

IV C 2 - S 2706/08/10004:004

- ENTWURF -

**Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art  
nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG;  
Zusammenfassung mittels eines Blockheizkraftwerks (BHKW)**

Nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG können Betriebe gewerblicher Art (BgA) zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes sind bei der Zusammenfassung mittels eines Blockheizkraftwerks stets die Verhältnisse des Einzelfalls maßgebend. Bei der Beurteilung des Einzelfalls sind insbesondere folgende Grundsätze zu beachten:

- 1 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 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.

- 2 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.

- 3 Die bilanzielle Behandlung des BHKW ist kein für die Zusammenfassung nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG maßgebliches Kriterium.
- 4 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.
- 5 Das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit 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 Gewichtigkeit erfüllt, wenn die vom BHKW erzeugte Wärme zu mindestens 80 % an das Bad geliefert wird. In Fällen eines mobilen BHKW ist der Schwellenwert in der Zeitspanne 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) den Eigenbedarf des Bades an Strom um mindestens 20 % übersteigt.  
  
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 Rdnrn. 5 ff. des BMF-Schreibens 12. November 2009, BStBl I S. 1303, zu beachten.
- 6 Die Höhe der Steuerersparnis ist kein Kriterium, welches das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit begründen kann.
- 7 Die Frage, ob das BHKW wirtschaftlich ist, ist mittels VDI-Gutachten nachzuweisen. 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 Die Zusammenfassung nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG mittels eines BHKW ist erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme des BHKW anzuerkennen.

- 9 Vorgenannte Grundsätze gelten im Hinblick auf § 8 Absatz 9 bzw. § 15 Satz 1 Nummer 5 KStG entsprechend, wenn die „zusammenzufassenden“ Tätigkeitsbereiche in einer Eigengesellschaft oder in Eigengesellschaften betrieben werden.
- 10 Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Auf Antrag wird es jedoch nicht beanstandet, wenn bei Zusammenfassungen, in denen die Inbetriebnahme des BHKW bis zum 31. Dezember 2015 erfolgt, die bisher geltenden Grundsätze zur Anwendung kommen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.