



Liebe Leserinnen, liebe Leser,

wir freuen uns, Ihnen die zweite Ausgabe unseres Newsletters „Total kommunal“ übermitteln zu dürfen.

Auch in dieser Ausgabe informieren wir Sie über aktuelle steuerliche und rechtliche Aspekte des kommunalen Aufgabenspektrums. Unsere Expertinnen und Experten aus der Beratungspraxis berichten über aktuelle Themen.

Seit unserer letzten Newsletter-Ausgabe war auch der Gesetzgeber nicht untätig: Das Bundeskabinett hat am 4. Juni 2025 den Entwurf des Gesetzes für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland beschlossen. Die Entlastungen sollen sich mit insgesamt rund 46 Milliarden Euro Steuermindereinnahmen in den Jahren 2025 bis 2029 auswirken.

Konkret umfasst der Gesetzentwurf folgende wesentlichen Punkte:

- Wiedereinführung und Aufstockung der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von 30 Prozent in den Jahren 2025, 2026 und 2027
- Schrittweise Absenkung der Körperschaftssteuer ab 2028 auf 10 Prozent
- Förderung der betrieblichen E-Mobilität durch Einführung einer arithmetisch-degressiven

Abschreibung sowie Anhebung der Bruttolistenpreisgrenze für E-Fahrzeuge

- Ausweitung der Forschungszulage

Die Verabschiedung im Bundestag ist für Ende Juni und die Zustimmung des Bundesrats für Mitte Juli 2025 geplant. Nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens werden wir in unserer nächsten Newsletter-Ausgabe über die Details der Gesetzesänderung informieren.

Wir freuen uns stets über Feedback zum Newsletter. Was können wir verbessern, welche Themen sind für Sie von besonderem Interesse, wie gefällt Ihnen das Format des Newsletters? Schreiben Sie uns gerne unter: newsletter-kommunal@kpmg.com

Wir wünschen Ihnen viel Spaß beim Lesen.



Thomas Schmidt
Director, Public Sector Tax

Inhalt

- 01 Die Besteuerung von Parkgebühren: Ein Überblick
- 02 Bedeutung eines Tax CMS für Kommunen im steuerlichen Wandel
- 03 Achtung bei Verpachtungs- und Betriebsaufspaltungs-BgA
- 04 Umsatzsteuerliche Behandlung des Direktverbrauchs von erzeugter Energie
- 05 Wichtige steuerliche Aspekte bei Anschaffung und Betrieb kommunaler Photovoltaikanlagen
- 06 Der Aufwandspool – eine Möglichkeit für interkommunale Zusammenarbeit?
- 07 Kettenzusammenfassung im steuerlichen Querverbund
- 08 Update für Betreiber von Anlagen erneuerbarer Energien nach Entscheidung des BGH

01 | Die Besteuerung von Parkgebühren: Ein Überblick

Parkgebühren sind ein alltägliches Thema in vielen Städten, das sowohl Autofahrer als auch Stadtverwaltungen betrifft. Dieser Artikel beleuchtet wesentliche steuerliche Aspekte der Erhebung von Parkgebühren und die Unterscheidung zwischen verschiedenen Arten von Parkflächen. Dabei wird auch auf die Herausforderungen eingegangen, die sich aus der steuerlichen Behandlung dieser Einnahmen ergeben.



Parkgebühren: Rechtliche Grundlagen

Städte erheben häufig Parkgebühren auf der Grundlage der Straßenverkehrsordnung (StVO) und spezifischer Gebührenordnungen. Diese Gebühren werden für die Nutzung öffentlicher Parkeinrichtungen erhoben, die mit Parkscheinautomaten ausgestattet sind. Die Kontrolle über die Einhaltung dieser Regelungen erfolgt meist durch das städtische Ordnungsamt, das bei Verstößen Bußgelder verhängt.

Diese Einnahmen aus Parkgebühren sind für viele Städte eine wichtige Einnahmequelle. Die Einnahmen sind jedoch nicht nur eine finanzielle Angelegenheit, sondern werfen auch steuerliche Fragen auf, die sowohl die Ertragsteuer (Körperschafts- und Gewerbesteuer) als auch die Umsatzsteuer betreffen.

Unterscheidung von Parkflächen

Ein zentraler Aspekt bei der Erhebung von Parkgebühren ist die Unterscheidung zwischen unselbstständigen und selbstständigen Parkflächen:

Unselbstständige Parkflächen befinden sich direkt an öffentlichen Straßen. Diese Parkflächen schließen sich in der Regel unmittelbar an die dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen

räumlich an und sind entweder Teil des Straßenkörpers oder weisen im ansonsten normalen Straßenbild im Verhältnis zum Straßenkörper einen nur untergeordneten Umfang auf. Diese Parkräume dienen dem Straßenverkehr.

Einnahmen aus diesen Parkflächen gelten grundsätzlich nicht als ertragsteuerpflichtig, da sie im Rahmen einer hoheitlichen Tätigkeit (§ 4 Abs. 5 KStG) erzielt werden. Der Betrieb von Parkeinrichtungen auf den dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Flächen, ist grundsätzlich nur im Rahmen straßenverkehrsrechtlicher Regelungen des StVG und der StVO möglich. Die Anordnung von Parkzeitbeschränkungen sowie das Aufstellen von Parkscheinautomaten erfolgen dabei auf Grundlage der Straßenverkehrsordnung aus Gründen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung. Von Rechtsprechung und Finanzverwaltung wird demzufolge der Betrieb von Parkuhren und Parkscheinautomaten auf Flächen, die dem öffentlichen Verkehr gewidmet sind, im Rahmen der StVO konsequent als Ausübung öffentlicher Gewalt und damit als hoheitliche Betätigung qualifiziert (vgl. R 4.5 Abs. 4 S. 1 KStR; BFH vom 27.2.2003, BStBl. II 2004, 431).

Selbständige Parkflächen sind hingegen kein Teil des Straßenkörpers. Sie sind durch ihre räumliche Trennung von öffentlichen Straßen gekennzeichnet und können eine eigenständige Einheit bilden. Abhängig von der Organisation und den Umständen des Parkplatzbetriebs werden sie von der Finanzverwaltung häufig als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen, sodass die Parkgebühren der Ertrag- und Umsatzsteuer unterliegen können.

Allerdings ist die tatsächliche steuerliche Behandlung stets von der Einzelfallgestaltung abhängig. Von einer Steuerpflicht ist jedenfalls dann auszugehen, wenn der Parkraumbewirtschaftung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Organisation des Parkplatzbetriebes der Charakter einer gewerblichen Tätigkeit zukommt und sie – bei Überschreiten der Schwellenwerte – einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG begründet. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn die Parkflächen bewacht sind oder eine Schrankenanlage vorhanden ist.

Außerdem hat die Einführung des § 2b UStG, der die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand regelt, zu einer Neubewertung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Parkgebühren geführt. Die Regelung zielt darauf ab, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und die steuerliche Gleichbehandlung von öffentlichen und privaten Anbietern zu gewährleisten. Einnahmen aus der Bewirtschaftung selbständiger Parkflächen unterliegen damit spätestens ab dem 1.1.2027 der Umsatzsteuer (vgl. auch BFH vom 01.12.2011, BStBl. II 2017, 834).

Unterschiedliche steuerliche Behandlung in den Bundesländern

Die Parkraumbewirtschaftung wird derzeit allerdings je nach Bundesland steuerlich unterschiedlich behandelt.

So gehen einige Bundesländer (wie NRW) davon aus, dass diejenigen Städte, die zunächst gegen die Anwendung des § 2b UStG optiert haben, auch mit dem Betrieb selbständiger Parkflächen, die nach den Regeln der StVO betrieben werden,

bislang noch keinen BgA begründen und auch nicht der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Hiernach werden die Parkgebühren selbständiger Parkflächen erst ab dem Jahr 2027 steuerlich relevant (siehe auch Abschn. 2.11 Abs. 12 S. 2 UStAE und Abschn. 2b.1 Abs. 5 UStAE)

Andere Bundesländer sind jedoch teilweise wesentlich restriktiver, wobei wir in der Beratungspraxis eine sehr uneinheitliche Vorgehensweise feststellen.



Handlungsbedarf der Kommunen

Städte sollten daher prüfen, ob sie für die Besteuerung ihrer Parkflächen in der Vergangenheit gegebenenfalls zu wenig oder sogar zu viel Steuern abgeführt haben.

Außerdem muss spätestens zum 1. Januar 2027 feststehen, welche Parkflächen selbständig oder unselbstständig sind. Die Abgrenzung ist nur in der Theorie einfach. Eine individuelle Betrachtung der konkreten örtlichen Verhältnisse ist unserer Einschätzung nach unerlässlich. Nicht selten sind auf den ersten Blick selbständige Parkflächen gegebenenfalls doch als unselbstständig anzusehen.

Zudem sollte nun darauf geachtet werden, dass bereichsübergreifende Parkscheinautomaten für unterschiedliche Parkflächen auch die Zahlung differenzierter Entgelte ermöglichen. Dies war bislang nicht immer erforderlich, wird aber in Zukunft wichtig werden. Das gilt ebenso für die Nutzung von Apps und digitalen Zahlungsmethoden.

Sollte sich bei Überschreitung der BgA-Schwellen außerdem ergeben, dass die Stadt künftig mit Gewinnen aus der Parkraumbewirtschaftung rechnet, ist zu fragen, inwiefern eine Verrechnung dieser Gewinne mit Verlusten aus anderen Bereichen möglich ist.

Fazit

Insgesamt zeigt sich, dass die Erhebung von Parkgebühren weit mehr ist als eine einfache Verwaltungsaufgabe. Die Erhebung von Parkgebühren ist ein komplexes Thema, das sowohl rechtliche als auch steuerliche Aspekte umfasst. Die Unterscheidung zwischen unselbstständigen und selbständigen Parkflächen spielt eine entscheidende Rolle bei der steuerlichen Behandlung der Einnahmen. Dabei ist es wichtig, auch spezifische Regelungen der einzelnen Bundesländer zu berücksichtigen, um eine fundierte Entscheidung zu treffen.

Jedenfalls vor der zwingenden Anwendung des § 2b UStG ab dem 1. Januar 2027 sollte die steuerliche Behandlung von Parkgebühren überprüft werden, um sicherzustellen, dass sie den aktuellen rechtlichen Standards entspricht. Im Zuge dessen sollten sich die Städte sowohl mit den rechtlichen Rahmenbedingungen und den möglichen steuerlichen Konsequenzen als auch mit den tatsächlichen Verhältnissen vor Ort auseinandersetzen.



Eike Christian Westermann

Senior Manager, Public Sector Tax,
KPMG

T +49 69 9587-6813

ewestermann@kpmg.com

02 | Bedeutung eines Tax CMS für Kommunen im steuerlichen Wandel

Der wirtschaftliche Wandel und ein zunehmend komplexes Umfeld bringen für Kommunen erhebliche Risiken mit sich. Ein Tax Compliance Management System (Tax CMS) unterstützt dabei, steuerliche Pflichten zu erfüllen und Risiken frühzeitig zu erkennen. Wie hilft ein Tax CMS Kommunen bei der Umsetzung des § 2b UStG?

Der wirtschaftliche Wandel und ein zunehmend komplexes Umfeld bringen für Unternehmen – und auch für Kommunen – erhebliche Risiken mit sich. Gerade im Steuerbereich ist eine enge Zusammenarbeit zwischen der Steuerabteilung und den Fachbereichen entscheidend, da viele steuerrelevante Entscheidungen außerhalb der Steuerstelle getroffen werden. Ein Tax Compliance Management System (Tax CMS) unterstützt dabei, steuerliche Pflichten strukturiert zu erfüllen und Risiken frühzeitig zu erkennen.

Auch für Kommunen gewinnt ein Tax CMS zunehmend an Bedeutung. Denn im Vergleich zu privatwirtschaftlichen Unternehmen stehen sie vor besonderen steuerlichen Herausforderungen, etwa bei der Abgrenzung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten oder der Umsetzung des § 2b UStG.

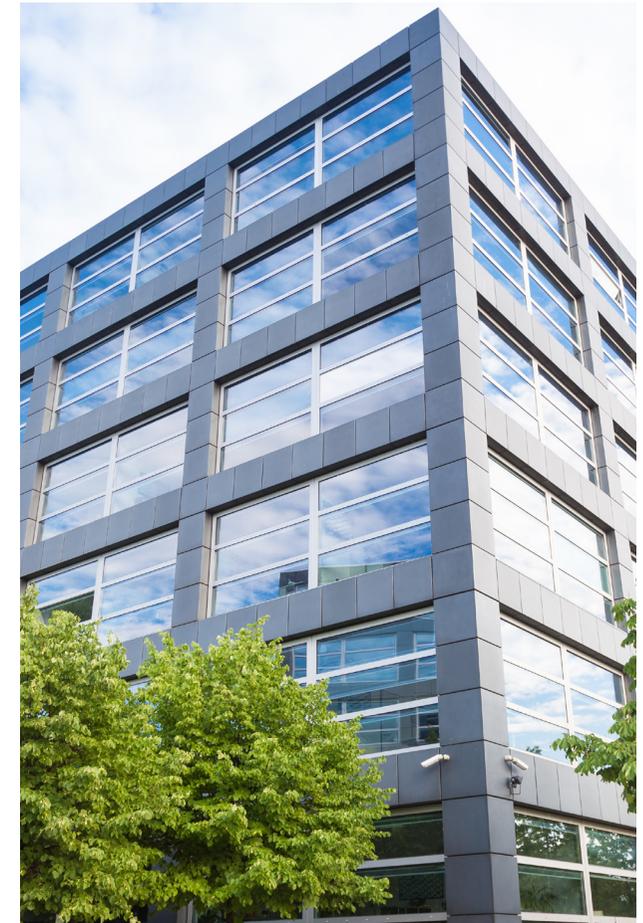
Ein funktionierendes Tax CMS hilft, diese speziellen Anforderungen systematisch zu bewältigen und die eigene steuerliche Verantwortung rechtssicher wahrzunehmen.

Grundlagen und Entstehung des Tax Compliance Management Systems – Rolle des IDW PS 980

Das Tax CMS entstand vor dem Hintergrund zunehmender steuerlicher Haftungsrisiken, insbesondere im Hinblick auf Organisationsverschulden (§ 130 OWiG) und die persönliche Verantwortung von Unternehmensleitern. Unternehmen benötigen heute strukturierte Maßnahmen zur Vermeidung steuerlicher Pflichtverletzungen.

Der Prüfungsstandard IDW PS 980, erstmals veröffentlicht 2011 vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), bildet die Grundlage für die Gestaltung und Prüfung von Compliance-Management-Systemen. Er beschreibt sieben Kernelemente eines wirksamen CMS: Compliance-Kultur, Compliance-Ziele, Compliance-Risiken, Compliance-Programm, Compliance-Organisation, Compliance-Kommunikation, Compliance-Überwachung und Verbesserung.

Zwar wurde der PS 980 ursprünglich nicht speziell für steuerliche Zwecke konzipiert, doch gilt er heute als maßgeblicher Standard für Tax CMS.



Dies wurde durch das BMF-Schreiben vom 23. Mai 2016 bekräftigt, nach welchem ein wirksames Kontrollsystem als Indiz gegen Vorsatz oder Leichtfertigkeit anerkannt wird (BMF vom 23.05.2016; BStBl 2016 I S. 490).

Trends im Bereich Tax CMS

Seit 2016 hat sich somit das Tax CMS zunehmend als fester Bestandteil moderner Unternehmensführung etabliert. Auch bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts wurden vielfach entsprechende Systeme eingeführt. Hintergrund ist das gewachsene Bewusstsein für steuerliche Risiken und die Notwendigkeit präventiver Strukturen.

Ein wesentlicher Treiber dieser Entwicklung ist die zunehmende Aufmerksamkeit von Betriebsprüfungen: Finanzbehörden fragen verstärkt nach dem

Vorhandensein eines steuerlichen Kontrollsystems. Parallel dazu lassen sich immer mehr Betriebe ihre Systeme evaluieren, um die Wirksamkeit und Organisation steuerlicher Prozesse nachzuweisen.

Tax CMS in der Praxis

Nach mehreren Jahren Erfahrung mit der Einführung steuerlicher Kontrollsysteme haben sich in der Praxis bestimmte Grundelemente herauskristallisiert, die für die erfolgreiche Implementierung eines wirksamen Tax CMS unerlässlich sind. Zu diesen zählen insbesondere Richtlinien, Arbeitsanweisungen, Checklisten sowie klar definierte Zuständigkeitsregelungen. Laut IDW Praxishinweis 1/2016 gelten diese Elemente im Sinne des IDW PS 980 als geeignete Bausteine für ein präventiv wirkendes Tax-Compliance-Programm.

Diese Bausteine werden häufig im Rahmen eines Tax-CMS-Projekts erstmalig entwickelt und bilden anschließend ein Maßnahmenbündel, das auf verschiedenen organisatorischen Ebenen eingeführt und angewendet wird. Zentrale Voraussetzung für eine funktionsfähige steuerliche Compliance-Organisation ist dabei die eindeutige Identifikation und klare Abgrenzung von Verantwortlichkeiten, Zuständigkeiten und Schnittstellen innerhalb des Unternehmens.



Fehlende oder unzureichend dokumentierte Zuständigkeitsregelungen in steuerlichen Belangen bergen erhebliche Risiken – etwa Regelungslücken, die zu Verstößen gegen steuerliche Pflichten führen können. Auch eine zu späte oder gar fehlende Einbindung der Steuerabteilung in relevante Entscheidungsprozesse stellt eine potenzielle Schwachstelle dar. Darüber hinaus ergeben sich weitere Risiken aus uneinheitlicher Behandlung steuerlich relevanter Sachverhalte, etwa aufgrund divergierender Meinungen innerhalb der Organisation.

Dies kann zu Entscheidungsverzögerungen, internen Konflikten – insbesondere zwischen Ressorts und Abteilungen –, Effizienzverlusten und einem erhöhten Bedarf an personellen Ressourcen führen.

Nicht zuletzt richtet auch die Finanzverwaltung ihren Fokus zunehmend auf in steuerliche Kernprozesse eingebundene Personen, statt ausschließlich auf die geschäftsführenden Organe. Somit gerät neben der gesetzlich verankerten Gesamtverantwortung von Verwaltungsspitze oder Verwaltungsvorstand auch die operative Durchführungsverantwortung einzelner Fach- und Prozessverantwortlicher verstärkt in den Fokus. Hierzu zählen insbesondere jene Mitarbeitenden, die in Prozesse involviert sind, Informationen liefern oder Entscheidungen vorbereiten. Ihre Rollen und Aufgaben müssen deshalb klar definiert und transparent dokumentiert sein, um steuerliche Compliance im Unternehmen nachhaltig sicherzustellen.

Fazit

Ein Tax-Compliance-Management-System ist angesichts wachsender steuerlicher Anforderungen und Haftungsrisiken heute ein unverzichtbares Instrument für Kommunen und ihre Unternehmen. Es schafft die strukturellen Voraussetzungen für die Einhaltung steuerlicher Pflichten, fördert Transparenz und Verantwortungsbewusstsein und wirkt präventiv gegen Fehler und Regelverstöße.

Der IDW PS 980 bietet dabei einen anerkannten Rahmen zur Ausgestaltung und Prüfung solcher Systeme, auch wenn er ursprünglich nicht speziell für den Steuerbereich entwickelt wurde. Die zunehmende Bedeutung von Betriebsprüfungen, die stärkere Fokussierung auf Prozessverantwortliche sowie der Trend zur Zertifizierung und Standardisierung zeigen: Ein wirksam implementiertes Tax CMS ist ein wesentlicher Baustein moderner Steuer- und Unternehmensführung und Ausdruck gelebter steuerlicher Verantwortung. Dies gilt nicht minder für Kommunen und kommunale Betriebe.



Jens Schuld

Director, Tax,
KPMG
T +49 69 9587-4771
jschuld@kpmg.com

03 | Achtung bei Verpachtungs- und Betriebsaufspaltungs-BgA

Das Erkennen und Erfassen von Betrieben gewerblicher Art (BgA) bildet eine der wichtigsten Voraussetzungen für die korrekte ertragsteuerliche Deklaration der Kommune. Typische bisher unerkannte BgA sind die Sonderformen des Verpachtungs-BgA sowie Betriebsaufspaltungs-BgA, welche auf den ersten Blick als Teil der steuerlich nicht relevanten Vermögensverwaltung erscheinen. Doch der Schein trügt.



Anknüpfungspunkt für die ertragsteuerlich relevante Tätigkeit der Kommune ist grundsätzlich der Betrieb gewerblicher Art („BgA“) nach § 4 Abs. 1 KStG. Dieser ist – solange die Kommune § 2b UStG noch nicht anwendet – ebenso Voraussetzung für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft. Die reine Vermögensverwaltung führt hingegen nicht zur Begründung eines BgA.

Obacht ist jedoch immer dann geboten, wenn ein eingerichteter Betrieb überlassen wird (Risiko des Verpachtungs-BgA) oder eine Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an eine Tochtergesellschaft erfolgt (Risiko des Betriebsaufspaltungs-BgA). Unserer Erfahrung nach lässt sich die Suche nach diesen BgA als eines der „Lieblings-Themen“ der Betriebsprüfung einordnen.

Verpachtungs-BgA

Ein Verpachtungs-BgA liegt nach § 4 Abs. 4 KStG vor, wenn ein BgA selbst überlassen wird. Klassisches Beispiel ist die Verpachtung einer eingerichteten Gaststätte. Hierbei gilt zu beachten, dass für die Prüfung der Gewichtigkeitsgrenze (diese sieht die Finanzverwaltung bei einem nachhaltigen Überschreiten eines Jahresumsatzes von EUR 45.000 als erfüllt an) nicht auf die Einnahmen aus der Verpachtung, sondern auf die Umsätze des Pächters

abzustellen ist. Die Kommune ist also auf entsprechende Informationen des Vertragspartners angewiesen, welche bestenfalls vertraglich im Vorhinein vereinbart werden. In die Gewinnermittlung des BgA fließen dann natürlich nur die eigenen Einnahmen (das heißt in der Regel die Pachteinnahmen) sowie Ausgaben des BgA ein.

Die Verpachtung eines BgA begründet damit auch selbst einen BgA und durchbricht die Grenzen der Vermögensverwaltung. Damit einher gehen die für „normale“ BgA bestehenden Verpflichtungen: Anmeldung des BgA, Erstellung der Gewinnermittlung, Erfassung des Anlagevermögens, Abgabe von Steuererklärungen, Entrichtung einer gegebenenfalls anfallenden Steuer etc.

Zusätzlich gilt zu beachten, dass im Rahmen eines Verpachtungs-BgA erzielte Verluste grundsätzlich nicht der Begünstigung nach § 8 Abs. 7 KStG zugänglich sind und damit das Risiko der Kapitalertragsteuerpflicht bei Dauerverlusten besteht.

Betriebsaufspaltungs-BgA

Der Betriebsaufspaltungs-BgA als weitere „Sonderform“ erfordert die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage durch die Kommune an eine Betriebsgesellschaft, welche durch die Kommune beherrscht wird.

Die wesentliche Betriebsgrundlage kann hierbei beispielsweise ein Grundstück oder Gebäude sein; eines eingerichteten Gewerbebetriebes bedarf es nicht. Voraussetzung ist weiterhin, dass die Überlassung gegen Entgelt erfolgt. Ein typischer Fall, welcher zur Begründung eines Betriebsaufspaltungs-BgA führt, wäre die entgeltliche Verpachtung eines städtischen Gebäudes an die Tochtergesellschaft, welches diese als Verwaltungssitz nutzt.

Auch in den Konstellationen der Betriebsaufspaltung wird damit ein BgA begründet, woraus die entsprechenden steuerlichen Pflichten resultieren.

Hinzu kommt, dass neben der wesentlichen Betriebsgrundlage zudem die Beteiligung an dem Tochterunternehmen notwendiges Betriebsvermögen des BgA wird und folglich als steuerlich „verstrickt“ gilt.

Dies bedeutet, dass Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung der Besteuerung unterliegen, was ohne Betriebsaufspaltung aufgrund der Zuordnung der Beteiligung zum Bereich der Vermögensverwaltung regelmäßig nicht der Fall sein dürfte.

Gleiches gilt per Fiktion, wenn der BgA beendet wird (zum Beispiel Beendigung des Mietverhältnisses; Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage) ohne dass die Beteiligung rein tatsächlich veräußert wird. Auch in diesem Fall sind die stillen Reserven zu versteuern. Ob und inwieweit im Betriebsaufspaltungs-BgA erzielte Dauerverluste der Begünstigung nach § 8 Abs. 7 KStG unterliegen, ist jeweils im Einzelfall zu prüfen.

Die dargestellten Besteuerungsfolgen (sowohl bei Verpachtungs-BgA als auch Betriebsaufspaltungs-BgA) gelten gleichermaßen für bisher nicht entdeckte und damit nicht deklarierte BgA. Auch die Beendigung/der Wegfall eines bisher unentdeckten BgA führt grundsätzlich zur Versteuerung stiller Reserven und kann damit zu negativen steuerlichen Folgen führen. Mit der (bestenfalls frühzeitigen) Deklaration des BgA und der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos kann der Anfall von Kapitalertragsteuer reduziert oder gar ganz vermieden werden. Umso wichtiger ist es, dass die kommunale Steuerabteilung in geplante Vertragsgestaltungen eingebunden wird. Dies gilt insbesondere bei der Vermietung von eingerichteten Betrieben als auch bei Vertragsschlüssen mit Beteiligungsunternehmen.

Fazit

Sowohl mit Blick auf die Vergangenheit als auch für zukünftige Vertragsgestaltungen ist das Erkennen von Verpachtungs- und/oder Betriebsaufspaltungs-BgA unerlässlich. Nur so kann die Kommune ihren weitreichenden Compliance-Anforderungen gerecht werden. Zudem können sich bei entsprechender Ausgestaltung und frühzeitigem Erkennen nachteilige steuerliche Folgen (insbesondere das Entstehen von Kapitalertragsteuer) gegebenenfalls vermeiden lassen.



Dr. Karoline Schwarz

Senior Managerin, Public Sector Tax,
KPMG
T +49 351 494-4432
kschwarz@kpmg.com

04 | Umsatzsteuerliche Behandlung des Direktverbrauchs von erzeugter Energie

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 31. März 2025 ein Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Direktverbrauchs aus Energieerzeugungsanlagen veröffentlicht. Dieses Schreiben bezieht sich auf mehrere BFH-Urteile und bringt Klarheit in die steuerrechtliche Behandlung von dezentral verbrauchtem Strom, insbesondere bei Photovoltaik- und Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen).

Grundsätze der Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH)

Mit Urteilen vom 29. November 2022 und 11. Mai 2023 hat der BFH – entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung – entschieden, dass der Direktverbrauch von Strom aus KWK-Anlagen nicht als Lieferung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (§ 3 Abs. 1 UStG) gilt. Der erzeugte und selbst verbrauchte Strom wird nicht an das allgemeine Stromnetz geliefert. Damit ist keine steuerbare Leistung gegeben.

In weiteren Urteilen vom 15. März 2022 und 9. November 2022 hat der BFH zur umsatzsteuerlichen Bemessung der unentgeltlichen Wertabgabe bei der Wärmeabgabe aus einem Blockheizkraft-

werk (BHKW) Stellung genommen. Demnach verstoße der Ansatz des durchschnittlichen Fernwärmepreises anstelle anteiliger Selbstkosten gegen § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG und sei daher unzulässig. Die Bemessungsgrundlage für eine unentgeltliche Wertabgabe von Wärme nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG ist nach den Selbstkosten zu bestimmen, wenn ein Einkaufspreis für den entnommenen oder für einen gleichartigen Gegenstand am Markt nicht ermittelt werden kann.

Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Das BMF hat den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend den Urteilen des BFH angepasst. Betreiber von Photovoltaik- und KWK-Anlagen, die Strom dezentral verbrauchen, fallen unter die neuen Regelungen. Der Direktverbrauch führt nicht zu einer Lieferung. Die Vergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) beziehungsweise der KWK-Zuschlag für den selbst verbrauchten Strom sind als nicht steuerbarer, echter Zuschuss zu betrachten. Die Einspeisevergütung für physisch eingespeisten Strom bleibt als Entgelt für Lieferungen bestehen. Die bisherige Hin- und Rücklieferungsfiktion entfällt damit.



Darüber hinaus stellen die Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass klar, dass dann, wenn der dezentrale Stromverbrauch zu einer steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabe führt, für die Bemessungsgrundlage der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgeblich ist.

Die Grundsätze des Schreibens vom BMF sind grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden. Hierbei wird jedoch – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – nicht beanstandet, wenn die Beteiligten für vor dem 1. Januar 2026 ausgeführte Umsätze übereinstimmend Abschnitt 2.5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses in der bislang geltenden Fassung anwenden.

Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug

Aus den geänderten Regelungen ergeben sich Auswirkungen auf den künftigen, aber auch vergangenen Vorsteuerabzug. Die in KWK-Anlagen produzierte Wärme wird in der Regel selbst verbraucht. Bei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern führt dies dazu, dass für diesen Anteil kein Vorsteuerabzug gegeben ist.

Für den auf den produzierten Strom entfallenden Anteil konnte aufgrund der Hin- und Rücklieferfiktion hingegen bisher der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Nunmehr betrifft der Vorsteuerabzug lediglich den Anteil des tatsächlich eingespeisten Stroms. Die Vorsteuerquote sinkt damit, was gegebenenfalls eine Korrektur der Vorsteuer nach § 15a UStG notwendig macht (sofern der Berichtigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist).

Kommunen als juristische Personen des öffentlichen Rechts nutzen den in den Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken produzierten Strom regelmäßig für sogenannte nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne, das heißt für hoheitliche Tätigkeiten. In diesem Fall ist die Anlage nur anteilig, soweit sie unternehmerisch genutzt wird, dem Unternehmen zuzuordnen und der Vorsteuerabzug geltend zu machen. Erhöht sich nun über die Zeit der Nutzung der dezentrale Stromverbrauch für nicht wirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne, unterliegt die Erhöhung der Wertabgabenbesteuerung. Hierfür greifen die nunmehr neu definierten Bemessungsgrundlagen.

Was es weiter zu beachten gilt

Einspeisevergütungen werden regelmäßig im Gutschriftswege durch den Netzbetreiber abgerechnet. Dieser regelt damit auch den Umsatzsteuer ausweis. Es ist daher eine Abstimmung mit dem Netzbetreiber notwendig zur (zeitlichen) Umsetzung der neuen Regelungen.

Fazit

Die neuen Regelungen des BMF schaffen Klarheit für Anlagenbetreiber, die Strom dezentral verbrauchen. Es ist wichtig, die korrekte Ermittlung und Deklaration des Direktverbrauchs sicherzustellen, um steuerliche Nachteile zu vermeiden. Betreiber sollten ihre Anlagen und Verbrauchsstrukturen überprüfen, um den veränderten Anforderungen gerecht zu werden.



Dr. Karoline Schwarz

Senior Managerin, Public Sector Tax,
KPMG
T +49 351 494-4432
kschwarz@kpmg.com

05 | Wichtige steuerliche Aspekte bei Anschaffung und Betrieb kommunaler Photovoltaikanlagen

Auch für Kommunen ist die Anschaffung und der Betrieb von PV-Anlagen zunehmend attraktiv. Es gibt vielfältige und aktuelle steuerliche Aspekte, die von den Kommunen in diesem Zusammenhang zu beachten sind.



Steuerliche Aspekte der Anschaffung von Photovoltaik-Anlagen durch Kommunen

Die Kommunen in Deutschland öffnen sich zunehmend für den Einsatz von Photovoltaik-Anlagen (PV-Anlagen) auf ihren Gebäuden, einschließlich denkmalgeschützter Gebäude. Diese Entwicklung wird von den Kommunen als Beitrag zum Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen im Rahmen ihrer kommunalen Aufgabenerfüllung angesehen. Die Bundesregierung hat weiterhin ehrgeizige Ziele für den Ausbau erneuerbarer Energien, wobei nach dem Willen der Vorgänger-Regierung bis 2030 80 Prozent der Stromerzeugung aus solchen Quellen stammen sollen. Kommunale Einrichtungen spielen dabei eine wichtige Rolle und können durch den Einsatz von PV-Anlagen sowohl ökologische als auch finanzielle Vorteile erzielen. Bereits zum Zeitpunkt der Investitionsplanung sollten die wesentlichen steuerlichen Aspekte geprüft und in die Entscheidung miteinbezogen werden.

Ertragsteuerliche Aspekte

Kommunale Einrichtungen, die PV-Anlagen betreiben, sind als steuerpflichtige Betriebe gewerblicher Art (BgA) zu qualifizieren, sofern sie eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausüben. Eine Gewinnabsicht ist

nicht erforderlich. Von einer Einnahmeerzielungsabsicht wird bereits dann ausgegangen, wenn der produzierte Strom nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. Steuersubjekt ist grundsätzlich jeder einzelne BgA, wobei im Einzelfall zu prüfen ist, inwieweit die PV-Anlage einem anderen BgA zugeordnet werden kann oder eine Zusammenfassung mehrerer PV-Anlagen in Betracht kommt.

Von einem einheitlichen BgA „PV-Anlagen“ ist im Fall mehrerer installierter PV-Anlagen nach dem Urteil des FG Münster vom 21. April 2021 (FG Münster, - 13 K 3663/18 K,G EFG 2021 S. 1140) auszugehen, wenn die Anlagen unter einer einheitlichen Leitung stehen und ein eigenständiger Geschäftskreis eingerichtet wurde.

- Von besonderer steuerlicher Relevanz ist der Aspekt, in welchem Bereich der nicht eingespeiste, sondern eigenverbrauchte Strom innerhalb der kommunalen Organisation genutzt wird. Als ertragsteuerliche Sphären sind der hoheitliche Bereich,
- die Vermögensverwaltung und
- der Betrieb gewerblicher Art (BgA) zu unterscheiden.

Je nach Zuordnungsentscheidung sowie Form des Eigenverbrauchs ergeben sich unterschiedliche ertragsteuerliche Konsequenzen, die im Rahmen des laufenden Betriebs korrekt abgebildet werden müssen. Um zum Beispiel die negativen Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu vermeiden, sollte die Form der Nutzung sowie gegebenenfalls Verrechnung des genutzten Stroms von Anfang an geklärt werden.

Beispiel

Die Kommune plant für einen eigenen Immobilienkomplex die Anschaffung und den Betrieb einer Photovoltaik-Anlage (PV-Anlage), die neben der Einspeisung von Strom in das allgemeine Netz auch eine anteilige Eigennutzung für das Bürgeramt sowie für eine umsatzsteuerfrei vermietete Wohnung und den Betrieb gewerblicher Art (BgA) Tourismus vorsieht. Die PV-Anlage wird komplett einem gesonderten BgA-PV zugeordnet, eine anteilige Kostentragung oder Vergütung für die gelieferten Strommengen erfolgt nicht.

Lösung

Die unentgeltliche Nutzung des Stroms durch die Bereiche Bürgeramt (hoheitlich), Vermögensverwaltung (Vermietung) sowie Tourismus (BgA) stellt jeweils eine verdeckte Gewinnausschüttung des BgA PV an die Trägerkörperschaft dar. Im Fall des BgA Tourismus liegt gleichzeitig eine verdeckte Einlage des verwendeten Stroms der Kommune in den BgA Tourismus vor.

Befindet sich die PV-Anlage im steuerpflichtigen BgA, kommt im Fall kleinerer PVA eine gesonderte Ertragsteuerbefreiung i.S.d. § 3 Nr. 72 EStG in Betracht. Neben der Leistungsbeschränkung von 30 kW für die einzelne Anlage, ist die Maximalgrenze in Höhe von 100 kW (peak) zu beachten.

Umsatzsteuerliche Aspekte

Seit dem 1. Januar 2023 gilt für den Erwerb von Photovoltaik-Anlagen der sogenannte „Nullsteuersatz“, der unter anderem im Bereich der öffentlich-rechtlichen Körperschaften eine staatliche Förderung darstellt. Diese Regelung führt zu bedeutenden Preisvorteilen gegenüber der bisherigen umsatzsteuerlichen Behandlung. Gelieferte Solarmodule, Speicher sowie deren Installation können zu einem Umsatzsteuersatz von 0 Prozent angeschafft und installiert werden, sofern der Strom unter bestimmten Voraussetzungen zu mindestens 10 Prozent für begünstigte Zwecke genutzt wird.

Zu den begünstigten Zwecken zählt unter anderem die hoheitliche Betätigung. Eine bloße Anpachtung von Photovoltaik-Anlagen oder ihre Nutzung im Rahmen des Contractings reicht in der Regel nicht aus.

Die Begünstigung ist in der Praxis als sehr großzügige Regelung zu bewerten, die auch unter systematischen Aspekten deutliche Erleichterungen mit sich bringt, da es unter anderem im Fall einer gemischten Nutzung für wirtschaftliche und hoheitliche Zwecke zu keiner anteiligen Korrektur der Vorsteuer und zu keiner Entnahmebesteuerung kommt.

Unabhängig vom „Nullsteuersatz“ ist zu beachten, dass die Einspeisung von Strom in das allgemeine Netz der Umsatzsteuer unterliegt. Besonders vorteilhaft ist im Fall der Anwendung des oben genannten „Nullsteuersatzes“, dass ein Eigenverbrauch unabhängig von der Frage, in welchem Bereich der Strom genutzt wird, keine Entnahmebesteuerung auslöst.



Beispiel

Die Kommune plant für einen Immobilienkomplex die Anschaffung und den Betrieb einer Photovoltaik-Anlage, die neben der Einspeisung von Strom in das allgemeine Netz eine anteilige Eigennutzung für das Bürgeramt sowie für eine umsatzsteuerfrei vermietete Wohnung und den Betrieb gewerblicher Art (BgA) Tourismus vorsieht.

Lösung

Für den Fall der mindestens 10-prozentigen Nutzung für das Bürgeramt (hoheitlich) liegen die Voraussetzungen des „Nullsteuersatzes“ vor. Da keine Vorsteuer geltend gemacht wurde, kommt eine Besteuerung in Form einer Entnahme nicht in Betracht.

Für Anschaffungen vor dem 1. Januar 2023 sowie für die Fälle, bei denen der „Nullsteuersatz“ noch keine Anwendung findet, ist dagegen gesondert zu prüfen, in welcher Höhe gegebenenfalls Vorsteuer geltend gemacht worden ist und es aufgrund des variablen Verbrauchs zur Nutzungsänderung und damit Anpassung des Vorsteuervolumens innerhalb des Überwachungszeitraums kommt.

Im Fall größerer Photovoltaik-Anlagen könnte es darüber hinaus interessant sein, einen Vorsteuer-Anteil bezogen auf die Herstellungs- und Unterhaltungskosten des Gebäudes geltend zu machen. Dies setzt im Fall der Lieferung der Photovoltaik-Anlage voraus, dass mindestens 10 Prozent des Gebäudes unternehmerisch genutzt und damit dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden können. Für die laufenden Kosten gilt, dass ein Vorsteuerabzug in Höhe des unternehmerisch genutzten Anteils der Photovoltaik-Anlage abzugsfähig ist.

Fazit

Die Integration von Photovoltaik-Anlagen in kommunalen Gebäuden bietet sowohl ökologische als auch wirtschaftliche Vorteile. Durch die Nutzung erneuerbarer Energien können Kommunen einen Beitrag zur Erreichung der nationalen Klimaziele leisten. Gleichzeitig müssen sie die steuerlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen genau beachten, um die finanziellen Vorteile optimal zu nutzen. Die neuen Regelungen und Modelle bieten flexible Optionen, die eine Anpassung an die spezifischen Bedürfnisse und Gegebenheiten der kommunalen Einrichtungen ermöglichen.



Peter Ballwieser

Director, Public Sector Tax,
KPMG
T +49 221 2073-1820
pballwieser@kpmg.com

06 | Der Aufwandspool – eine Möglichkeit für interkommunale Zusammenarbeit?

Die umsatzsteuerliche Behandlung der interkommunalen Zusammenarbeit im Rechtsrahmen des § 2b UStG birgt für alle Beteiligten Herausforderungen. In vielen Fällen droht das Risiko, dass Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen, ohne dass ein Vorsteuerabzug besteht. Die Bildung eines sogenannten Aufwandspools könnte eine Gestaltungsmöglichkeit sein, steuerliche Mehrbelastungen zu vermeiden.



Die Zusammenarbeit mehrerer juristischer Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) bietet die Möglichkeit, Ressourcen zu bündeln und eine zielgerichtete Aufgabenerfüllung zu ermöglichen. Im System des § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) alter Fassung war eine solche interkommunale Zusammenarbeit vielfach als sogenannte Beistandsleistung nicht umsatzsteuerrelevant. Mit Anwendung des § 2b UStG – spätestens ab dem 1. Januar 2027 – besteht jedoch das latente Risiko, im Rahmen der Zusammenarbeit gegenseitig umsatzsteuerbare Leistungen zu erbringen und die Kooperationspartner mangels Vorsteuerabzugsberechtigung mit Umsatzsteuer zu belasten.

Leistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nach § 2b Abs. 3 UStG nicht steuerbar, wenn sie diesen eigentümlich und vorbehalten sind oder die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Hierbei ist stets auch zu prüfen, inwieweit die Nichtbesteuerung zu größeren marktrelevanten Wettbewerbsverzerrungen führt.

Neben befreienden (Teil-)Aufgabenübertragungen nach Kommunalrecht oder der Gründung einer Kostenteilungsgemeinschaft im Sinne von § 4 Nr. 29 UStG kann auch die Bildung eines sogenannten

Aufwandspools zwischen den Kooperationspartnern den Anfall von Umsatzsteuer vermeiden.

Grundsätzliches zum Aufwandspool

Nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) sind Tätigkeiten, die von Mitgliedern eines Konsortiums im Rahmen eines im Vorfeld abgestimmten Arbeitsanteils erbracht werden, nicht als entgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne zu werten. Abweichend hiervon kann jedoch dann eine steuerbare Leistung gegen Entgelt vorliegen, wenn ein Mitglied über seinen vertraglich vorgesehenen Anteil hinaus tätig wird und hierfür von den übrigen Mitgliedern eine Vergütung – etwa in Form eines Spitzenausgleichs – erhält.

Die deutsche Finanzverwaltung folgt den Leitlinien dieser EuGH-Rechtsprechung. Entscheidend ist, dass sich mindestens zwei Beteiligte zu einem Zusammenschluss mit dem Ziel einer gemeinsamen Zweckverfolgung verbinden, wobei jeder Teilnehmer eigene Beiträge leistet. Diese Beiträge können sowohl in Form von Dienstleistungen und Sachleistungen als auch durch finanzielle Mittel erfolgen. Auch juristische Personen des öffentlichen Rechts können als Mitglieder in solchen Konstellationen auftreten.

Charakteristisch für diesen Zusammenschluss ist, dass er nicht selbstständig am Markt agiert und sich damit klar von einer Außengesellschaft abgrenzt.

Sofern die Beiträge zur gemeinsamen Zweckverwirklichung im Vorfeld vertraglich definiert wurden, fehlt es regelmäßig an einem Leistungsaustausch im umsatzsteuerrechtlichen Sinne – eine Steuerpflicht entsteht somit nicht. Insbesondere liegt keine wechselseitige Verknüpfung in der Weise vor, dass ein Mitglied ausschließlich deshalb leistet, um eine Gegenleistung von einem anderen Mitglied zu erhalten. Auch ein etwaiger Spitzenausgleich ist dann umsatzsteuerlich unbeachtlich, wenn er nicht dazu dient, einem Beteiligten einen individuellen Vorteil zu verschaffen.

Beispiel für einen Aufwandspool – gemeinsames Tourismusbüro

Im Rahmen einer (öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen) Vereinbarung zwischen der Gemeinde A und Gemeinde B beschließen diese, gemeinsam ein Tourismusbüro zu betreiben, um die regionale Entwicklung voranzubringen. Gemeinde A stellt hierfür zwei Mitarbeitende zur Verfügung; Gemeinde B bringt sich durch die Stellung eines Mitarbeitenden sowie von Büroräumen und sonstiger Ausstattung ein. Dritt Aufwand wird durch die Partner jeweils hälftig getragen.

Leistungen von Gemeinde A und Gemeinde B im Rahmen dieser Innengesellschaft stellen keinen Leistungsaustausch dar und führen insoweit nicht zur Umsatzsteuerpflicht.

Sofern die Kooperationspartner keine gleichwertigen Beiträge erbringen und ein Ausgleich von Mehrleistungen unter den Kooperationspartnern erfolgt (sogenannter Spitzenausgleich), könnte dieser der Umsatzsteuer unterliegen. Entscheidend hierbei ist der Einzelfall und ob ein Partner einen individuellen Vorteil, der ihm zurechenbar ist, erhält.

Unterschied zur Aufgabenübertragung und zur Kostenteilungsgemeinschaft

Wesentlicher Unterschied des Aufwandspools zur Aufgabenübertragung ist die gemeinsame Erfüllung der Aufgabe durch die Kooperationspartner. Jeder Kooperationspartner bringt seinen Leistungsteil zur gemeinsamen Zweckerreichung ein. Eine alleinige Verantwortung eines Kooperationspartners besteht – anders als bei der Aufgabenübertragung – nicht.

Die Kostenteilungsgemeinschaft im Sinne von § 4 Nr. 29 UStG erfordert stets einen geeigneten Personenzusammenschluss in Form einer Außengesellschaft und damit eines gesonderten Steuersubjekts. Neben den Kosten der Errichtung einer solchen Gesellschaft und den laufenden Verwaltungsaufwendungen bestehen für die Kostenteilungsgemeinschaft auch eigenständige ertrag- und umsatzsteuerliche Erklärungspflichten. Für den Aufwandspool als Innengesellschaft bestehen hingegen keine gesonderten steuerlichen Erklärungspflichten, was zu einer wesentlichen Reduzierung von laufenden Verwaltungsaufwendungen führt.

Fazit

Der Aufwandspool kann eine Möglichkeit sein, Kooperationen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Besteuerungsregime des § 2b UStG umsatzsteuerneutral zu ermöglichen. Diese Handlungsoption sollte daher im Einzelfall als Lösungsmöglichkeit betrachtet werden. Um umsatzsteuerliche Risiken zu vermeiden, kann auch die Abstimmung mit der Finanzverwaltung, insbesondere im Rahmen einer verbindlichen Auskunft, zielführend sein.



Thomas Schmidt

Director, Public Sector Tax,
KPMG

T +49 89 9282-6435

thomasschmidt@kpmg.com

07 | Kettenzusammenfassung im steuerlichen Querverbund

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 6. Juni 2025 (GZ: IV C 2 – S 2706/00061/002/081) bekanntgegeben, dass die Grundsätze aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29. August 2024 (Az. V R 43/21) hinsichtlich der Kettenzusammenfassung im steuerlichen Querverbund über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden sind.

Hintergrund

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit dem genannten Urteil einige Rechtsunsicherheit bei der Kettenzusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) beziehungsweise von einzelnen Sparten bei Eigengesellschaften geschaffen. Grundlegend ermöglicht die Kettenzusammenfassung, drei oder mehr Betriebe gewerblicher Art aus steuerlicher Sicht zusammenzufassen und damit eine Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten zu erreichen.

Ein besonderes Augenmerk ist dabei auf die Voraussetzungen der Zusammenfassung zu legen. Gemäß § 4 Abs. 6 Körperschaftsteuergesetz (KStG) setzt die Zusammenfassung eine Gleichartigkeit, eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht oder das Vorliegen von Versorgungs-Betrieben gewerblicher Art (Wasser, Energie, Verkehr) voraus. Nach Auffassung der Verwaltung (BMF-Schreiben vom 12. November 2009) ist es für die Zusammenfassung von mehr als zwei Betrieben gewerblicher Art nicht notwendig, dass jeder Betrieb gewerblicher Art in



der Kette mit jedem anderen beteiligten Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst werden kann. Vielmehr reicht es aus, wenn eine Zusammenfassung „kettenartig“ möglich ist.

Dieser Auffassung erteilte der BFH mit dem genannten Urteil aus August 2024 eine Absage und entschied, dass – entgegen der expliziten Auffassung der Finanzverwaltung – die Zusammenfassung mehrerer Betriebe gewerblicher Art erfordert, dass alle Tätigkeiten auch jeweils untereinander zusammenfassbar sein müssen. Eine Zusammenfassung über eine Kette, bei der die Zusammenfassungsvoraussetzungen jeweils nur in Bezug auf die in der

gedanklichen Kette unmittelbar zusammenhängenden Betriebe gewerblicher Art vorliegen müssen, ist laut BFH ausgeschlossen.

Folgen des Nichtanwendungserlasses

Konkret heißt es in dem zitierten Schreiben des BMF, dass „die Grundsätze des Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden“ sind. Damit kann beispielsweise ein Bad weiterhin mittels einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung aufgrund der Wärmeversorgung durch ein Blockheizkraftwerk mit dem Stromversorgungs-Betrieb gewerblicher Art nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasst werden.

Der nun zusammengefasste Betrieb gewerblicher Art „Strom/Bäder“ kann anschließend mit den übrigen Versorgungseigenbetrieben (Wasser- und Energieversorgung, Verkehr) nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG zusammengefasst werden. Folglich besteht ein Betrieb gewerblicher Art, welcher sowohl die Ergebnisse aus dem Bad, der Energie- und Wasserversorgung und dem Verkehr beinhaltet und damit auch die steuerliche Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus den einzelnen Bereichen ermöglicht.



Bedeutung für Querverbände in Kapitalrechtsform

Bei Querverbänden in Kapitalrechtsform (Eigengesellschaften, insbesondere Stadtwerke-GmbHs) gelten die Zusammenfassungsgrundsätze von § 4 Abs. 6 KStG nach Ansicht der Finanzverwaltung gleichermaßen. Anders als bei den Betrieben gewerblicher Art besteht jedoch kein Wahlrecht zur Zusammenfassung in einer einheitlichen Sparte, sondern die Pflicht hierzu. Durch das BMF-Schreiben vom 6. Juni 2025 ergeben sich für die Querverbände in Kapitalrechtsform keine Änderungen zu der bisher umgesetzten Auffassung. Der Nichtanwendungserlass verweist auch insoweit auf das BMF-Schreiben vom 12. November 2009, welches ab Randziffer 66 auf die Spartenentrennung bei Eigengesellschaften eingeht und unter anderem die Zusammenfassungsgrundsätze für Betriebe gewerblicher Art (§ 4 Abs. 6 KStG) auch auf Eigengesellschaften für anwendbar erachtet.

Die bei Stadtwerke-GmbHs häufig praktizierte Zusammenfassung der Sparten Energieversorgung, Wasserversorgung und Verkehr mit dem Schwimmbad in bestehenden Strukturen sollte damit weiterhin steuerlich möglich sein und der Auffassung der Finanzverwaltung entsprechen.

Fazit

Durch den Nichtanwendungserlass ergibt sich hinsichtlich der Überprüfung etwaiger Kettenzusammenfassungen kein akuter Handlungsbedarf. Sofern die Zusammenfassungen auf Basis der Grundsätze des BMF-Schreibens vom 12. November 2009 vorgenommen wurden, ist deren rechtssichere Ausgestaltung vorerst gesichert. Gleichwohl sollte bedacht werden, dass die Finanzgerichte sich in weiteren Urteilen an der richtungsweisenden Entscheidung des BFH orientieren könnten und damit für Einzelfälle vor Gericht – unabhängig vom eigentlichen Klage thema – die Kettenzusammenfassung nicht anerkennen könnten. Es besteht keine Bindung der Finanzgerichte an den Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung.

Abhilfe gegen diese Unsicherheiten würde lediglich eine Änderung beziehungsweise Ausweitung des Gesetzestextes schaffen, doch diese bleibt – wohl auch aufgrund von unionsrechtlichen Aspekten – abzuwarten.



Dr. Karoline Schwarz

Senior Managerin, Public Sector Tax,
KPMG
T +49 351 494-4432
kschwarz@kpmg.com

Weiterer Autor dieses Artikels:

Paul Hockarth

08 | Update für Betreiber von Anlagen erneuerbarer Energien nach Entscheidung des BGH

Der Bundesgerichtshof (BGH) hat am 13. Mai 2025 in Folge der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 28. November 2024 ([wir berichteten](#)) den Anwendungsbereich der nationalen Regelung der Kundenanlage im Sinne des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) erwartungsgemäß eingeschränkt. Der EuGH hatte hierzu entschieden, dass die Anforderungen an die Kundenanlage im Lichte der europäischen Binnenmarkt Vorgaben auszulegen sind und die weitgehende Anwendung der Kundenanlagenprivilegien im konkreten Streitfall nicht rechtskonform war.



Verbleibende Anwendungsbereich der Kundenanlage

Das EnWG unterscheidet zwischen reguliertem Netz und unregulierter Kundenanlage. Der BGH hat in seiner jüngst ergangenen Entscheidung klargestellt, dass die Abgrenzung zwischen reguliertem Netz und unregulierter Kundenanlage ausschließlich anhand der vom EuGH dargestellten Kriterien der Spannungsebene sowie der Verwendung zum Zwecke der Durchleitung des Stroms zum Verkauf vorgenommen werden sollte. Nach der Entscheidung des BGH verbleibt für die allgemeine Kundenanlage gemäß § 3 Nr. 24a EnWG noch ein geringfügiger Anwendungsbereich, der sich insbesondere auf Eigenversorgungskonstellationen bezieht. Unklar bleibt auch nach der Entscheidung, ob auch die Stromverteilinfrastruktur in Mehrfamilienhäusern (beispielsweise also im Bestand der städtischen Wohnungsbaugesellschaften) der Regulierung zu unterwerfen sind oder ob diese Infrastruktur als unregulierte Kundenanlage bestehen bleiben kann. Hierzu hat sich der BGH leider nicht verhalten. Der Spielraum des BGH war aus unterschiedlichen Gründen in dieser Entscheidungssache nur sehr begrenzt ([wir berichteten](#)). Im Ergebnis überrascht es also nicht, dass die Rechtsbeschwerde zurückgewiesen wurde.

Leider hat der BGH die Chance verpasst, insbesondere mit Blick auf den verbleibenden Anwendungsbereich der Kundenanlage für Rechtsklarheit zu sorgen. Aus unserer Sicht droht durch die nunmehr anzuwendende richtlinienkonforme Auslegung, dass eine weitere Detailkasuistik entsteht, die es vielen Marktteilnehmern schwer machen wird, eine rechtssichere Berufung auf den Status als unregulierte Infrastruktur aufrechtzuerhalten. Ob sich aus den noch nicht vorliegenden Urteilsgründen weitere Erkenntnisse und damit auch Klarheit ergeben kann, bleibt abzuwarten. Gerade aus diesem Grunde ist es nötig, eine umfassende Einzelfallbetrachtung der Standorte und Versorgungskonzepte (wie beispielsweise den Betrieb einer PV-Anlagen auf dem Verwaltungsgebäude oder die Abgabe von Energie an eine Kantine oder an einen Wachschatz) vorzunehmen.

Die Entscheidung des BGH betrifft sowohl bestehende wie auch künftige Versorgungskonzepte und auch eine Reihe von Geschäftsmodellen. Dabei besteht nunmehr die Unsicherheit nicht nur in der Frage, inwieweit der Betreiber einer Kundenanlage als Netzbetreiber (mit den einhergehenden regulatorischen Anforderungen) anzusehen ist, sondern auch in ökonomischer Hinsicht.

Denn die Durchleitung des Stroms durch ein Netz hat im Verkauf an den Letztverbraucher zur Folge, dass netzseitige Abgaben und Umlagen zu erheben sind, die bei einer bloßen Durchleitung des Stroms durch eine Kundenanlage nicht anfallen. Schließlich kann die Einstufung einer Infrastruktur als Netz auch erhebliche Auswirkungen auf die Anforderungen an den Jahresabschluss (Offenlegungsverpflichtung, Kontentrennung, etc.) haben.

Nach dem Urteil des BGH ist nunmehr der Gesetzgeber am Zug. Es bleibt zu hoffen, dass die neue Bundesregierung trotz der sehr angespannten weltpolitischen Lage auch an dieser Stelle schnell für Klarheit sorgen wird, denn sonst droht spätestens mit der nächsten Jahresabschlussprüfung eine kontroverse Diskussion um den Status von Versorgungskonzepten und eine buchhalterische Entflechtung, die mit enormem Aufwand und enormen Kosten verbunden wäre.

Auswirkungen auf die Kundenanlage zur betrieblichen Eigenversorgung gemäß § 3 Nr. 24b EnWG

Der BGH hat durch seine Wertungen auch erste Indikationen zur gegebenenfalls notwendigen unionsrechtskonformen Auslegung des § 3 Nr. 24b EnWG gegeben.

Nach der unionsrechtskonformen Auslegung des BGH liegt ein reguliertes Netz immer dann vor, wenn die Infrastruktur zur Durchleitung von Strom zum Verkauf an Dritte genutzt wird. Daher sollten Unternehmen jedenfalls auch die Kundenanlage zur betrieblichen Eigenversorgung nach § 3 Nr. 24b EnWG näher darauf untersuchen, ob eine Nutzung durch Dritte in Betracht kommt, beziehungsweise bereits jetzt erfolgt. Denn auch wenn es sich dem Namen nach um eine Eigenversorgung handelt, liegt im energierechtlichen Sinne keine Eigenversorgung bei einer Weiterleitung von Strom an verbundene Kommunalgesellschaften vor. Inwieweit eine Kundenanlage in dieser Konstellationen nunmehr als reguliertes Netz angesehen werden muss, hat der BGH nicht klargestellt, Hinweise erhoffen wir uns aus den noch nicht bekannten Urteilsgründen.

Gerne stehen wir für Diskussionen und erste Bewertungen der Auswirkungen der Entscheidung des BGH zur Verfügung. Natürlich werden wir Sie über die Entwicklungen in Bezug auf dieses spannende und hochrelevante Thema auf dem Laufenden halten und über die Urteilsgründe des BGH nach Veröffentlichung berichten.



Johannes Embacher

Manager,
KPMG Law
T +49 211 415559-7635
jembacher@kpmg-law.com



Hendrik Alexander Burbach

Manager,
KPMG Law
T +49 211 415559-7684
hburbach@kpmg-law.com

In unseren kostenfreien Webcasts und Veranstaltungen informieren wir Sie über aktuelle Themen:

- Webcast – 11. September 2025: Tax Update Public: Fokus Aktuelle Lohnsteuerfragen bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften – [Jetzt zum Webcast anmelden](#)
- Live-Veranstaltung – 15. September 2025: 9. Forum kommunales Steuerrecht in Leipzig – [Jetzt zur Veranstaltung anmelden](#)



Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.

Kontakt

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Steffen Döring

Partner, Head of Public Sector Tax
T +49 30 2068-3529
steffendoering@kpmg.com



Peter Ballwieser (V. i. S. d. P.)

Director, Public Sector Tax
T +49 221 2073-1820
pballwieser@kpmg.com

www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Newsletter
abonnieren:



[Public Sector Insights: Abonnieren Sie unseren Branchennewsletter](#)

[Erfahren Sie mehr zum Thema „Steuern im öffentlichen Sektor“ bei KPMG](#)

German Tax Facts App

Wichtige Themen, News und Events
rund um Steuern.



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.