zu Art. 23 aStG) sind deshalb bei der Anwendung von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG nach wie vor beachtlich.

2.4 Die StRK hat auf die Steuerbarkeit der streitbetroffenen Gewinne geschlossen, weil die durch die Beschwerdeführerin getätigten Stromverkäufe nicht durch den öffentlichen Zweck der Stromversorgung gedeckt würden. Die Beschwerdeführerin habe in den Steuerjahren 2002 bis 2004 über viel mehr Elektrizität verfügt als sie zur Versorgung der EG Bern benötigt hätte. In diesem Ausmass könne der «Stromhandel» nicht mehr als nötige Voraussetzung für die Stromversorgung betrachtet werden. Vielmehr stehe wie bei anderen Formen von Handelsgeschäften die Gewinnerzielung im Vordergrund (angefochtener Entscheid, E. 7.1). Weiter führte die StRK aus, die Beschwerdeführerin habe in den fraglichen Steuerperioden im Gebiet der EG Bern über ein Monopol für die Lieferung von Elektrizität verfügt, sodass auf dem Gemeindegebiet keine anderen Anbieter aufgetreten seien. Damit habe die Beschwerdeführerin überschüssigen Strom von vornherein nur an eine Abnehmerschaft ausserhalb des Gemeindegebiets verkaufen können (angefochtener Entscheid, E. 7.2). Schliesslich seien Verkäufe an andere Werke und an der Strombörse nur in Konkurrenz zu Gewerbetreibenden möglich. Eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs erfolge bereits dadurch, dass sich ein steuerpflichtiges Unternehmen im gleichen Markt wie ein steuerbefreites behaupten müsse, das nicht mit den gleichen Unkosten zu rechnen habe. Damit finde der «Stromhandel» der Beschwerdeführerin auch in Konkurrenz mit privaten Unternehmen im Sinn

von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG statt (angefochtener Entscheid, E. 7.3). Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung seien nicht erfüllt, weshalb die Gewinne, welche die Beschwerdeführerin in den Jahren 2002 bis 2004 mit den getätigten Stromverkäufen erzielt habe, zu besteuern seien. Soweit die Beschwerdeführerin als Eventualstandpunkt geltend mache, nur der übermässige Teil des «Stromhandels» sei steuerlich zu erfassen, gehe es um steuermindernde Tatsachen, deren Grundlagen von ihr zu beweisen gewesen wären. Der Rekurs sei in dieser Hinsicht nicht hinreichend substantiiert, weshalb die strittigen Stromverkäufe in vollem Umfang steuerbar seien (angefochtener Entscheid, E. 10). – Die Beschwerdeführerin erachtet den «Stromhandel» demgegenüber als Teil ihrer öffentlichen Aufgabe, die EG Bern mit Energie zu versorgen. Die Annahme der Vorinstanz, Versorgungssicherheit könne auch ohne Stromverkäufe gewährleistet werden, sei tatsachenwidrig. So diene der (längerfristige) Einkauf von Strom insbesondere der Bedarfsdeckung zu Spitzenzeiten, wobei die zur Verfügung stehende Energiemenge wesentlich über der effektiv ans Netz abgegebenen Menge liegen müsse, um die Versorgungssicherheit zu gewährleisten. Die entsprechenden (produzierten oder zugekauften) Überschüsse würden verkauft, soweit sie nicht anderweitig genutzt werden könnten. Die steuerlich getrennte Betrachtung des «Stromhandels» und der Stromversorgung erweise sich insgesamt als bundesrechtswidrig und willkürlich. Sodann verletze die Gesetzesauslegung der StRK das verfassungsrechtliche Harmonisierungsgebot (Beschwerde, S. 17 ff., 41 ff.). Zudem habe der Gemeinderat der EG Bern den «Stromhandel» in einem Schreiben vom 31. März 2011 ausdrücklich zur öffentlichen Aufgabe erklärt. Die StRK verletze die Gemeindeautonomie, wenn sie den öffentlichen Zweck des «Stromhandels» dennoch verneine (vgl. Beschwerde, S. 13, 33 f. und 39 ff.). Soweit die Vorinstanz ferner annehme, die strittigen Stromverkäufe seien ausserhalb des Gemeindegebiets getätigt worden, habe sie den Sachverhalt unrichtig festgestellt (vgl. Beschwerde, S. 43 f.). Schliesslich stünden sich im Bereich des «Stromhandels» keine gleichartigen privaten Unternehmen in wirtschaftlichem Wettstreit gegenüber, weshalb eine Konkurrenz mit privaten Unternehmen ausser Betracht falle (vgl. Beschwerde, S. 34 und 44 f.). Die Gewinne aus den getätigten Stromverkäufen der Jahre 2002 bis 2004 seien daher gestützt auf Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG steuerbefreit.

3.

Zwischen den Parteien ist vorab umstritten, ob die Stromverkäufe der Beschwerdeführerin an sich einem öffentlichen Zweck dienen bzw. ob sie untrennbarer Bestandteil der Stromversorgung bilden.

3.1 Bund und Kantone setzen sich im Rahmen ihrer Zuständigkeit ein für eine ausreichende, breit gefächerte, sichere, wirtschaftliche und umweltverträgliche Energieversorgung sowie für einen sparsamen und rationellen Energieverbrauch (Art. 89 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Art. 35 Abs. 2 Satz 1 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) sieht entsprechend vor, dass Kanton und Gemeinden Massnahmen für eine umweltgerechte, wirtschaftliche und ausreichende Energieversorgung treffen. Die Energieversorgung stellt damit schon von Verfassung wegen eine öffentliche Aufgabe dar (BVR 2006 S. 476 E. 2.3 f.; VGE 23336 vom 15.08.2008, E. 3.2, auch zum Folgenden). Nach dem vorliegend noch massgebenden alten kantonalen Energiegesetz vom 14. Mai 1981 (EnG; GS 1981 S. 115 ff.) ist es Sache der Gemeinden, die für die Organisation, den Betrieb, die Benützung und die Finanzierung der Versorgung mit leitungsgebundener Energie notwendigen Reglemente zu erlassen (Art. 7a Abs. 1 EnG in seiner Fassung vom 2.5.1995 [BAG 95-73]). Die Versorgung mit leitungsgebundener Energie, also mit Elektrizität, Gas und Fernwärme (vgl. Art. 3 Abs. 1 EnG), regelte Art. 8 EnG wie folgt: Die Siedlungen werden von öffentlichen oder privaten Energieverteilern versorgt (Abs. 1), wobei – soweit kein geeigneter Träger besteht – die Versorgung mit Elektrizität den Gemeinden obliegt; zur Versorgung mit Gas und Fernwärme sind diese indes nicht verpflichtet (Abs. 2). Auf dem Gebiet der Gemeinde Bern ist die Beschwerdeführerin mit der Erfüllung der öffentlichen Aufgabe der Stromversorgung betraut (vgl. vorne E. 2.1). Sie hat für das Gemeindegebiet jederzeit die Versorgung der Kundschaft aller Abnahmekategorien mit Strom zu gewährleisten (vgl. Art. 4 Abs. 1 ewr). Im Rahmen der Verfügbarkeit und der Leistungsfähigkeit ihrer Anlagen sorgt sie für eine sichere, ausreichende, rationelle und umweltgerechte Versorgung mit Elektrizität (vgl. Art. 8 Abs. 1 ewr). Aus dem Dargelegten folgt, dass die Beschwerdeführerin die ihr obliegende Aufgabe der Stromversorgung der

Gemeinde Bern einen öffentlichen Zweck darstellt, was von keiner Seite bestritten wird.

3.2 Hieraus ergibt sich indes nicht ohne weiteres, dass auch der strittige «Stromhandel» öffentlichen Zwecken dient: Wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat, strebt die Beschwerdeführerin mit ihren Stromverkäufen nämlich keineswegs nur die Erfüllung ihres Versorgungsauftrags bzw. eine sinnvolle Netzbewirtschaftung an, sondern vorwiegend eine Gewinnerzielung. Hinweis hierfür bildet bereits der Umstand, dass der Zweck der Beschwerdeführerin gewinnorientiert ist und auch gewerbliche Aufgaben umfasst (vorne E. 2.1). Sodann belegen die Geschäftsergebnisse die (erfolgreiche) Gewinnstrebigkeit der Beschwerdeführerin. Nach den einschlägigen Geschäftsberichten standen der Beschwerdeführerin übers Jahr gesehen 1'766'114 MWh (2002), 1'796'897 MWh (2003) bzw. 2'006'520 MWh (2004) Elektrizität zur Verfügung (mit «erzeugter Energie» ist verfügbare Elektrizität gemeint), wovon sie 595'410 MWh (2002), 611'951 MWh (2003) bzw. 857'645 MWh (2004) an andere Werke weiterverkaufte, also bis zu 43 % der Gesamtmenge (vgl. Auszüge Geschäftsberichte in act. 3C pag. 38 f. sowie 134 S. 55). Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang vorbringt, die Vorinstanz habe ihrem Entscheid eine unrichtige Sachverhaltsfeststellung betreffend den Produktionsüberschuss zugrunde gelegt (Beschwerde, S. 39 f.), kann ihr nicht gefolgt werden. Zwar trifft zu, dass die StRK von einem prozentual zu hohen Überschuss ausgegangen ist (vgl. angefochtener Entscheid, E. 7.1). Die entsprechende Einschätzung beruht indes auf einer Interpretation von unbestrittenermassen korrekt ermittelten Daten. Im Umstand, dass der Anteil der Überproduktion tiefer ist als von der Vorinstanz angenommen, liegt deshalb von vornherein keine falsche Sachverhaltsfeststellung. Weiter lässt dieser Sachumstand die Einordnung der Elektrizitätsverkäufe durch die Vorinstanz nicht ohne weiteres als rechtsfehlerhaft erscheinen. Es gilt zu beachten, dass die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf der überschüssigen Elektrizität Gewinne (vor Steuerrückstellungen) von Fr. 9'687'698.-- (2002), Fr. 9'711'741.-- (2003) und Fr. 4'049'111.-- (2004) erwirtschaftet hat (vgl. act. 3D pag. 375). Im Übrigen vermitteln auch die in der Beschwerde abgedruckten Grafiken (S. 21 ff.) nicht den Eindruck einer an öffentlichen Zwecken orientierten Tätigkeit, sondern vielmehr eines gewinnstrebigem Handelns. Die Be-

schwerdeführerin deckt den zu Normalzeiten auf dem Gemeindegebiet erwarteten Strombedarf fast vollständig mit nicht flexibel steuerbarer sog. Bandenergie ab, die sie teils in Flusslaufkraftwerken selber produziert und teils mit langfristigen Vereinbarungen fix zukauff. Deshalb ist nur gerade für die täglichen Spitzenzeiten mit einem besonders hohen Elektrizitätsbedarf (die sog. «Peaks») eine zusätzliche Stromproduktion erforderlich. Hiefür setzt die Beschwerdeführerin ihre flexibleren Produktionsanlagen ein, wobei sie mit diesen indes deutlich mehr «flexible Energie» produziert als für die vollständige Deckung des Bedarfs der EG Bern nötig wäre. Der Grossteil dieses zusätzlich produzierten Stroms scheint als Überschuss anzufallen und kann demzufolge gewinnbringend weiterverkauft werden. Da er in Momenten verfügbar ist, in denen vermutlich auch andere Versorgungsgebiete einen erhöhten Elektrizitätsbedarf haben, können mit dem Überschuss vergleichsweise hohe Marktpreise erzielt werden, was zu den streitbetreffenden jährlichen Gewinnen im Millionenbereich geführt hat. Schliesslich zeigt sich die Gewinnstrebigkeit des Handelns der Beschwerdeführerin auch darin, dass bereits deren Rechtsvorgängerin bewusst einen gewinnorientierten «Stromhandel» betrieben hat. Dem Geschäftsbericht 2001 des Elektrizitätswerks der Stadt Bern ist nämlich Folgendes zu entnehmen (vgl. act. 3B Beilage 4.1 S. 3):

«Die steigenden Preise am Spotmarkt und das zunehmende Angebot von interessanten Handelsprodukten führte zu einer markanten Zunahme des Energiehandels innerhalb Europas und der Schweiz. Die geänderten Voraussetzungen haben auch die Tätigkeiten des Elektrizitätswerks der Stadt Bern beeinflusst: Neben den Verkäufen des Überschusses und den Käufen, um den Einsatz der Pumpspeicherverke zu optimieren, wurde mit Strom gehandelt. Mit diesen reinen Handelsgeschäften konnten bei geringem Risiko markante Erträge erwirtschaftet werden.»

Nach der Gründung der Beschwerdeführerin wurde die bestehende gewinnstrebige Handelstätigkeit bewusst weiter ausgebaut und bei vergleichbarem Elektrizitätsverbrauch in der Gemeinde Bern mehr Strom weiterverkauft (vgl. hierzu auch die Abstimmungsbotschaft des Stadtrats von Bern an die Stimmberechtigten betreffend Gemeindeabstimmung vom 23.9.2001: Ausgliederung des Elektrizitätswerks und der Gas-, Wasser- und Fernwärmeversorgung zum selbständigen Gemeindeunternehmen «Städtische Werke Bern (SWB)» [heute: Energie Wasser Bern ; nachfolgend: Abstimmungsbotschaft], S. 7, 12 f. und 16). Aus dem Dargelegten

erhellt, dass die Beschwerdeführerin mit den Stromverkäufen primär eine gewerbliche bzw. gewinnorientierte Tätigkeit ausübt und nicht konkrete öffentliche Zwecke verfolgt.

3.3 Hinzu kommt, dass die streitigen Stromverkäufe ohnehin nicht unter den öffentlichen Zweck der Stromversorgung fallen würden: Die Versorgung der EG Bern mit Elektrizität bedeutet deren Lieferung an Endverbraucherinnen und Endverbraucher, die den Strom für ihren Eigenbedarf benötigen. Zwar setzt eine solche Stromversorgung die vorgängige Strombeschaffung durch das Versorgungsunternehmen voraus. Dieses muss aber nicht selber für die Produktion einer ausreichenden Strommenge besorgt sein, sondern kann die Versorgung namentlich mit Strombezugsrechten und Stromverträgen anderweitig sicherstellen (Weber/Kratz, Elektrizitätswirtschaftsrecht, 2005, § 8 Rz. 8 f. und § 3 Rz. 9 ff.). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin setzt die Erfüllung der öffentlichen Aufgabe der Stromversorgung also keine eigene Stromerzeugung voraus. Soweit ein Unternehmen Elektrizität mit eigenen Kraftwerken selber produziert, verfolgt es nach dem Gesagten keinen öffentlichen Zweck (vgl. BGE 131 II 1 E. 3.4.1; vgl. auch MBVR 1935 S. 25 ff., 29; Irene Blumenstein, a.a.O., Art. 23 N. 16b). Die Beschwerdeführerin produziert in verschiedenen Kraftwerken eigenen Strom und verkauft diesen anschliessend gewinnbringend weiter. Da die Überschüsse kaum auf die fix zugekaufte Elektrizität zurückgehen, sondern primär aus der eigenen flexibleren Produktion stammen, sind die streitbetroffenen Stromverkäufe der Beschwerdeführerin als Teil von deren Stromproduktion anzusehen. Wie diese stellen sie kein notwendiges Mittel für die Stromversorgung der EG Bern dar und dienen deshalb keinem öffentlichen Zweck. Inwiefern diese steuerliche Betrachtungsweise des «Stromhandels» bundesrechtswidrig sein sollte bzw. das Harmonisierungsgebot nach Art. 129 BV verletzen könnte, ist weder ersichtlich noch nachvollziehbar dargetan. Nichts anderes ergibt sich unter dem Gesichtswinkel der Gemeindeautonomie: Der Beschwerdeführerin ist zwar insoweit zuzustimmen, als eine Gemeinde innerhalb der vom übergeordneten Recht gesetzten Grenzen selber bestimmen kann, welche Aufgaben sie wahrnehmen will (vgl. Art. 61 GG). Davon zu unterscheiden ist indes die Frage, ob und inwiefern die Gemeinde für Gewinne aus einer bestimmten Tätigkeit der Steuerpflicht unterworfen ist. Darüber

haben einzig die zuständigen Steuer- bzw. Steuerjustizbehörden in Anwendung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen zu befinden, weshalb die StRK nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet war, den in Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG verwendeten Begriff des öffentlichen Zwecks zu konkretisieren. Von vornherein nicht ankommen kann es insoweit auf das Schreiben des Gemeinderats vom 31. März 2011 an die Beschwerdeführerin (vgl. act. 1C Beilage 21); dass die EG Bern darin selber davon ausgeht, der «Stromhandel» der Beschwerdeführerin diene öffentlichen Zwecken, ist unerheblich.

3.4 Anders als die Parteien und die Vorinstanz annehmen, ist für die Steuerbefreiung nach Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG allerdings nicht entscheidend, ob mit der *Tätigkeit*, die den interessierenden Gewinn abwirft (hier die Stromverkäufe), öffentliche Zwecke verfolgt werden. Vielmehr ist massgebend, ob *Gewinn und Reinvermögen* selber öffentlichen Zwecken dienen. Die Steuerbefreiung nach Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG greift also nicht dann, wenn bei der Erfüllung öffentlicher Zwecke Gewinne anfallen, sondern dann, wenn erzielter Gewinn für solche verwendet wird. Die Herkunft von Gewinnen ist nur im Zusammenhang mit den Gegenausnahmen von Bedeutung, indem Reingewinn, der mit Unternehmungen ausserhalb des Gemeindegebiets oder in Konkurrenz zu Privatunternehmen erzielt wird, nie steuerbefreit ist (E. 4.1 hiernach). Erforderlich ist sodann, dass Gewinn und Reinvermögen dauernd einem öffentlichen Zweck gewidmet und tatsächlich widmungsgemäss verwendet werden. Wird nur ein Teil des erzielten Gewinns zur Finanzierung öffentlicher Zwecke genutzt, so geniesst nur dieser Teilbetrag Steuerbefreiung (MBVR 1947 S. 176 E. 2 [betreffend die amtliche Publikation in Form des Amtsanzeigers]; vgl. zum Ganzen auch Irene Blumenstein, a.a.O., Art. 23 N. 15a-15d sowie MBVR 1934 S. 349 E. 1 f.).

3.5 Hier stellen die in den Jahren 2002 bis 2004 erzielten Gewinne aus Stromverkäufen von rund 9,7 bzw. 4 Mio. Franken (vgl. vorne E. 3.2) nur einen Teil des Unternehmensgewinns der Beschwerdeführerin dar. Weder über die Verwendung dieses Teilbetrags noch über jene des gesamten Unternehmensgewinns ist Genaues bekannt. Über die Gewinnverwendung entscheidet der Gemeinderat der EG Bern auf Antrag des Verwaltungsrats

der Beschwerdeführerin, wobei er insbesondere die Höhe der Ausschüttungen an die EG Bern festlegt (vgl. Art. 25 Abs. 5 ewr). Der Geschäftsbericht des Jahres 2004 enthält in diesem Zusammenhang folgende Informationen (vgl. act. 3C pag. 134 S. 36 ff.): Der Unternehmensgewinn betrug 52,15 Mio. Franken, wovon insgesamt 32,4 Mio. Franken (62 %) an die Stadt Bern ausgeschüttet und der Rest dem «Ökofonds» der Beschwerdeführerin bzw. deren Reserven zugeführt wurde. Letztlich ist also nicht ersichtlich, ob der im Jahr 2004 mit Stromverkäufen erzielte Gewinn im Sinn von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG für einen öffentlichen Zweck verwendet wurde. Weiter fehlen Informationen über die Gewinnverwendung in den Jahren 2002 und 2003, zumal auch die Beschwerdeführerin keine Ausführungen hierzu macht. Damit kann das Verwaltungsgericht nicht abschliessend beurteilen, ob die streitigen Gewinne im Sinn von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG öffentlichen Zwecken dienen. Aufgrund der nachfolgenden Erwägungen kann diese Frage allerdings offenbleiben, wobei mit Blick auf das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Verschlechterungsverbot (vgl. Art. 84 Abs. 2 VRPG; BVR 2010 S. 169 E. 4.1) auch nicht näher erörtert zu werden braucht, inwiefern der übrige Gewinn der Beschwerdeführerin, der nicht aus den streitbetroffenen Stromverkäufen stammt, zu Recht steuerfrei bleibt.

4.

4.1 Die Gemeinden sind gemäss Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG unabhängig davon, ob Gewinn und Reinvermögen öffentlichen Zwecken dienen, für den aus ihren Unternehmungen ausserhalb des Gemeindegebiets stammenden oder (alternativ) in Konkurrenz mit privaten Unternehmen erzielten Reingewinn steuerpflichtig (E. 3.4 hiavor). Diese beiden Gegenausnahmen sind vorab auf die industriellen Betriebe der Gemeinden zugeschnitten, fallen doch als «Unternehmungen» typischerweise Gas- und Elektrizitätswerke, Wasserversorgung, Kehrriktabfuhr und öffentliche Verkehrsbetriebe in Betracht (vgl. Irene Blumenstein, a.a.O., Art. 23 N. 15a und 16). Anders als für die Ausnahmeregelung, bei der die Verwendung der Mittel massgebend ist, bestimmt die Herkunft der Mittel über die Anwendbarkeit der Gegenausnahmen. Der Besteuerung unterliegt dabei der gesamte Rein-

gewinn der ausserhalb des Gemeindegebiets oder in Konkurrenz mit Privatunternehmen ausgeübten Tätigkeit, also der Ertrag, der über die hierfür getätigten Aufwendungen hinaus erzielt wird (vgl. Leuch/Witschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 83 N. 10; Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 5. Aufl. 1987, Art. 23 N. 10; Irene Blumenstein, a.a.O., Art. 23 N. 16a; MBVR 1947 S. 176 E. 2).

4.2 Die erste Gegenausnahme betrifft den Reingewinn, den die Gemeinden, «aus ihren Unternehmungen ausserhalb des Gemeindegebiets [...] erzielen».

4.2.1 Damit werden zum einen Fälle erfasst, in denen eine Gemeindeunternehmung eine Betriebsstätte ausserhalb des Gemeindegebiets unterhält und mit dieser Gewinne erzielt. Als Betriebsstätte gilt dabei eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird (vgl. Art. 5 Abs. 2 StG). Daneben schliesst diese Gegenausnahme auch Konstellationen ein, in denen die Gemeinde lediglich ihre Unternehmertätigkeit auf das Gebiet einer anderen Gemeinde erstreckt, ohne dort eine Betriebsstätte zu begründen (vgl. Irene Blumenstein, a.a.O., Art. 23 N. 16a). In Betracht fallen etwa die Lieferung von Gas, Wasser, Elektrizität und dergleichen in andere Gemeinden (vgl. Leuch/Witschi, a.a.O., Art. 83 N. 10; Hans Gruber, a.a.O., Art. 23 N. 10).

4.2.2 Die Beschwerdeführerin verkaufte im interessierenden Zeitraum 595'410 MWh (2002), 611'951 MWh (2003) bzw. 857'645 MWh (2004) Elektrizität an andere Werke (vgl. vorne E. 3.2). Da sie für Stromlieferungen auf dem Gebiet der EG Bern über ein Monopol verfügte (vgl. Art. 8 Abs. 6 ewr; Beschwerde, S. 44), waren neben ihr unbestrittenermassen keine weiteren Werke auf dem Gemeindegebiet tätig. Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, konnten die Verkäufe überschüssiger Elektrizität folglich nur an Abnehmerinnen und Abnehmer ausserhalb des Gemeindegebiets erfolgen. Es entspricht denn auch einer Zielsetzung der Beschwerdeführerin, ihre Tätigkeit regional und national weiter auszudehnen (vgl. Abstimmungsbotschaft, S. 7). Mit den fraglichen Stromverkäufen an Abnehmer-

werke ausserhalb der EG Bern hat sie ihre gewinnstrebige unternehmerische Tätigkeit (vgl. vorne E. 3.2 f.), der erklärten Zielsetzung entsprechend, über die Gemeindegrenzen hinaus ausgeübt. Der angefallene Reingewinn wurde im Sinn von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG «ausserhalb des Gemeindegebiets» erzielt und ist deshalb steuerbar, selbst wenn er öffentlichen Zwecken dienen sollte.

4.2.3 An diesem Ergebnis vermögen die von der Beschwerdeführerin vorgetragene Einwände nichts zu ändern: Das Argument, eine Begrenzung des Handels auf das Gemeindegebiet könne nicht vorausgesetzt werden, da auch die Produktion der Elektrizität nicht auf dieses Gebiet beschränkt sei, hilft der Beschwerdeführerin nicht. Es fragt sich vielmehr, ob die Gegen Ausnahme von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG nicht bereits darum greifen müsste, weil die Beschwerdeführerin die verkaufte Elektrizität (zumindest teilweise) ausserhalb der Gemeindegrenzen produziert, zumal Stromerzeugung und Stromverkäufe eng zusammenhängen (vorne E. 3.2 f.) und offenbar vorab selber produzierte Elektrizität weiterverkauft wird. Jedenfalls kann es für die Frage, wo der Gewinn aus den Verkaufsgeschäften erzielt wird, nicht allein auf den «Wirkungsbereich» der Stromversorgung innerhalb der EG Bern ankommen. Weiter ist für die Frage nach dem Vorliegen einer Tätigkeit ausserhalb des Gemeindegebiets nicht relevant, dass die strittigen Stromverkäufe an Werke bzw. an Strombörsen und nicht direkt an Endverbraucherinnen und Endverbraucher erfolgten, wie dies im Rahmen der Stromversorgung der Fall wäre. Die fragliche Elektrizität wurde so oder anders an Abnehmerschaft ausserhalb der EG Bern verkauft. Aus demselben Grund kann die Beschwerdeführerin aus der Tatsache nichts zu ihren Gunsten ableiten, dass sie die Verkäufe offenbar von ihren «Büros am Hauptsitz in Bern» aus tätigt. Zum einen bildet das Vorhandensein einer Betriebsstätte ausserhalb der Gemeinde keine zwingende Voraussetzung für die Anwendung der Gegen Ausnahme; zum andern genügt hierfür eine Ausdehnung der Unternehmertätigkeit auf andere Gemeinden bzw. ausserhalb des Gebiets der eigenen Gemeinde. Inwiefern die StRK in diesem Zusammenhang den Sachverhalt unrichtig festgestellt haben sollte, ist daher nicht ersichtlich, wobei sich der entscheidrelevante Sachverhalt ohne weiteres aus den Akten ergibt. Es kann auf die Durchführung des von der Beschwerdeführerin beantragten Augenscheins in ihrer Handelsabteilung

verzichtet werden (vgl. Beschwerde, S. 15). Der entsprechende Beweis-
antrag wird abgewiesen (zur antizipierten Beweiswürdigung statt vieler
BVR 2012 S. 252 E. 3.3.3).

4.3 Nicht steuerbefreit sind Gemeinden ferner für den Reingewinn, «den
sie aus ihren Unternehmungen [...] in Konkurrenz mit privaten Unterneh-
men erzielen». Der Vollständigkeit halber wird hier auch das Vorliegen die-
ser zweiten Gegen Ausnahme geprüft.

4.3.1 Der entsprechende Vorbehalt in Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG fusst auf
dem Gedanken, dass eine unternehmerische Tätigkeit des Staates und von
Anstalten des öffentlichen Rechts in einem bestimmten Markt den gleichen
Wettbewerbsbedingungen unterworfen sein soll wie jene konkurrierender
privater Unternehmen; der Wettbewerb soll nicht durch unterschiedliche
Steuerbelastungen der Akteure auf dem Markt verzerrt werden. Wird ein
mit Privaten im Wettbewerb stehendes Gemeinwesen von der Steuerpflicht
befreit, kann es seine Leistungen auf dem Markt im Vergleich zur steuer-
pflichtigen Konkurrenz günstiger anbieten, was die vorliegende Gegen Aus-
nahme verhindern soll (vgl. Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuer-
befreiungsgrund, in ASA 58 S. 465 ff., 489; Reto Kuster, Steuerbefreiung
von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, 1998, S. 106 f. und 113). Der
Kanton Bern trägt damit dem aus der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 bzw.
Art. 94 BV) abgeleiteten Grundsatz der Wettbewerbsneutralität Rechnung
(vgl. Reto Kuster, a.a.O., S. 172; zur Wettbewerbsneutralität im Zusam-
menhang mit Steuerbefreiungen vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG,
II. Teil, 2004, Art. 56 N. 3; Marco Greter, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kom-
mentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 56
DBG N. 33 und 38; Reto Kuster, a.a.O., S. 106, 126 f. und 171; Markus
Reich, a.a.O., S. 488 ff.; Madeleine Simonek, Steuerbefreiung und Privati-
sierung – Ein Diskussionsbeitrag zur Steuerbefreiung wegen Verfolgung
öffentlicher Zwecke, in Der Schweizer Treuhänder 2000 S. 230 ff., 232 f.;
Marc Richter, Die Steuerbefreiung gemeinnütziger Vereine mit wirtschaftli-
cher Tätigkeit im Bund und im Kanton Zürich, in StR 49/1994 S. 297 ff.,
305). Demnach sind Massnahmen verboten, die den Wettbewerb unter
direkten Konkurrenten verzerren bzw. nicht wettbewerbsneutral sind, na-
mentlich wenn sie bezwecken, in den Wettbewerb einzugreifen, um ein-

zelne Konkurrentinnen oder Konkurrentengruppen gegenüber anderen zu bevorzugen oder zu benachteiligen (vgl. BGE 138 I 378 E. 6, 136 I 1 E. 5.5.2, 125 I 431 E. 4b/aa; VGE 2002/21596 vom 7.5.2014, E. 9.1.1; Reto Kuster, a.a.O., S. 118; Giovanni Biaggini, BV Kommentar, 2007, Art. 27 N. 4 und 23 sowie Art. 94 N. 5). «Private Unternehmen» im Sinn von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG sind typischerweise gleichartige privatrechtlich organisierte Unternehmen, die grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegen und mit dem Gemeinwesen in einem wirtschaftlichen Wettstreit stehen (vgl. Irene Blumenstein, a.a.O., Art. 23 N. 16b; Mathias Flückiger, Die Steuerbefreiung privatisierter Energiewerke wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke bzw. gemeinnütziger Zwecke, in ASA 77 S. 449 ff., 459; MBVR 1947 S. 176 E. 2; zur Besteuerung privatisierter Energiewerke vgl. BGE 131 II 1). Soweit eine Gemeinde aber in einem Monopolbereich tätig ist, fällt eine Konkurrenzsituation zu privaten Unternehmen ausser Betracht (vgl. Leuch/Witschi, a.a.O., Art. 83 N. 10; Hans Gruber, a.a.O., Art. 23 N. 10; vgl. auch Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 90; Reto Kuster, a.a.O., S. 232).

4.3.2 Aufgrund ihrer Monopolstellung in der EG Bern kann sich die Beschwerdeführerin von vornherein nur ausserhalb des Gemeindegebiets in einer Konkurrenzsituation zu privaten Unternehmen befinden. Die Gewinne aus den Stromverkäufen sind nach dem Gesagten denn auch bereits darum steuerbar, weil sie ausserhalb des Gebiets der EG Bern erzielt wurden. Unabhängig davon und selbst dann, wenn der streitbetroffene Gewinn öffentlichen Zwecken dienen sollte, ergibt sich die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin auch daraus, dass die fraglichen Reingewinne in Konkurrenz mit privaten Unternehmen im Sinn von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG erzielt wurden: Die Beschwerdeführerin hat in den Jahren 2002 bis 2004 gewerblich Elektrizität verkauft und damit in erster Linie die Erzielung von möglichst hohen Gewinnen angestrebt (vgl. vorne E. 3.2). Im Strommarkt trat sie neben öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Unternehmen auf (vgl. Weber/Kratz, a.a.O., § 3 Rz. 44 f.; Mathias Flückiger, a.a.O., S. 451), wobei sowohl Letztere als auch die privatisierten Elektrizitätswerke der Gemeinwesen grundsätzlich der Steuerpflicht unterstehen (vgl. vorne E. 4.3.1). Als zusätzliche Anbieterin von Elektrizität unterscheidet sich die Beschwerdeführerin in ihrem gewinnorientierten Verhalten am Markt grundsätzlich nicht von ihrer steuerpflichtigen Konkurrenz; entgegen ihrer Auffassung tritt sie

als zusätzliche Konkurrentin mit gewerblichen Leistungen am Markt auf und steht dort in einem Wettbewerbsverhältnis zu Konkurrentinnen, sodass eine steuerliche Privilegierung zu unerwünschten Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

4.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin für die Gewinne, die sie in den Jahren 2002 bis 2004 mit Stromverkäufen erzielt hat, steuerpflichtig ist. Dies ergibt sich daraus, dass sie zum einen die Gewinne ausserhalb des Gemeindegebiets erzielt und zum andern die Verkäufe in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Konkurrentinnen getätigt hat.

5.

In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob dieses auf Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG gestützte Ergebnis mit den bundesrechtlichen Vorgaben des StHG vereinbar ist. Dieser Erlass bestimmt die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die entsprechende kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist (Art. 1 Abs. 1 StHG). In Art. 23 Abs. 1 StHG werden die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht der juristischen Personen geregelt, wobei gemäss Bst. c das kantonale Recht zu bestimmen hat, inwieweit die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften des Kantons und ihre Anstalten steuerbefreit sind. Damit verfügt der kantonale Gesetzgeber über die Freiheit, die subjektive Steuerpflicht der Gemeinden in Koordination mit der für sein Gebiet geltenden gemeinderechtlichen Ordnung selbständig zu regeln (BVR 2010 S. 389 E. 4.1); er kann dabei eine Steuerbefreiung insbesondere von bestimmten Voraussetzungen abhängig machen (vgl. auch Botschaft des Bundesrats über die Steuerharmonisierung, in BBl 1983 III 109; Marco Greter, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 23 StHG N. 10 f.; Reto Kuster, a.a.O., S. 172). Der Kanton Bern ist entsprechend vorgegangen, indem er die Steuerbefreiung der Einwohnergemeinden und ihrer Anstalten in Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG einerseits nur insoweit gewährt, als Gewinne und Vermögen öffentlichen Zwecken dienen, und andererseits alle Gewinne besteuert, die ausserhalb des Gemeindegebiets oder in Konkur-

renz mit Privaten erzielt wurden. Die Besteuerung der Gewinne, die die Beschwerdeführerin mit Stromverkäufen erzielt hat, erweist sich damit nicht als harmonisierungswidrig.

6.

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, die Steuerverwaltung habe ihr die Steuerbefreiung für den Bereich «Stromhandel» verbindlich zugesichert (Beschwerde, S. 45 ff.).

6.1 Vor dem Hintergrund der Bindung der Steuerbehörden an das Gesetz ist es zwar grundsätzlich ausgeschlossen, mit den Steuerpflichtigen Vereinbarungen zu treffen, die von der gesetzlichen Regelung Abweichen des vorsehen. In der Praxis verständigt sich die Steuerverwaltung aber häufig mit den Steuerpflichtigen über die Umschreibung und Würdigung gewisser für die Veranlagung voraussichtlich relevanter Sachverhaltselemente, um im Veranlagungsverfahren alsdann darauf abzustellen (sog. Ruling). Soweit zulässig haben solche Verständigungen zwar nicht die Wirkung eines verwaltungsrechtlichen Vertrags, binden aber sowohl die Steuer- und Steuerjustizbehörden als auch die Steuerpflichtigen nach Massgabe des verfassungsrechtlichen Grundsatzes von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; Art. 11 Abs. 2 KV; zum Ganzen BGE 141 I 161 E. 3.1; VGE 2009/148/149 vom 15.7.2010, in StE 2011 A 21.14 Nr. 19 E. 3.3 mit zahlreichen Hinweisen). Nach diesem kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, die eine Behörde einer Privatperson erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür bildet, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, die betreffende Person berührende Angelegenheit bezieht, dass die Behörde, welche die Auskunft erteilt hat, hierfür zuständig war oder die betroffene Person sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass Letztere die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass sie im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat, dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestands noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung und dass das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven

Rechts die geschützte private Vertrauensposition nicht überwiegt (vgl. BVR 2013 S. 85 E. 6.1; BGE 137 I 69 E. 2.5, 130 I 26 E. 8.1).

6.2 Im Kontext der Gründung der Beschwerdeführerin kam es zu einer regen Kommunikation zwischen den Parteien, wobei am 19. Februar und 5. Juni 2002 Sitzungen mit Vertretern der Beschwerdeführerin und der Steuerverwaltung stattfanden. Am 27. Februar und 24. Juli 2002 erstellte die Revisionsstelle der Beschwerdeführerin Sitzungsprotokolle und schickte diese auch der Steuerverwaltung zu (vgl. act. 3D pag. 421-417 und 461-454). Letztere liess sich am 10. Mai bzw. 4. Oktober 2002 zu diesen Protokollen vernehmen (vgl. act. 3D pag. 432-430 und 402-401). Nach dem Dafürhalten der Beschwerdeführerin beinhalten die betreffenden Stellungnahmen der Steuerverwaltung eine vertrauensbegründende Auskunft, wonach die Gewinne aus dem Bereich «Stromhandel» ebenfalls steuerbefreit seien. – Wie die Beschwerdeführerin zu dieser Auffassung gelangt, ist nicht nachvollziehbar: Weder in der Stellungnahme der Steuerverwaltung vom 10. Mai noch in jener vom 4. Oktober 2002 werden Stromverkäufe der Beschwerdeführerin explizit erwähnt. Dass die Gewinne aus Verkaufsgeschäften in der als steuerbefreit bezeichneten Stromversorgung mitenthalten sein sollen, beruht allein auf einer Interpretation der einschlägigen Passagen durch die Beschwerdeführerin; eine klare dahingehende Auskunft der Steuerverwaltung, wie sie Voraussetzung für eine Bindungswirkung bilden würde, ist weder ersichtlich noch geltend gemacht. Die Argumentation der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang ist abwegig, wenn sie geltend macht, die Steuerverwaltung könne «nichts» aus dem Umstand «ableiten», dass «der «Stromhandel» in der Korrespondenz nicht ausdrücklich erwähnt» worden sei, zumal sie den Steuerbehörden den vollständigen Sachverhalt unterbreitet habe (vgl. Beschwerde, S. 46). Sie selber ist es, die aus einer angeblichen vertrauensbegründenden Auskunft Rechte ableiten will, nicht die Steuerverwaltung aus dem Fehlen einer solchen. Da sich eine entsprechende Auskunft auch nicht anderswo in den Akten findet, weder ausdrücklich noch implizit, fehlt es hier mithin bereits an einer behördlichen Auskunft, die eine Vertrauensgrundlage bilden könnte. Die Prüfung der weiteren Voraussetzungen für Ansprüche aus dem Grundsatz von Treu und Glauben erübrigt sich deshalb.

7.

Nach dem Gesagten erweist sich das Hauptbegehren als unbegründet. Mit ihrem Eventualbegehren schliesst die Beschwerdeführerin auf Aufhebung des angefochtenen Entscheids unter Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung zur Neufestsetzung der Bemessungsgrundlagen (vgl. vorne Bst. C). Zur Begründung macht sie geltend, soweit der «Stromhandel» nicht vollumfänglich als öffentliche Aufgabe qualifiziert werden könne, sei nur das durch die Steuerbehörden zu bestimmende «Übermass» zu besteuern (vgl. Beschwerde, S. 49). Für die Frage nach dem Vorliegen eines öffentlichen Zwecks im Sinn von Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG ist indes allein die Verwendung der Gewinne aus den Stromverkäufen massgebend (vorne E. 3.4), wobei die Frage, ob die streitbetroffenen Gewinne einer öffentlichen Aufgabe dienen, hier offengelassen werden kann. Es sind ohnehin die gesamten Reingewinne aus den Stromverkäufen aufgrund der in Art. 83 Abs. 1 Bst. c StG geregelten Gegenausnahmen steuerbar (vgl. vorne E. 4). Bei diesen Gegebenheiten besteht kein Anlass, den angefochtenen Entscheid zur Neufestsetzung der Bemessungsgrundlagen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, womit auch das gestellte Eventualbegehren unbegründet ist.

8.

Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig, da sie in Vermögensinteressen betroffen ist (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Mit Blick auf den hohen Streitwert des Verfahrens ist die Gebühr über den Höchstansatz des ordentlichen Tarifs zu erhöhen (vgl. Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 51 Bst. a des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht sind auf Fr. 12'000.-- festzusetzen. Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und 104 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 12'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.