

# Neue Anforderungen an den steuerlichen Querverbund

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**

<b>Inhaltsübersicht</b>	<b>Seite</b>
<b>1 Auch der Einsatz mobiler Blockheizkraftwerke ist möglich</b>	<b>85</b>
<b>2 Öffnung des Freibades nur im Sommer ist unschädlich</b>	<b>86</b>
<b>3 Unmaßgeblich ist, bei welchem Betriebszweig das BHKW bilanziert wird</b>	<b>87</b>
<b>4 Zusammenfassung kann alternativ mit der Sparte Stromverkauf oder Netzbetrieb erfolgen – Energieversorgung umfasst auch Netzbetrieb</b>	<b>87</b>
<b>5 Gewichtigkeit der Verflechtung ist auf beiden Seiten zu prüfen</b>	<b>87</b>
<b>6 Höhe der Steuerersparnis kein geeignetes Merkmal</b>	<b>89</b>
<b>7 Nachweis der Wirtschaftlichkeit mittels VDI-Gutachten – keine Kürzung um EEG-Erträge</b>	<b>89</b>
<b>8 Zusammenfassung</b>	<b>90</b>

Zuletzt hatten wir uns im Geschäftsbericht 2008<sup>1</sup> mit dem Thema „Steuerlicher Querverbund“ beschäftigt. Der Gesetzgeber hatte nach der so genannten Bedburg-Hau-Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH)<sup>2</sup> die bis dahin in den Körperschaftsteuerrichtlinien niedergeschriebenen Grundsätze zum steuerlichen Querverbund in Form von § 4 Abs. 6 in das Körperschaftsteuergesetz (KStG) aufgenommen. Doch wer glaubte, dass damit „alles beim Alten“ bliebe, musste sich in der Praxis häufig eines Besseren belehren lassen. Der nunmehr vorliegende Entwurf eines BMF-Schreibens vom Herbst 2014 gibt jedoch Anlass zu der Hoffnung, dass die darin genannten Anforderungen an den Querverbund im Gegensatz zu den Vorschlägen, die das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Verbänden im Sommer 2012 unterbreitete, für den kommunalen Bereich praktikabel und umsetzbar sind.

Finanzämter verweigerten in den letzten Jahren immer öfter ihre Zustimmung zu den gestellten Anträgen auf verbindliche Auskunft mit der Begründung, dass die im Rahmen eines Treffens der Körperschaftsteuerreferenten der Länder im Jahr 2010 aufgestellten Kriterien nicht erfüllt wären (wirtschaftlicher Vorteil mindestens 10 % des Steuervorteils, Wärme des Bades mindestens zu 50 % aus BHKW).

Bereits im Juli 2012 startete das BMF eine Umfrage bei den Spitzenverbänden mit dem Ziel, einheitliche Kriterien für die steuerliche Zusammenfassung gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG<sup>3</sup> zu schaffen. Dabei wurde auch die Frage aufgeworfen, ob an dem Beschluss des Großen Senats vom 16.01.1967<sup>4</sup> noch festgehalten werden könne.

Nachdem diese Umfrage schon ein paar Jahre zurückliegt, ist es nun an der Zeit, den Finanzämtern und den betroffenen Betrieben eine für längere Zeit gültige und mit klaren und in vielen Fällen erfüllbaren Anforderungen ausgestattete Handlungsanweisung zu geben. Dabei darf man nicht übersehen, dass bei Anwendung der neuen Kriterien nicht mehr alle Querverbände aus der Zeit vor der BFH-Entscheidung vom 22.08.2007<sup>5</sup> eine Chance auf Anerkennung bzw. Fortbestand haben werden. Aber darauf haben Steuerzahler egal welcher Couleur oder Rechtsform ohnehin keinen Anspruch.

Im Nachfolgenden nehmen wir zu den Einzelheiten des Entwurfs näher Stellung. Vorausschicken wollen wir den Hinweis, dass die Errichtung eines Blockheizkraftwerkes der häufigste in der Praxis anzutreffende Fall, aber nicht der einzig mögliche Weg zur Herstellung eines steuerlichen Querverbundes ist.

## **1 Auch der Einsatz mobiler Blockheizkraftwerke ist möglich**

Die in der Praxis am häufigsten anzutreffende „Variante“ des steuerlichen Querverbundes betrifft die Verflechtung von defizitären Bäderbetrieben mit gewinnbringenden Versorgungssparten mittels Blockheizkraftwerk (BHKW). Dieses liefert seine Wärme an das Bad und überlässt den nicht im Bad benötigten (Überschuss-)Strom der Sparte Stromversorgung. Dabei kommt nach unserer Erfahrung zu 95 % ein stationäres BHKW zum Einsatz. Im Bereich von Freibä-

---

<sup>1</sup> Geschäftsbericht 2008, S. 226 ff.

<sup>2</sup> BFH-Urteil vom 22.08.2007 – I R 32/06, BStBl II 2007 S. 961

<sup>3</sup> eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung voninigem Gewicht

<sup>4</sup> BStBl III 1967 S. 240

<sup>5</sup> a. a. O.

dern machen jedoch mobile BHKWs Sinn, da neben der technischen Verflechtung (BHKW produziert Strom für die Stromversorgung und Wärme für das Bad in einem Arbeitsgang) auch eine wirtschaftliche Verflechtung erforderlich ist. Denn der Betrieb eines BHKW erfordert für seine Wirtschaftlichkeit entsprechende Laufzeiten, welche bei Einsatz eines stationären BHKW bei einem Freibad nur höchst selten realisierbar sind.

Dies hat auch das BMF erkannt und nimmt hierzu in seinem Entwurf wie folgt Stellung:

*„Ein mobiles BHKW ist wie ein stationäres BHKW grundsätzlich geeignet, im Einzelfall die Zusammenfassung eines Bades (aber auch einer anderen Einrichtung, die Wärme- und Strombedarf hat, z.B. eine Stadthalle) mit einem Energieversorgungs-BgA zu begründen. Maßstab für eine hinreichende tatsächlich technisch-wirtschaftliche Verflechtung der beiden Einrichtungen, die nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG zusammengefasst werden sollen, ist dabei die vom mobilen BHKW abgegebene Wärmemenge. Die Zusammenfassung setzt voraus, dass das mobile BHKW mehr als 50 % seiner **Wärmeleistung**<sup>6</sup> im Jahr an das Bad abgibt. Die übrigen Zusammenfassungsvoraussetzungen müssen daneben auch erfüllt sein.*

*Die Aufwendungen für das mobile BHKW in Zeiten, in denen es nicht bei der zusammenzufassenden Einrichtung (z. B. beim Bad) eingesetzt wird, sind für die Einkommensverrechnung der zusammenzufassenden Einrichtungen nach sachgerechtem Schlüssel auszuscheiden.“*

[Hervorhebung und Fußnote nicht im Originaltext]

Ein mobiles BHKW, das z. B. von Mai bis September (5 Monate) im Freibad eingesetzt wird und von Oktober bis April (7 Monate) eine Schule beheizt, ist geeignet, einen steuerlichen Querverbund zu begründen, wenn mehr als die Hälfte der vom BHKW ganzjährig erzeugten Wärme an das Bad abgegeben wird. Die zeitliche Komponente spielt dabei keine Rolle. Hintergrund der Forderung ist, dass ein mobiles BHKW durch Verwendung in zwei unterschiedlichen Betrieben gewerblicher Art (BgA) **nicht für beide BgA zum Querverbund** führen kann.

## 2 Öffnung des Freibades nur im Sommer ist unschädlich

Dazu enthält der Entwurf des BMF folgende Äußerung:

*„Der Zusammenfassung eines Energieversorgungs-BgA mit einem Freibad-BgA mittels BHKW steht nicht entgegen, dass das Freibad nur in der Sommersaison für Badegäste geöffnet ist.“*

Hiermit macht das BMF deutlich, dass auch ein nur saisonal betriebener BgA querverbunds-fähig ist, wenn er die Kriterien der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung erfüllt. Ohne diese Möglichkeit hätte sich der Einsatz eines mobilen BHKW in der Regel erübrigt.

---

<sup>6</sup> Wie der Verband kommunaler Unternehmen e. V. (VKU) in Erfahrung bringen konnte, ist mit dem Begriff „Wärmeleistung“ die vom BHKW an das Bad abgegebene Wärme in kWh, also die Arbeit (abgegebene Wärmemenge) gemeint, nicht die thermische Leistung des BHKW in kW.

### **3 Unmaßgeblich ist, bei welchem Betriebszweig das BHKW bilanziert wird**

Dazu der Entwurf des BMF:

*„Die bilanzielle Behandlung des BHKW ist kein für die Zusammenfassung nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG maßgebliches Kriterium.“*

Die Anerkennung des steuerlichen Querverbundes hängt somit nicht davon ab, ob das BHKW beim Bad oder bei der Stromversorgung bilanziert wird. Diese in der Praxis häufig diskutierte Frage wird damit zugunsten der Betriebe geklärt.

### **4 Zusammenfassung kann alternativ mit der Sparte Stromverkauf oder Netzbetrieb erfolgen – Energieversorgung umfasst auch Netzbetrieb**

Während es bis 1998 nur eine einzige Sparte Stromversorgung gab, ist seit der Liberalisierung des Strommarktes zu unterscheiden zwischen den „Untersparten“ Stromerzeugung, Netzbetrieb und Stromverkauf.

Wie das BMF klarstellt, kann ein steuerlicher Querverbund nur zu den Sparten Netzbetrieb oder Stromverkauf hergestellt werden. Nur diese Bereiche gelten als Energieversorgung.

*„Als Energieversorgungs-BgA, der für die Zusammenfassung mit einem Bad-BgA mittels BHKW nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG geeignet ist, kommen nur Elektrizitätsversorgungsunternehmen i. S. d. § 3 Nummer 2d EEG (Endkunden-Versorger) oder Netzbetriebsunternehmen in Frage. Ist eine derartige Tätigkeit mit anderen Tätigkeiten in einem BgA zusammengefasst worden, ist nach den Grundsätzen von Rdnr. 5 des BMF-Schreibens vom 12. November 2009, BStBl I S. 1303 zu prüfen, ob dies ein BgA-Elektrizitätsversorgungsunternehmen oder ein BgA-Netzbetrieb ist.“*

Somit kann ein Querverbund auch dann hergestellt werden, wenn eine Kommune neben einem Bad nur ein Stromnetz betreibt, ohne selbst Endkunden zu versorgen. Der Begriff „Energieversorgungs-BgA“ ist daher nicht wörtlich zu nehmen.

### **5 Wichtigkeit der Verflechtung ist auf beiden Seiten zu prüfen**

Ob die technisch-wirtschaftliche Verflechtung von ausreichendem Gewicht ist, ist auf Ebene beider Betriebszweige zu prüfen, also sowohl auf Ebene des Bades als auch auf Ebene des Versorgungsbetriebs.

*„Das Tatbestandsmerkmal der Wichtigkeit ist bei beiden Einrichtungen, die nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG zusammengefasst werden sollen, zu prüfen. Soll ein Bad mittels BHKW mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden, ist aus Sicht des Bades das Merkmal der Wichtigkeit erfüllt, wenn die vom BHKW erzeugte Wärme zu mindestens 80 % an das Bad geliefert wird. In Fällen eines mobilen BHKW ist der Schwellenwert der Zeit-*

spanne zu prüfen, in der das BHKW beim Bad betrieben wird. Aus Sicht des Energieversorgungs-BgA ist das Merkmal der Gewichtigkeit erfüllt, wenn die vom BHKW erzeugbare Stromkapazität (elektrisch installierte Leistung)<sup>7</sup> den Eigenbedarf des Bades an Strom um mindestens 20 % übersteigt.“ [Fußnote nicht im Originaltext]

a) Auf Seiten des Bades

Auf Seiten des Bades liegt eine Verflechtung von ausreichendem Gewicht vor, wenn das BHKW mindestens 80 % seiner erzeugten Wärme an das Bad abgibt. Problematisch sind die Fälle, in denen Stadtwerke eine Wärmeversorgung betreiben und das BHKW sowohl der Beheizung des Bades als auch der Wärmeerzeugung für die Nahwärmekunden dient. Hier wären gegebenenfalls zwei einzelne BHKWs zu errichten, von denen nur eines die Wärmeversorgung für das Bad übernimmt. In der Praxis dürfte der Betrieb zweier kleinerer BHKWs unwirtschaftlicher sein als der Betrieb einer größeren Einheit. Wir raten daher dazu, im Einzelfall das Gespräch mit dem örtlichen Finanzamt zu suchen und gegebenenfalls die nicht ganz so wirtschaftliche Variante (zwei getrennte BHKWs) zu wählen.

b) Prüfung der 80 %-Grenze bei mobilem BHKW

Bei der Prüfung der Frage, ob 80 % der erzeugten Wärme an das Bad abgegeben werden, ist bei Einsatz eines mobilen BHKW auf den Zeitraum abzustellen, in dem es tatsächlich beim Bad betrieben wird. Die verwendete Formulierung des BMF sollte unseres Erachtens zur Vermeidung von Missverständnissen wie folgt lauten:

*„In Fällen eines mobilen BHKW ist der Schwellenwert **von 80 % während** der Zeitspanne zu prüfen, in der das BHKW beim Bad betrieben wird.“*

c) Gewichtigkeit auf Seiten des Versorgungsbetriebs – nicht nur gelegentliche Einspeisung ins Netz

Aus Sicht des Versorgungsbetriebs ist die Verflechtung gewichtig, wenn das BHKW (bei mobilem BHKW in der Zeit, in der es etwa beim Bad eingesetzt wird) mindestens 20 % mehr Strom erzeugt, als im gleichen Zeitraum im Bad verbraucht wird. Eine gelegentliche eventuell nur stundenweise Erzeugung von Überschussstrom reicht zukünftig nicht mehr aus.

Empfehlung:

Da der Strombedarf des Bades auch bei sorgfältiger Planung über mehrere Jahre nur schwer prognostizierbar ist, sollte hier eine „Sicherheitsreserve“ eingeplant werden.

---

<sup>7</sup> Wie der VKU in Erfahrung bringen konnte, ist mit dem Begriff „elektrisch installierte Leistung“ der vom BHKW erzeugte Strom in kWh, also die Arbeit gemeint, nicht die elektrische Leistung des BHKW in kW.

d) Besonderheit bei Zusammenfassung mehrerer Bäder (Kettenzusammenfassung)

Existiert ein BKHW nur bei einem Bad, sollen aber weitere Bäder, die im Verhältnis zu dem einen Bad als gleichartige Einrichtungen im Sinne des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG gelten, mit den Versorgungssparten verbunden werden, ist nach Auffassung des BMF Folgendes zu beachten:

*„Sind mehrere Bäder in einem Bad-BgA zusammengefasst, und soll dieser Bad-BgA mittels eines bei einem Bad betriebenen BHKW mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden, sind für die Frage, ob die vorstehenden Werte erreicht sind, die Grundsätze in den Rdnm. 5 ff. des BMF-Schreibens 12. November 2009, BStBl I S. 1303, zu beachten.“*

In derartigen Fällen ist zwingend eine vorherige Abstimmung mit dem Finanzamt geboten.

## **6 Höhe der Steuerersparnis kein geeignetes Merkmal**

Sehr zu begrüßen ist die Auffassung des BMF, dass die mit der Herstellung eines steuerlichen Querverbundes verbundene Steuerersparnis kein taugliches Merkmal für die Feststellung der Gewichtigkeit der Verflechtung sein kann. Zu sehr können die Ergebnisse sowohl in den Bädern als auch in den Versorgungsbetrieben schwanken, auch wenn im Versorgungsbereich die nunmehr auch steuerliche Anerkennung von Rückstellungen (Stichwort Mehrerlösabschöpfung, periodenübergreifende Saldierung) eine Verstetigung der Steuerbilanzgewinne erwarten lässt. Aber ein „schlechtes Jahr“ im Bad könnte im Einzelfall für ein einzelnes Jahr den Querverbund scheitern lassen.

## **7 Nachweis der Wirtschaftlichkeit mittels VDI-Gutachten – keine Kürzung um EEG-Erträge**

Die bisher besprochenen Kriterien – mindestens 80 % Wärmeabgabe an das Bad und Stromproduktion mindestens 20 % über Gesamtbedarf beim Bad – betrafen die technische Verflechtung. Selbstverständlich ist auch die Wirtschaftlichkeit des BHKW-Betriebs gegenüber einer herkömmlichen Kesselheizung und dem Bezug des gesamten Stroms aus dem öffentlichen Netz notwendig und nachzuweisen. Dies geschieht regelmäßig mittels Gutachten nach VDI 2067.

Zur Vermeidung späterer Diskussionen stellt das BMF klar, dass EEG-Vergütungen bei der Wirtschaftlichkeitsberechnung Betriebseinnahmen bleiben.

*„Sind in dem Gutachten Zahlungen Dritter (z. B. Erlöse nach dem EEG) oder Vorteile aus bestehenden Regelungen (z. B. Entlastungen bei der Stromsteuer) berücksichtigt worden, sind diese Einflüsse auf die Wirtschaftlichkeit nicht für Zwecke des § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG zu bereinigen.“*

## **8 Zusammenfassung**

Seit der Festschreibung des steuerlichen Querverbundes im Körperschaftsteuergesetz im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 sind nun über sechs Jahre vergangen. Dieser Zeitraum war im Bereich des steuerlichen Querverbundes geprägt durch ständige Unsicherheit bzw. eine ablehnende Haltung der Finanzverwaltung zu Anträgen auf verbindliche Auskunft.

Daher war es nicht nur an der Zeit, eine (bundeseinheitliche) Regelung zu erlassen, sondern vor allem eine praxistaugliche Lösung zu suchen. Diese Forderungen erfüllt der vorgelegte Entwurf des BMF aus unserer Sicht – zumindest für diejenigen Querverbünde, die mittels BHKW hergestellt werden.