

04 | Verlustverrechnung: BFH verneint die Kettenzusammenfassung im steuerlichen Querverbund

Ausgabe 01 | April 2025



Der Bundesfinanzhof hat sich in seinem Urteil vom 29. August 2024 (Az. V R 43/21), mit Pressemitteilung veröffentlicht am 21. November 2024, äußerst kritisch zur Zusammenfassung von Tätigkeiten im steuerlichen Querverbund geäußert. Insbesondere die in der Praxis besonders relevante sogenannte Kettenzusammenfassung lehnt der Bundesfinanzhof vollständig ab.



Wesentliche Aussagen des Urteils

Mit der Kettenzusammenfassung ist es möglich, drei oder mehr Betriebe gewerblicher Art (BgA) aus steuerlicher Sicht zusammenzufassen. In seiner aktuellen Entscheidung erklärt der Bundesfinanzhof (BFH) nun aber – und dies entgegen der expliziten Auffassung der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 12. November 2009 –, dass die Zusammenfassung mehrerer BgA erfordert, dass alle Tätigkeiten auch jeweils untereinander zusammenfassbar sein müssen, um die vollständige Ergebnisverrechnung zu erreichen.

Beispiel:

Ein Stadtwerk (Eigenbetrieb) betreibt die Sparten Strom-, Gas-, Wärme-, Wasserversorgung, Verkehr und Bad. Die technisch-wirtschaftliche Verflechtung wird mittels Blockheizkraftwerken (BHKW) hergestellt.

Bisheriges Vorgehen:

Häufig erfolgte die Zusammenfassung des Bades über eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung mit dem Stromversorgungs-BgA nach § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 KStG (Schritt 1). Anschließend wurde die weitere (kettenförmige) Verknüpfung des zusammengefassten BgA „Strom/Bäder“ mit den übrigen BgA

der Gas-, Wasser-, Wärmeversorgung und Verkehr als Katalogbetriebe nach § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 KStG vorgenommen (Schritt 2).

Das gleiche Ergebnis konnte erzielt werden, wenn die Versorgungsbetriebe untereinander und diese zusätzlich mit dem Verkehrsbetrieb zusammengefasst wurden und erst im Anschluss der Zusammenschluss des zusammengefassten Versorgungs-BgA mit dem Bäderbetrieb über die technisch-wirtschaftliche Verflechtung erfolgte.

Folgen des Urteils BFH:

Vorgenannter Schritt 2 ist nach Auffassung des BFH nicht möglich, da der Bäderbetrieb über das BHKW nicht mit allen Tätigkeiten des BgA Gas-, Wasser-, Wärmeversorgung und Verkehr technisch-wirtschaftlich verflochten werden kann und auch andere Zusammenfassungskriterien nicht greifen.

Damit verbleibt es im Beispielfall entweder bei der Ergebniszusammenfassung im BgA „Strom/Bad“ und dem danebenstehenden zusammengefassten BgA „Gas-, Wasser-, Wärmeversorgung und Verkehr“ oder aber es wird ein zusammengefasster BgA „Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeversorgung und Verkehr“ gebildet und das Bad als isolierter BgA geführt.

Zukünftige Positionierung der Finanzverwaltung

Das Bundesfinanzministerium (BMF), das zum BFH-Verfahren hinzugezogen wurde, hat die bisherige Form der Kettenzusammenfassung im Verfahren verteidigt; auch der Entwurf des BMF-Schreibens vom 7. Oktober 2024 zu weiteren Grundsätzen zur Zusammenfassung von BgA nach § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 KStG geht von der Möglichkeit zur Kettenzusammenfassung aus.

Es bleibt daher abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung nun positioniert. Denkbar wäre ein expliziter Nicht-Anwendungserlass, soweit die Finanzverwaltung an ihrer bisherigen Auffassung festhält. Wir halten dies für vertretbar, weil der Sachverhalt des BFH einen atypischen Ausnahmefall bei einer Anstalt des öffentlichen Rechts betraf, die über keine originäre Versorgungssparte verfügt hat, sondern diese erst über die Stromeinspeisung aus dem BHKW-Betrieb begründet hat.

Auch der Verband kommunaler Unternehmen hat sich in einer gemeinsamen Stellungnahme mit den kommunalen Spitzenverbänden Ende Januar 2025 an das BMF gewandt. Hierin wird explizit ein Nicht-Anwendungserlass für das Urteil gefordert. Auch sprechen sich die Verbände für eine gesetzliche Reform der Kriterien zur Zusammenfassung von Tätigkeiten im steuerlichen Querverbund aus; eine solche (begünstigende) Reform solle auch möglichst mit Wirkung für die Vergangenheit erfolgen.

Fortentwicklung des Querverbunds – BMF-Entwurfsschreiben aus Oktober 2024

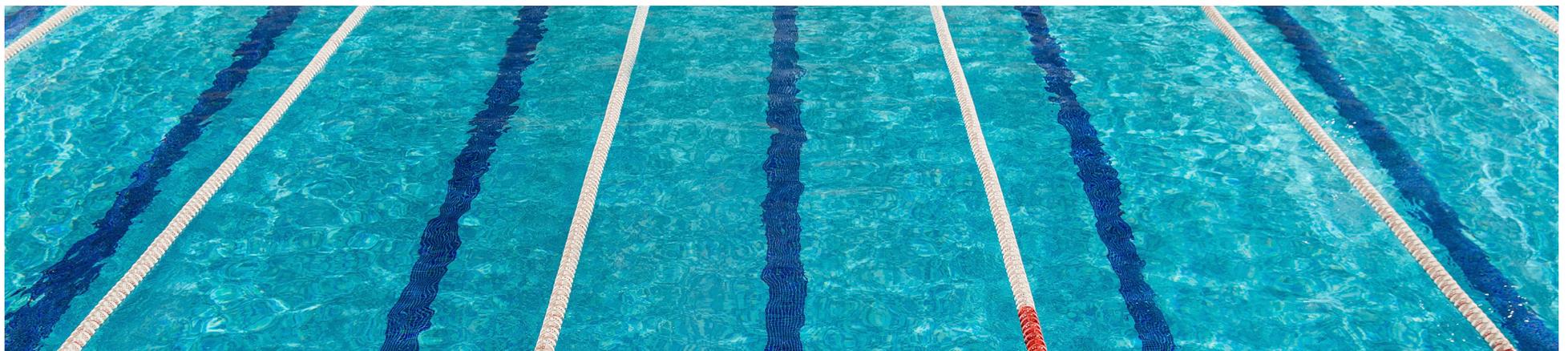
Noch im Oktober 2024 wurde durch das BMF ein Diskussionsentwurf mit weiteren Möglichkeiten der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung über die BHKW-Variante hinaus veröffentlicht. Der Entwurf sieht als weitere mögliche Verflechtungselemente Wärmepumpen, hybride PV-Anlagen und ein Fernwärmenetz vor.

Ähnlich wie bereits für die Verflechtung mittels BHKW gelten für die einzelnen Varianten bestimmte Mindestvoraussetzungen in Hinblick auf die Wärmeabgabe an das Bad, den Wärmedeckungsgrad des Bades und den Nachweis der Wirtschaftlichkeit. In der Variante „Fernwärme“ ist zudem laut Ansicht des BMF das in den Becken vorhandene Wasservolumen entscheidungserheblich.

Die Kettenzusammenfassung hat das BMF in diesem Entwurfsschreiben ausdrücklich zugelassen.

Der Verband kommunaler Unternehmen hat bereits im November 2024 auf den Entwurf reagiert und dem BMF Änderungsvorschläge unterbreitet. Diese zielen insbesondere auf die einzelnen Kriterien der Höhe bzw. dem Umfang nach ab.

Auch hier bleibt vorerst abzuwarten, wie sich das BMF unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung positioniert.



Bedeutung der Entscheidung für Querverbände in Kapitalrechtsform und das Mitschleppen von Bädern?

Die Bedeutung der Entscheidung für Querverbände in Kapitalrechtsform hängt auch davon ab, ob der BFH bereit ist, in diesen Konstellationen die sogenannte Geprägetheorie der Finanzverwaltung mitzutragen. Denn anders als bei dem Wahlrecht zur Zusammenfassung von BgA bilden zusammenfassbare Tätigkeiten bei Kapitalgesellschaften nach § 8 Abs. 9 KStG jeweils immer eine einheitliche Sparte. Die neuen Grundsätze des BFH zu der Zusammenfassung von BgA sind hiermit nicht ohne Weiteres vereinbar.

Zudem lässt es die Entscheidungsbegründung des BFH unserer Auffassung nach zu, mehrere Bäder eines Bäder-BgA über nur ein BHKW „mitzuschleppen“. Dabei ist die Frage entscheidend, wann von einem einzigen oder von mehreren Bäder-BgA auszugehen ist. Bei der Spartenbetrachtung auf der Ebene von Kapitalgesellschaften geht es zudem um die Zuordnung von Tätigkeiten, nicht aber um die Zuordnung von BgA.

Die rechtssicherste Lösung im Umgang mit dieser Problematik wäre eine Änderung des KStG. Dies gilt insbesondere, weil der BFH den Wortlaut des § 4 Abs. 6 KStG in den Gründen des Urteils analysiert und eng auslegt.

Jedenfalls eine angemessene Übergangsfrist bis zur zwingenden Anwendung der BFH-Rechtsprechung sollte erreichbar sein.

Was ist zu tun?

- Überprüfung der Urteilsfolgen für den eigenen Querverbund
- Überprüfung der Reichweite und Bindungswirkung bereits erteilter verbindlicher Auskünfte
- Überprüfung von alternativen Zuordnungsmöglichkeiten
- Strategischer Umgang mit der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung durch neue BHKW oder auf Grundlage einer Wärmepumpe oder eines Fernwärmeanschlusses

Gerne stehen wir Ihnen bei der Analyse der Urteilsfolgen zur Verfügung. Sprechen Sie uns hierzu gerne kurzfristig an.



Thomas Schmidt

Director, Public Sector Tax,
KPMG

T +49 89 9282-6435

thomasschmidt@kpmg.com

Im kostenfreien monatlichen Webcast „Tax Update Public“ informieren wir Sie über aktuelle Themen:

- 10. April 2025 von 09:00 bis 10:00 Uhr: Tax Update Public – Fokus Stadtwerke
- 8. Mai 2025 von 09:00 bis 10:00 Uhr: Tax Update Public – Fokus Fallstricke bei der BgA Gewinnermittlung
- 12. Juni 2025 von 09:00 bis 10:00 Uhr: Tax Update Public – Fokus Interkommunale Zusammenarbeit

Wir freuen uns auf Ihre Teilnahme. Jetzt 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**

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.