



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

DATUM 11. Mai 2016

BETREFF **Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach  
§ 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG mittels eines Blockheizkraftwerks**

BEZUG

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

DOK **2016/0440570**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

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 und der Länder sind bei der Zusammenfassung mittels eines Blockheizkraftwerks (BHKW) 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 Sporthalle) mit einem Energieversorgungs-BgA zu begründen. Maßstab für eine hinreichende tatsächliche 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 Wärmemenge 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 zusammenfassenden Einrichtung (z. B. beim Bad) eingesetzt wird, sind für die Einkommensverrechnung der zusammenfassenden 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. § 5 Nummer 13 EEG, die überwiegend Letztverbraucher versorgen, oder Netzbetriebsunternehmen in Frage. Ein solcher Energieversorgungs-BgA liegt auch dann vor, wenn dieser BgA mit anderen BgA, die andere Tätigkeiten als Elektrizitätsversorgung oder Netzbetrieb ausüben, zusammengefasst worden ist. Die Tätigkeit der Elektrizitätsversorgung oder des Netzbetriebs darf dabei nicht von untergeordneter Bedeutung sein.
5. Das Tatbestandsmerkmal der gegenseitigen Gewichtigkeit ist bei beiden Einrichtungen, die nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG zusammengefasst werden sollen, zu prüfen. Soll ein Bad-BgA mittels BHKW mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden, ist dieses Tatbestandsmerkmal beispielsweise unter folgenden Bedingungen als erfüllt anzusehen:
  - Aus Sicht des Bad-BgA:  
Die Gewichtigkeit ist gegeben, wenn das BHKW der Abdeckung des thermischen Grundlastbedarfs des Bades des Bad-BgA dient, das an das BHKW angeschlossen ist. Dies ist der Fall, wenn mit der gelieferten Wärme mindestens 25 % des sich nach dem VDI-Gutachten ergebenden Gesamtwärmebedarfs dieses Bades abgedeckt werden. In Fällen eines mobilen BHKW ist der Schwellenwert in der Zeitspanne zu prüfen, in der das BHKW beim Bad-BgA betrieben wird.
  - Aus Sicht des Energieversorgungs-BgA:  
Die Gewichtigkeit ist gegeben, wenn das BHKW über eine elektrisch installierte Leistung von mindestens 50 kW verfügt.

6. Die Höhe der Steuerersparnis ist kein Kriterium, welches das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit begründen kann.
7. Eine zulässige Zusammenfassung setzt voraus, dass das BHKW wirtschaftlich ist. Der Steuerpflichtige kann hierzu ein VDI-Gutachten vorlegen. 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. Die Finanzverwaltung ist berechtigt, für den Nachweis der Wirtschaftlichkeit an Stelle des VDI-Gutachtens die Vorlage einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahme-Überschussrechnung (Prognose) zu verlangen.
8. Das BHKW muss dem BgA-Bad dienen. Dies ist nicht der Fall, wenn neben der Wärmeabgabe des BHKW an den Bad-BgA eine Wärmeabgabe an Dritte (z. B. Wohngebäude im Umfeld des Bades) vorgenommen wird und das BHKW auch ohne den Bad-BgA noch wirtschaftlich wäre.
9. 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.

Vorgenannte Grundsätze gelten im Hinblick auf § 8 Absatz 9 bzw. § 15 Satz 1 Nummer 5 KStG entsprechend, wenn die „zusammenzufassenden“ Tätigkeitsbereiche in Kapitalgesellschaften i. S. d. § 8 Absatz 7 KStG betrieben werden.

Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Auf Antrag wird es jedoch nicht beanstandet, wenn bei Zusammenfassungen, in denen das BHKW vor dem 1. Januar 2017 in Betrieb genommen wird, die bisher geltenden Grundsätze angewandt werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.