

## **Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines Blockheizkraftwerks**

### **1. Grundsatz/Vorbemerkung**

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 KStG unterliegen juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Die jPöR ist Steuersubjekt mit jedem einzelnen ihrer BgA. Folglich ist für jeden einzelnen BgA i. S. d. § 4 KStG – getrennt ein Einkommen zu ermitteln und der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Eine Zusammenfassung der Ergebnisse von einzelnen BgA und somit eine ertragsteuerlich wirksame Ergebnisverrechnung ist nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Diese Voraussetzungen ergeben sich aus § 4 Abs. 6 KStG sowie aus R 4.2 KStR 2015.

Danach ist eine Gewinn- bzw. Verlustverrechnung verschiedener BgA möglich, wenn

- es sich um gleichartige BgA handelt, oder
- zwischen den jeweiligen BgA nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht und die Verflechtung von einigem Gewicht ist, oder
- sog. Querverbandsunternehmen i. S. d. § 4 Abs. 3 KStG vorliegen.

Eine Zusammenfassung mit Hoheitsbetrieben ist steuerlich nicht zulässig (§ 4 Abs. 6 Satz 2 KStG).

### **2. Zusammenfassung von BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG**

Das BMF hat in seinem Schreiben vom 11.05.2016, BStBl 2016 I S. 479, erstmals die Grundsätze zur Zusammenfassung von BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines BHKW dargelegt. Das BMF-Schreiben wird in den nachfolgenden Textziffern kursiv und grau hinterlegt wiedergegeben und mit ergänzenden Hinweisen erläutert.

Da bezüglich einiger Textziffern bereits Auslegungsfragen aufgekommen sind, möchten wir Ihnen mit dieser Arbeitshilfe eine Richtungsweisung an die Hand geben. Hierfür finden sich im Anschluss an einzelne Textziffern ergänzende Erläuterungen.

### **3. BMF-Schreiben vom 11.05.2016 nebst ergänzenden Hinweisen**

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

*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:*

### **3.1. Ziffer 1 des BMF-Schreibens vom 11.05.2016**

*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 zusammenzufassenden Einrichtung (z.B. beim Bad) eingesetzt wird, sind für die Einkommensverrechnung der zusammenzufassenden Einrichtungen nach sachgerechtem Schlüssel auszuscheiden.*

#### **3.1.1 Hinweise zu Ziffer 1**

##### **3.1.1.1. Besonderheit bei mobilen BHKW**

Auch ein mobiles BHKW ist wie ein stationäres BHKW grundsätzlich geeignet, um einen steuerlichen Querverbund herzustellen. Hierfür ist jedoch – neben den weiteren Zusammenfassungsvoraussetzungen ... – erforderlich, dass das mobile BHKW mehr als 50 % der erzeugten Wärmemenge (z.B. an den Bad-BgA) abgibt.

Diese in Ziffer 1 aufgeführte 50 %-Grenze gilt nach dem Wortlaut des BMF-Schreibens lediglich für mobile BHKW. Bei stationären BHKW muss diese Grenze nicht (zusätzlich) geprüft werden; diese sind grundsätzlich immer geeignet, einen steuerlichen Querverbund zu begründen.

##### **3.1.1.2. Aufwendungen des mobilen BHKW**

Aufwendungen des BHKW außerhalb der „Verflechtungszeit“ können dann in der Zusammenfassung bzw. im Querverbund berücksichtigt werden, wenn das BHKW in dieser Zeit in einem anderen Bereich des Querverbunds zum Einsatz kommt.

##### **Beispiel:**

Ein mobiles BHKW beheizt während den Sommermonaten das Freibad und beliefert in den Wintermonaten z.B. ein Altenheim oder eine ähnliche Einrichtung mit Wärme aus dieser Anlage, während ganzjährig der erzeugte Strom vom Versorgungs-BgA in das öffentliche Netz einspeist wird. Die Voraussetzungen für die Zusammenfassung i.S. des BMF-Schreibens vom 11.05.2016 sollen erfüllt sein.

Das BHKW dient vor und nach der Freibadsaison dem Versorgungs-BgA; somit können die Kosten im Querverbund berücksichtigt werden. Auszuscheiden sind dagegen Kosten, die auf die Zeit des Einsatzes im hoheitlichen Bereich bzw. in einem Bereich außerhalb des Querverbundes entfallen. Diese Kosten können aber ggf. in einem anderen steuerpflichtigen Bereich (z.B. in einem anderen BgA) angesetzt werden.

##### **3.1.1.3. Sporthalle**

Nach der Ziffer 1 des o.g. BMF-Schreibens ist es grundsätzlich möglich, eine Zusammenfassung einer Sporthalle mit einem Energieversorgungs-BgA über ein BHKW zu begründen. Eine Sporthalle ist jedoch nur dann in den Querverbund einzubeziehen, wenn diese einen BgA i.S. des § 4 KStG darstellt. Nicht einbezogen werden kann eine Sporthalle, sofern diese der Vermögensverwaltung zuzurechnen ist bzw. ausschließlich hoheitlich (z.B. Schulsportthalle) genutzt wird.

Hinsichtlich der Abgrenzung der wirtschaftlichen von der hoheitlichen Tätigkeit wird auf das BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I S. 1597,<sup>1</sup> verwiesen.

### **3.2. Ziffer 2 des BMF-Schreibens vom 11.05.2016**

*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.*

### **3.3. Ziffer 3 des BMF-Schreibens vom 11.05.2016**

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

### **3.4. Ziffer 4 des BMF-Schreibens vom 11.05.2016**

*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.*

#### **3.4.1. Hinweise zu Ziffer 4**

##### **3.4.1.1. Letztverbraucher**

Geeigneter Letztverbraucher ist jeder, der den vom Energieversorgungsunternehmen (Stadtwerke) gelieferten Strom (nicht nur den Strom aus dem BHKW) selbst verbraucht und nicht lediglich weiterliefert. Nicht geeignet als Letztverbraucher ist daher ein anderer Stromanbieter. Als Letztverbraucher kommen damit z.B. in Betracht: Bürger, Unternehmen, hoheitlicher bzw. vermögensverwaltender Bereich oder ein anderer BgA derselben jPöR oder eine andere jPöR.

Auf die Anzahl der Letztverbraucher kommt es nicht an, so dass auch ein einziger Letztverbraucher ausreicht.

##### **3.4.1.2. Versorgung „überwiegend“ Letztverbraucher**

„Überwiegend“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass mehr als 50 % des gesamten Stroms von dem Energieversorgungsunternehmen an einen unter Tz. 3.4.1.1. geeigneten Letztverbraucher geliefert werden muss.

##### **3.4.1.3. Weitere Versorgungssparte des Energieversorgungsunternehmens**

Wenn das Energieversorgungsunternehmen auch noch eine andere Versorgungssparte hat (z.B. Gasversorgung), ist dies unschädlich, wenn die Stromversorgung nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. Hiervon ist auszugehen, wenn der Umsatz aus der Stromversorgung mindestens 10 % des Umsatzes des gesamten Energieversorgungsunternehmens beträgt.

### **3.5. Ziffer 5 des BMF-Schreibens vom 11.05.2016**

*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*

---

<sup>1</sup> VersorgW 2010, 157, VW-DokNr. 10000254.

*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.*

### **3.5.1. Hinweise zu Ziffer 5**

#### **3.5.1.1. Gewichtigkeit aus Sicht des Bad-BgA, 25 %-Grenze**

Bei der Prüfung der Gewichtigkeitsgrenze ist das Bad maßgebend, das mittels eines BHKW verflochten wird. Die geforderte Gewichtigkeit aus Sicht des Bad-BgA/Bäder-BgA ist dann gegeben, wenn mindestens 25 % des Gesamtwärmebedarfs dieses (einen) Bades abgedeckt ist. Nach dem Wortlaut der Ziffer 5 ist es nicht notwendig, dass das BHKW rechnerisch 25 % des Gesamtwärmebedarfs aller im (zusammengefassten) Bad-BgA befindlichen Bäder abdecken muss. Dies stellt eine Öffnungsklausel zu Rdnr. 5-8 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl S. 1303,<sup>2</sup> dar. Diese Grenze ist unabhängig davon zu prüfen, ob es sich um ein stationäres oder mobiles BHKW handelt.

Hinsichtlich der Besonderheiten bei mobilen BHKW wird auf Tz. 3.1.1.1. sowie Tz. 3.5.1.2. verwiesen.

#### **Ausgangs-Beispiel**

Die Bäder A, B und C der Stadt X sind wegen Gleichartigkeit nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG zu einem Bäder-BgA zutreffend zusammengefasst. Am Bad C soll nun ein stationäres BHKW (elektrisch installierte Leistung mindestens 50 kW) errichtet werden um eine Zusammenfassung wegen enger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mit einem Versorgungs-BgA zu erreichen. Das BHKW gibt mindestens 50 % seiner erzeugten Wärme an das Bad C ab. Ein geringer Anteil der Wärme wird an die Bäder A und B abgegeben. Das BHKW deckt 26 % des Gesamtwärmebedarfs des Bades C sowie den Gesamtwärmebedarf der Bäder A und B zu je 8 %.

#### **Lösung**

Da bei der Frage der Gewichtigkeit zwischen dem Bad C und dem zusammengefassten Bäder-BgA unterschieden wird, ist aus Sicht des Bäder-BgA eine Gewichtigkeit i.S. der Ziffer 5 des o.g. BMF-Schreibens gegeben. Maßgebend ist der Gesamtwärmebedarf des Bades, an welches das BHKW angeschlossen ist (hier Bad C).

#### **Variante**

Beispiel wie oben, aber das BHKW gibt lediglich Wärme an das Bad C ab. Die Bäder A, B und C sind in Größe, Umsatz, Besucherzahl und Wärmebedarf vergleichbar.

---

<sup>2</sup> BMF, Schreiben vom 12.11.2009 - GZ: IV C 7 - S 2706/08/10004, VersorgW 2010, 9, DokNr. 10000181.

### **Lösung**

Es genügt für die Zusammenfassung des zusammengefassten Bäder-BgA mit dem Versorgungs-BgA, dass die Voraussetzungen der Tz. 5 des BMF-Schreibens zwischen dem angeschlossenen Bad C und dem Versorgungs-BgA durch das BHKW erfüllt sind.

#### **3.5.1.2. Gewichtigkeit bei mobilen BHKW**

Vor Prüfung der 25 %-Grenze nach Ziffer 5 ist bei mobilen BHKW zu beachten, dass diese – wie in Tz. 3.1.1.1. aufgeführt – nur dann geeignet sind eine Zusammenfassung zu begründen, wenn das mobile BHKW mehr als 50 % seiner Wärmemenge im Jahr an die Einrichtung abgibt, mit welcher der Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden soll (i.d.R. Bad-BgA).

### **Beispiel**

Die Stadt A stellt ein mobiles BHKW mit einer elektrisch installierten Leistung von mindestens 50 kW zur Unterstützung der Wärmeversorgung in das Freibad A. Das mobile BHKW wird nur für das Freibad genutzt und liefert folglich 100 % seiner erzeugten Jahreswärmemenge an das Freibad A, dies entspricht

- a) 30 % des Wärmebedarfs des Freibads.
- b) 20 % des Wärmebedarfs des Freibads.

### **Lösung**

Das mobile BHKW ist grundsätzlich geeignet, eine Zusammenfassung zwischen Freibad-BgA und Energieversorgungs-BgA zu begründen, da die 50 %-Grenze der Ziffer 1 des o.g. BMF-Schreibens erfüllt ist. Jedoch muss nach Ziffer 5 des o.g. BMF-Schreibens hinsichtlich des Tatbestands der gegenseitigen Gewichtigkeit eine weitere Grenze erfüllt sein, nämlich die Abdeckung von mindestens 25 % des Gesamtwärmebedarfs des Freibades. In Variante a) ist diese weitere Voraussetzung erfüllt. Variante b) erfüllt die Voraussetzung nicht.

#### **3.5.1.3. Geprägetheorie/Mitschlepptheorie**

Für eine weitere Zusammenfassung gelten die Grundsätze der Rdnr. 5-8 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I S. 1303.

### **Beispiel**

Abwandlung des Ausgangs-Beispiels unter Tz. 3.5.1.1.:

Die Stadt X unterhält die Bäder A, B und C (kein einheitlicher Bad-BgA und keine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG). Am Bad C soll nun ein stationäres BHKW (elektrisch installierte Leistung mindestens 50 kW) errichtet werden, um eine Zusammenfassung wegen enger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mit einem Versorgungs-BgA zu erreichen. Das BHKW gibt mindestens 50 % seiner erzeugten Wärme an das Bad C ab, und deckt damit auch mind. 25 % des Gesamtwärmebedarfs des Bades C. Wärme an die Bäder A und B wird nicht geliefert. Nachgehend soll nun eine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG mit dem Verkehrs-BgA erfolgen.

### **Lösung**

Die Voraussetzungen für die Gewichtigkeit sind zwischen dem Versorgungs-BgA und dem BgA Bad C nach Ziffer 5 des o.g. BMF-Schreibens erfüllt. I.d.R. gibt der Versorgungs-BgA dem nunmehr nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefassten BgA das Gepräge. Eine weitere Zusammenfassung

nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG mit einem anderen BgA kann nach Rdnr. 5-8 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 nur dann erfolgen, sofern beide BgA als Verkehrs- oder Versorgungs-BgA anzusehen sind, d.h. von dem jeweiligen Tätigkeitsbereich geprägt sind.

### **Hinweis**

Sofern im ersten Schritt die drei Bäder aufgrund Gleichartigkeit gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG zusammengefasst worden wären, wäre nach den Erläuterungen unter Tz. 3.5.1.1. eine Zusammenfassung aller Bäder mit dem Versorgungs-BgA über § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG möglich. Aufgrund der Nichtzusammenfassung können die Bäder A und B jedoch im vorliegenden Beispielfall nicht mitgeschleppt werden. Wichtig ist somit wie bisher die Reihenfolge der Zusammenfassungen nach § 4 Abs. 6 KStG.

### **3.6. Ziffer 6 des BMF-Schreibens vom 11.05.2016**

*Die Höhe der Steuerersparnis ist kein Kriterium, welches das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit begründen kann.*

### **3.7. Ziffer 7 des BMF-Schreibens vom 11.05.2016**

*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.*

#### **3.7.1. Hinweise zu Ziffer 7**

##### **3.7.1.1. Nachweis der Wirtschaftlichkeit**

Zum Nachweis der Wirtschaftlichkeit ist – wie in der Vergangenheit – die Vorlage eines Wirtschaftlichkeitsgutachtens, das den VDI-Richtlinien (VDI 2067) entsprechen muss, erforderlich. Es wird gebeten, von der Anforderung einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahme-Ausgabenrechnung (Prognose) abzusehen.

##### **3.7.1.2. Zeitpunkt des Wirtschaftlichkeitsnachweises**

Die Wirtschaftlichkeit eines BHKW muss auf den Zeitpunkt der Investitionsentscheidung nachgewiesen werden. In dem VDI-Gutachten müssen die aktuellen sowie die bereits absehbaren künftigen Rahmenbedingungen berücksichtigt sein. Spätere nicht von der jPöR zu vertretende Veränderungen (z.B. gesetzlicher Rückgang der EEG-Vergütung), die sich auf die Wirtschaftlichkeitsberechnung auswirken, sind unbeachtlich. Dagegen können z.B. grundlegende Veränderungen bei den Lieferbeziehungen Anlass für eine Überprüfung der Wirtschaftlichkeit in späteren Jahren sein.

Ich bitte zu beachten, dass die vorstehenden grundlegenden Veränderungen bei den Lieferbeziehungen darüber hinaus auch Auswirkungen für die in Ziffer 1 (50 %-Grenze bei mobilen BHKW) und in Ziffer 5 (25 %-Grenze für sämtliche BHKW) haben. U.U. ist das BHKW aufgrund der Veränderungen dann nicht mehr geeignet, einen steuerlichen Querverbund zu begründen.

Ein gelegentliches Unterschreiten der Grenzen ist jedoch im Einzelfall unschädlich, wenn es hierfür gewichtige Gründe gibt (z.B. Generalsanierung des Bades oder umfangreiche Reparatur des BHKW).

### **3.8. Ziffer 8 des BMF-Schreibens vom 11.05.2016**

*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.*

#### **3.8.1. Hinweis zu Ziffer 8**

##### **3.8.1.1. Wärmeabgabe an Dritte / Stichwort „Überdimensionierung“**

Ein schädliches Lieferverhältnis aufgrund einer Überdimensionierung der Wärmeerzeugung ist erst dann anzunehmen, wenn das mobile oder stationäre BHKW auch ohne den Bäderbetrieb noch wirtschaftlich wäre. Ist dies der Fall, kann eine Anerkennung der Zusammenfassung der BgA nicht erfolgen, da das Bad nicht zwingend für die Wirtschaftlichkeit des Verbundes erforderlich ist.

Zur Überprüfung ist vom Steuerpflichtigen eine Berechnung vorzulegen, aus der sich die Unwirtschaftlichkeit des BHKW bei fehlender Leistungsabnahme des Bäderbetriebes ergibt. Vgl. hierzu auch Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, Az. S 2706 A-16-St 55 vom 16.06.2016, juris.

### **3.9. Ziffer 9 des BMF-Schreibens vom 11.05.2016**

*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.*

### **3.10. Absatz nach Ziffer 9 des BMF-Schreibens vom 11.05.2016**

*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.*

#### **3.10.1. Hinweise zum Anwendungsbereich des o.g. BMF-Schreibens**

##### **3.10.1.1. Über das BMF-Schreiben hinausgehende Fallkonstellationen**

Der Anwendungsbereich von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG wird durch das o.a. BMF-Schreiben vom 11.05.2016 nicht auf die darin angeführten Fallgestaltungen (Bad/Sporthalle – BHKW – Energieversorgungs-BgA) eingeschränkt.

Ob und in welchem Umfang die Grundsätze dieses BMF-Schreibens für andere Fallgestaltungen anzuwenden sind, ist von den Verhältnissen des zugrunde liegenden Einzelfalls abhängig.

##### **3.10.1.2. Kapitalgesellschaften i.S. des § 8 Abs. 7 KStG**

„Kapitalgesellschaften i.S. des § 8 Abs. 7 KStG“ sind Kapitalgesellschaften, an denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf eine oder mehrere jPöR entfällt.

##### **3.10.1.3. Organschaftsfälle**

Für die Anwendung des § 8 Abs. 9 i.V. mit § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG ist es nicht von Bedeutung, ob das BHKW beim Organträger oder bei einer Organgesellschaft angesiedelt ist.

### **3.10.2. Hinweise zur Übergangsregelung**

#### **3.10.2.1. „Altfälle“, Zusammenfassung nach bisherigen Grundsätzen**

In Fällen, in denen eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, ist kein Antrag i.S. des BMF-Schreibens erforderlich. In anderen Fällen ist die Erklärungsabgabe, mit der eine bisher zulässige Zusammenfassung fortgeführt wird, ein konkludenter Antrag auf Anwendung der bisher geltenden Grundsätze.

#### **3.10.2.2. Zeitpunkt des Antrags**

Der Antrag ist zeitlich nicht befristet und kann daher bis zur Bestandskraft der Veranlagung der entsprechenden Bescheide gestellt werden.