

Kommunale Unternehmen in Recht, Steuern und Beratung ***Teil 7: Querverbund – 2. Teil***

Sehr geehrte Damen und Herren,

bekanntlich hatte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) am 11. Mai 2016 ein Anwendungsschreiben zur Zusammenfassung von verschiedenen Betrieben gewerblicher Art (BgA) mittels Blockheizkraftwerk (BHKW) veröffentlicht. Im Wesentlichen geht es dabei um die Frage, unter welchen Voraussetzungen Bäder in den steuerlichen Querverbund einbezogen werden können. Dies erfolgt ganz regelmäßig über ein BHKW, das im Bad betrieben wird. Das Anwendungsschreiben ist insgesamt, nachdem über mehrere Jahre verschiedene Entwürfe mit den kommunalen Spitzenverbänden kontrovers diskutiert wurden, positiv und weitgehend praktikabel ausgefallen. Dennoch bleiben bei dem Anwendungsschreiben verschiedene Fragen offen.

Nunmehr wurde hierzu eine Arbeitshilfe der Oberfinanzdirektion (OFD) Karlsruhe vom 27. März 2017 veröffentlicht, die sich mit der Auslegung einiger dieser offenen Fragestellungen des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 befasst. Die Arbeitshilfe enthält dabei aus unserer Sicht diverse hilfreiche Auslegungshinweise. Auf einige Punkte wird nachfolgend näher eingegangen.

Einschätzung der OFD Karlsruhe zu den erforderlichen Eigenschaften des Energieversorgungs-BgA

Das BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 hatte zwar klargestellt, dass für die Anerkennung als Energieversorgungs-BgA entweder ein Stromvertrieb (Versorgung von überwiegend Letztverbrauchern) oder ein Stromnetzbetrieb vorliegen muss. Unklar blieb hier aber insbesondere, welche quantitativen und/oder qualitativen Anforderungen an den Stromvertrieb zu stellen sind.

Hier äußert sich die Arbeitshilfe erstmals dahingehend, dass Letztverbraucher hierbei jeder ist, der den gelieferten Strom selbst verbraucht und nicht an Dritte weiterliefert. „Überwiegend“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass mehr als 50 % des gesamten Stroms von dem Energieversorgungsunternehmen an solche Letztverbraucher geliefert werden muss.

Bemerkenswert ist, dass es auf die Anzahl der Letztverbraucher nicht ankommt, so dass auch ein einziger Letztverbraucher ausreicht.

Falls das Energieversorgungsunternehmen noch andere Versorgungssparten hat (z. B. Gasversorgung), ist dies unschädlich, wenn die Stromversorgung nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. Davon ist auszugehen, wenn der Umsatz aus der Stromversorgung mindestens 10 Pro-

zent des Umsatzes des gesamten Energieversorgungsunternehmens be-
trägt.

Fazit: Insbesondere wegen der bemerkenswerten Klarstellung, dass es auf die Anzahl der Letztverbraucher nicht ankomme, dürfte es sich für Kommunen, die ein Bad betreiben, aber derzeit noch nicht über eine „Stromsparte“ verfügen, lohnen, nähere Prüfungen anzustellen. Die Ausführungen legen durchaus nahe, dass auch der Aufbau eines Stromvertriebs in sehr überschaubarem Umfang lohnenswert sein kann, um die Nutzung der Bäderverluste zu erreichen.

„Stromversorgungs- Mitunternehmer- BgA/Sparte“

Exkurs zum Vorliegen eines Stromversorgungs-BgA – Stromsparte aufgrund Personengesellschaftsbeteiligung

Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft begründet auf Ebene der juristischen Person des öffentlichen Rechts einen BgA (regelmäßig „Beteiligungs-BgA“ oder „Mitunternehmer-BgA“ genannt). In unserer Beratungspraxis haben wir nunmehr in Einzelfällen gegenüber der Finanzverwaltung durchgesetzt, dass dieser Mitunternehmer-BgA ein Stromversorgungs-BgA ist, sofern die Personengesellschaft Stromnetzbetreiber im Sinne der Ziffer 4 des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 ist.

Gleiches gilt, wenn die Beteiligung an der Personengesellschaft nicht von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern von einer Kapitalgesellschaft (z. B. einer GmbH) gehalten wird. Analog zu den vorstehenden Ausführungen führt dann die Beteiligung an der Personengesellschaft auf Ebene der GmbH zu einer Stromversorgungssparte im Sinne des § 8 Abs. 9 KStG, die wiederum mit der Bädersparte zusammenfassbar ist.

Weitere Einzelheiten sind diesbezüglich noch unklar und sollten mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden. So sind u. a. noch folgende Punkte unbeantwortet:

- 1. Ist es für die Zusammenfassung eines „Mitunternehmer-Versorgungs-BgA“ mit einem Bäder-BgA erforderlich, dass die Personengesellschaft das örtliche Stromnetz betreibt, an das das BHKW angeschlossen ist, oder ist es ausreichend, dass irgendein Stromnetz betrieben wird?*
- 2. Kommt es auf die Höhe der Beteiligungsquote an der Personengesellschaft an, und wenn ja, welche Beteiligungsquote ist erforderlich?*
- 3. Ist eine bestimmte Kapitalhöhe erforderlich?*

4. *Spielt, wenn der Mitunternehmer noch andere Versorgungstätigkeiten ausübt, die anteilig auf den Mitunternehmer entfallende Umsatzhöhe eine Rolle? Muss der auf den Mitunternehmer anteilig entfallende Umsatz aus der Stromversorgungstätigkeit in Ansehung der anderen Versorgungstätigkeit die o. g. 10%-Grenze erreichen?*

Die Verflechtung dürfte danach ebenfalls in Betracht kommen, wenn die Personengesellschaft nicht Stromnetzbetreiber, aber auf dem Gebiet des Stromvertriebs tätig ist.

Fazit: Die Anerkennung des Mitunternehmer-BgA als Stromversorgungs-BgA bietet einer Vielzahl von Gemeinden und Stadtwerken, die bisher (noch) nicht im Bereich der Stromversorgung tätig waren, die Möglichkeit, in den Genuss der Verrechnung der Bäderverluste mit den übrigen Versorgungsgewinnen zu kommen.

Insbesondere Gemeinden/Stadtwerke, deren Querverbund derzeit noch auf einer Verflechtung zwischen Wasserversorgung und Bäderbetrieb beruht (überholte sog. Durchspül- oder Löschwassertheorie), sollten prüfen, ob hierdurch die Möglichkeit besteht, den steuerlichen Querverbund abzusichern.

Auch die in den letzten Jahren vermehrt eingegangenen Kooperationsmodelle unter Begründung einer gemeinsamen Netzgesellschaft mit einem großen Versorgungsunternehmen bieten nunmehr die Möglichkeit, für den steuerlichen Querverbund nutzbar zu sein.

Einschätzung der OFD Karlsruhe zu den Anforderungen der Wirtschaftlichkeit des BHKW

Eine zulässige Zusammenfassung der Stromversorgungs- mit der Bäder- sparte setzt voraus, dass das BHKW wirtschaftlich ist. Der Nachweis hierzu erfolgt beispielsweise anhand eines sog. VDI 2067 Wirtschaftlichkeitsgutachtens. Dies hat die Gegebenheiten zum Zeitpunkt der Investitionsentscheidung nachzuweisen. Das BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 sieht darüber hinaus vor, dass die Finanzverwaltung (alternativ oder zusätzlich) die Vorlage einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahme-Überschussrechnung verlangen kann.

Bemerkenswert ist insoweit, dass die Auffassungen der Bundesländer hier scheinbar stark divergieren. Während die OFD Karlsruhe in ihrer Arbeitshilfe die Finanzämter bittet, von dieser „neuen“ Möglichkeit keinen Gebrauch zu machen, werden derartige Einnahme-Überschussrechnungen hingegen in anderen Bundesländern vermehrt angefordert.

In der Arbeitshilfe wird ebenso auf die Überdimensionierung eingegangen. Diese ist i. R. der Wärmeerzeugung anzunehmen, wenn das BHKW auch ohne den Bäderbetrieb noch wirtschaftlich betrieben werden könnte. Dies ist unabhängig davon, ob es sich um ein mobiles oder stationäres BHKW handelt. Bei einer Überdimensionierung ist eine Anerkennung der Zusammenfassung nicht möglich.

Zur Überprüfung ist vom Steuerpflichtigen eine Berechnung vorzulegen, aus der sich die Unwirtschaftlichkeit des BHKW bei fehlender Leistungsabnahme des Bäderbetriebes ergibt.

Hervorzuheben sind vor allem die Ausführungen unter 3.5.1.1, aus denen sich eine von der bisherigen Handhabung zugunsten der Unternehmen abweichende Auffassung zur Mitschlepptheorie ergibt. Unter "Mitschleppen" versteht man in dem Zusammenhang Gestaltungen, in denen z. B. mehrere Bäder in den steuerlichen Querverbund einbezogen werden, obwohl nur in einem davon ein BHKW installiert ist. Dieses Bad "schleppt" die Bäder ohne BHKW also quasi "mit" in den Querverbund. Dass dies grundsätzlich möglich ist, ist seit Jahren anerkannt.

Bislang hat die Finanzverwaltung diesbezüglich regelmäßig vertreten, dass für ein solches "Mitschleppen" mehrerer (gleichartiger) Betriebe gewerblicher Art durch einen Betrieb, der mit einem Versorger verflochten ist, die erforderlichen Gewichtskriterien in Bezug auf den gesamten, zusammengefassten Betrieb erfüllt sein müssen. Für die Einbeziehung von mehreren Bädern, bei denen nur in einem Bad ein BHKW steht, würde dies etwa bedeuten, dass das BHKW 25 % des Wärmebedarfs **aller Bäder** (einschließlich der mitgeschleppten Bäder) zumindest theoretisch abdecken muss.

Das aktuelle BMF-Schreiben enthält hierzu jedoch eine Formulierung, die eine deutlich großzügigere Auslegung nahelegt. Danach müssen 25 % des Wärmebedarfs **des Bades eines Bad-BgA** abgedeckt werden, **das an das BHKW angeschlossen ist**. Diesem Wortlaut zufolge wäre es also möglich, im Grunde mehrere Bäder mit nur einem BHKW, das 25 % des Wärmebedarfs des Bades abdeckt, in dem es steht, in den Querverbund aufzunehmen. Diese Formulierung deutet auf eine erhebliche Ausweitung der möglichen Mitschlepp-Gestaltungen hin. Dies jedenfalls für Zusammenfassungen mittels eines BHKW.

In der nun vorliegenden Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe, die mit dem Finanzministerium Baden-Württemberg abgestimmt ist, wird dies nun bestätigt. Demnach enthält das neue BMF-Schreiben aus Sicht der OFD Karlsruhe mit der eindeutigen Formulierung eine Öffnungsklausel gegenüber dem BMF-Schreiben vom 12. November 2009. Dies führt zu einer deutlichen Ausweitung der möglichen Mitschlepp-Gestaltungen. Gleichzeitig wird noch näher auszuloten sein, in welchen Konstellationen

Ausweitung der "Mitschlepptheorie"

die Finanzverwaltung eine missbräuchliche Ausnutzung dieser Öffnungsklausel annimmt.

Weiterhin weist die OFD Karlsruhe auf das bereits im BMF-Schreiben vom 12. November 2009 entscheidende „Gepräge“ des BgA hin. Bei bestehenden Querverbänden mit Bädern soll dies dazu führen, dass nun nicht nachträglich ohne weiteres weitere Bäder ohne BHKW in den alten Querverbund einbezogen werden können. Bei der oben dargestellten, neuen "Mitschlepptheorie" ist vielmehr die **Reihenfolge der Zusammenfassungen** von hoher Bedeutung. Werden in einem ersten Schritt mehrere Bäder wegen Gleichartigkeit zusammengefasst, kann dieser Gesamt-BgA mit nur einem BHKW mit einem Stromversorger zusammengefasst werden, wenn 25 % des Wärmebedarfs des Bades abgedeckt werden, in dem das BHKW steht. Besteht jedoch schon ein Querverbund mit Bädern, gibt diesem zusammengefassten BgA nicht das Bad, sondern der Stromversorger das "Gepräge". Daher können weitere Bäder mit diesem nicht wegen Gleichartigkeit zusammengefasst werden.

In unserer Beratungspraxis hat diese Einschränkung jedoch noch keine Rolle gespielt. Es dürfte sich auch letztlich nur um eine scheinbare bestehende Beschränkung handeln, denn wenn weitere Bäder ohne BHKW in einen bestehenden Querverbund mit Bädern einbezogen werden sollen, wäre es u. E. möglich, den alten Querverbund (kurz) aufzulösen und dann erst die Bäder wegen Gleichartigkeit und anschließend diesen Bäder-BgA mittels BHKW wieder nach den vorgenannten Grundsätzen mit dem Stromversorgungs-BgA zusammenzufassen. Die Finanzämter oder Betriebsprüfer haben sich – soweit für uns ersichtlich – mit dieser Fragestellung daher nie beschäftigt.

Zusammenfassung

Die bereits naheliegende Vermutung der Zusammenfassbarkeit von Sporthallen oder auch „weiterer Einrichtungen mit Strom und Wärmebedarf“ mit einem Energieversorgungs-BgA wird von der OFD Karlsruhe bestätigt.

Insbesondere die Einschätzung der OFD Karlsruhe zur Mitschlepptheorie weicht von der häufig vertretenen gegenteiligen Verwaltungspraxis ab. Möglicherweise könnten hierdurch die bisher mangels BHKW nicht in einen steuerlichen Querverbund integrierten Einrichtungen mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden. Sprechen Sie mit uns, ein prüfender Blick auf Ihren konkreten Sachverhalt könnte sich lohnen.

Im nächsten Teil unserer Herbstserie befassen wir uns mit aktuellen Themen zum Öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV)

Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Nord
Niederlassung Hamburg und Kiel

Jan Philipp Otter

Rechtsanwalt

Tel.: 040 6378-2357

jan.philipp.otter@de.pwc.com

Dr. Erik Ohde

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 040 6378-1316

erik.ohde@de.pwc.com

Ansprechpartner Region West-Nord
Niederlassung Bielefeld, Bremen,
Hannover und Osnabrück

Arnulf Starck

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0511 5357-5735

arnulf.starck@de.pwc.com

Ansprechpartner Region West
Niederlassung Düsseldorf, Essen und Köln

Eike Christian Westermann

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0211 981-1741

eike.christian.westermann@de.pwc.com

Matthias Beier

Steuerberater

Tel.: 0211 981-2473

matthias.beier@de.pwc.com

Ansprechpartner Region Mitte
Niederlassung Frankfurt, Kassel und Mainz

Dr. Michael Bierle

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 069 9585-3856

michael.bierle@de.pwc.com

Harald Maas

Rechtsanwalt

Tel.: 069 9585-5396

harald.maas@de.pwc.com

Antje Probst

Steuerberaterin

Tel.: 069 9585-5025

antje.probst@de.pwc.com



Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Süd
Niederlassung Mannheim und Saarbrücken

Matthias Fischer

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 0621 40069-113
matthias.fischer@de.pwc.com

Markus Morsch

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 0681 9814-110
markus.morsch@de.pwc.com

Ansprechpartner Region Süd
Niederlassung Stuttgart

Thomas Bettenburg

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater
Tel.: 0711 25034-3564
thomas.bettenburg@de.pwc.com

Dr. Michael Klett

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 0711 25034-4260
michael.j.klett@de.pwc.com

Ansprechpartner Region Süd
Niederlassung München und Nürnberg

Karl-Hubert Eckerle

Steuerberater
Tel.: 089 5790-6756
karl-hubert.eckerle@de.pwc.com

Christine Kraupa

Steuerberaterin
Tel.: 0911 94985-317

Ansprechpartner Region Ost
Niederlassung Berlin, Erfurt, Leipzig
und Schwerin

Steffen Döring

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 030 2636-3909
steffen.doering@de.pwc.com

Rainer Schindler

Steuerberater
Tel.: 0341 9856-162
rainer.schindler@de.pwc.com

