

An örtlichen Stromversorger lieferndes Blockheizkraftwerk als notwendiges Betriebsvermögen eines Freibad-BgA

Leitsatz:

1. Ein Strom an einen örtlichen Stromversorger lieferndes Blockheizkraftwerk (BHKW), mit dem aus der Stromlieferung und aus der Wärmelieferung an Drittkunden erhebliche Erlöse erzielt werden, stellt auch dann kein notwendiges Betriebsvermögen eines Freibad-BgA dar, wenn es auf dem Gelände des Freibades liegt, den bisherigen Heizkessel des Freibades ersetzt, auf die Wärmebedürfnisse des Freibades ausgerichtet ist und in der Saisonzeit überwiegend das Freibad mit Wärme versorgt. Vielmehr liegt in diesem Fall durch den Betrieb des BHKW ein eigenständiger (Versorgungs-) BgA vor, dem das BHKW als notwendiges Betriebsvermögen zuzuordnen ist.
2. Für eine Zusammenfassung eines BgA mit einem anderen zusammengefassten BgA reicht es aus, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der BgA des zusammengefassten BgA vorliegen (sog. Mitschlepptheorie). Bei einer Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG muss die Voraussetzung "von einigem Gewicht" in diesem Fall im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen.
3. Zwischen einem zusammengefassten Versorgungs-BgA "Betrieb von BHKW/ Wasserversorgung" und einem Freibad-BgA kann eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht im Sinne des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG vorliegen, wenn das auf dem Gelände des Freibades liegende und mit einer Leitung direkt mit dem Wasserbecken verbundene BHKW hinsichtlich seiner Wärmeerzeugungskapazität auf die Bedürfnisse des Freibades ausgerichtet wurde, in der Saisonzeit den Wärmebedarf des Freibades zu 100% abdeckt und durch die kontinuierlich gewährleistete Wärmeabnahme durch das Freibad in den Sommermonaten das BHKW wirtschaftlicher betrieben werden kann. Dem steht nicht entgegen, dass es sich bei dem Versorgungs-BgA "BHKW" nicht um ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des § 3 Nr. 22 EEG handelt, das überwiegend Letztverbraucher versorgt.
4. Zum Anwendungsbereich des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 über die "Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mittels eines Blockheizkraftwerks" (BStBl I 2016, 479).
5. Steht fest, dass ein BHKW für die Versorgung des Freibades mit Wärme nicht überdimensioniert ist, so steht der Annahme einer engen wirtschaftlich-technischen Verflechtung von einigem Gewicht zwischen BHKW- BgA und Freibad BgA nicht entgegen, dass vor allem außerhalb der Freibadsaison auch Drittkunden von dem BHKW mit (Fern-)wärme beliefert werden.

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob in den Streitjahren (2009-2014) die Verluste aus dem Betrieb eines Freibades im Rahmen der Gewinnermittlung für den Betrieb gewerblicher Art (BgA) der Klägerin "Versorgung" Berücksichtigung finden können.

Die Klägerin ist eine Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) der Gemeinde A, die am 1. Juli 2006 gegründet wurde. Zum 1. Januar 2007 wurden folgende Betriebe von der Gemeinde der Klägerin zugeführt:

- Wasserversorgung
- Freibad
- Bauhof
- Abwasserentsorgung.

Das nur in der Saison von ca. Anfang Mai bis Mitte September betriebene Freibad wurde in den Jahren vor Gründung der Klägerin mit einer Kesselanlage mit einer thermischen Leistung von 450 KW beheizt. Von einer Erneuerung und Erweiterung der alten Kesselanlage nahm die Gemeinde jedoch Abstand und entschied sich für den Bau eines Blockheizkraftwerks (BHKW I) auf dem Gelände des Schwimmbads. Dieses wurde am xx.xx. 2007 in Betrieb genommen.

Das Blockheizkraftwerk wird mit Biogas betrieben. Die Biogasanlage befindet sich an einem anderen Ort auf gemeindlichem Gebiet. Durch eine Leitung ist sie mit dem BHKW im Freibad verbunden. Die für die Biogaserzeugung wiederum erforderliche Wärme wird durch ein zweites, kleineres BHKW (BHKW II) an der Biogasanlage produziert. Der in beiden BHKW erzeugte Strom wird an die Stadtwerke C als Stromversorger verkauft, die gesondert das Freibad bzw. auch das BHKW mit Strom beliefern. Die thermische Leistung des BHKW im Schwimmbad beträgt 542 KW; die elektrische Leistung beträgt 537 KW.

In etwa zeitgleich mit der Planung des BHKW wurde durch die Gemeinde in unmittelbarer Nähe zu dem Freibad ein Bbauungsplangebiet ausgewiesen und erschlossen. Es war geplant, dass dieses Gebiet auch mit Fernwärme aus den BHKW im Schwimmbad beliefert wird. Für die Belieferung mit Fernwärme bestand in dem Bbauungsplangebiet ein so genannter Anschlusszwang. Das B-Plan Gebiet hat einen maximalen Wärmebedarf von 1.500 MWh.

Während in den Streitjahren in der Saison von April (mit einer ca. zweiwöchigen Aufheizphase vor Eröffnung) bis August eine Wärmelieferung überwiegend an das Freibad erfolgte, wurde die im BHKW I produzierte Wärme in den übrigen Monaten vor allem an die Drittkunden aus dem Bbauungsplangebiet geliefert. Nach einer Aufstellung der Klägerin, die auf den tatsächlichen Verbrauchsdaten der Kunden im B-Plan Gebiet und im Freibad in den Monaten April bis August basiert, entwickelte sich der Anteil der Wärmelieferung an das Freibad ganzjährig von 90,64 % im Jahr 2008 bis hin zu 30,52 % im Jahr 2015. Innerhalb der von der Klägerin zugrunde gelegten Freibadsaison von April bis Ende August entwickelte sich der Anteil der Wärmelieferung an das Freibad von 90,73 % im Jahr 2008 bis zu 58,21 % im Jahr 2015. Zusätzlich zu dem BHKW war im Freibad noch ein erdgasbetriebener Spitzenlastkessel installiert, der in den Jahren zwischen 2008 und 2015 zunehmend zum Einsatz kam, da mit zunehmender Belieferung der Kunden im B-Plangebiet das BHKW I die Wärmeleistung nicht mehr alleine erbringen konnte. Die erzeugte Wärme aus der Kesselanlage entwickelte sich von einer Wärmelieferung im Jahr 2009 von 162,580 MWh bis hin zu 551,570 MWh im Jahr 2015.

Die jeweils - unstreitig - festgestellten Verluste aus dem Betrieb des Freibades (ohne BHKW) stellten sich in den Streitjahren wie folgt dar:

2009: - ... €,

2010: - ... €,

2011: - ... €,

2012: - ... €,

2013: - ... €,

2014: - ... €

Die Umsatzerlöse durch die Einspeisevergütung für die Lieferung des in den beiden BHKWs produzierten Stroms betragen - einschließlich eines so genannten KWK-Bonus für die Wärmenutzung - in den Streitjahren zwischen ca. 1.000.000 - 1.300.000 €. Die zusätzlichen Erlöse aus der Fernwärmelieferung an Dritte bewegten sich in den Streitjahren zwischen 87.154 € und 161.776 €. Die Einnahmen aus dem Freibadbetrieb betragen in den Jahren 2009 bis 2013 zwischen 32.176 € und 49.427 €.

Die Klägerin reichte für die Streitjahre Körperschaftsteuererklärungen und Gewerbesteuererklärungen ein, in denen sie die negativen Einkünfte aus dem Betrieb des Freibades im Rahmen eines BgA "Versorgung" mit den Einkünften der Wasserversorgung und der Strom- und Wärmeerzeugung aus dem Betrieb der zwei Blockheizkraftwerke verrechnete. Die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärung 2009 für den BgA "Versorgung" wurde von der Klägerin im Januar 2011 bei dem Beklagten eingereicht. Für die Jahre 2009-2012 veranlagte der Beklagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß.

Für die Jahre 2011-2013 fand sodann bei der Klägerin für den BgA "Versorgung" vom 15. Juni 2015 bis 2. März 2016 eine Betriebsprüfung statt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, dass zwar der Biogasanlagenbetrieb nebst BHKW an der Biogasanlage und BHKW am Freibad sowie die Wasserversorgung aufgrund ihrer Gleichartigkeit als Versorgungsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG zusammenfassbar seien. Der Freibadbetrieb sei im Ergebnis aber als steuerlich eigenständiger BgA zu erfassen. Die Verluste könnten nicht mit Einkünften der weiteren BgA verrechnet werden. Eine objektiv bestehende enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht im Sinne des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG bestehe nicht. Die Wärmeproduktion des BHKW sei für den Freibadbetrieb als überdimensioniert anzusehen. Die produzierte Wärme werde überwiegend als Fernwärme an Drittkunden veräußert. Die Wärmeabgabe an das Freibad habe nur zwischen 23 % und 34 % der Wärmekapazität des BHKW betragen. Ferner produziere das BHKW während des gesamten Jahres Strom und Wärme und werde insofern nicht in erster Linie für die Belange des Freibades (Wärmelieferung in der Freibadsaison) betrieben. Eine Wechselseitigkeit der Verflechtung liege auch nicht vor, da die Klägerin keine eigene Stromversorgungsparte als Endkundenversorger betreibe. Der in den beiden BHKW erzeugte Strom werde vielmehr an die Stadtwerke C als Stromversorger verkauft, der gesondert das Bad bzw. das BHKW mit Strom beliebere. Das BHKW am Freibad dürfe ferner als wesentliche Betriebsgrundlage und in Anlehnung an das BFH-Urteil vom 27. Juni 2001 (I R 83/00) vorrangig dem Betrieb "Biogasanlage" zuzuordnen sein. Die Energiebeschaffung sei laut BFH-Urteil als untrennbarer Teil der Versorgung anzusehen. Die Biogasanlage dürfe daher mit den beiden BHKW als einheitlicher Versorgungsbetrieb anzusehen sein. Dieses Ergebnis entspreche auch dem Entwurf eines BMF Schreibens zu dieser Problematik vom 10. Dezember 2015.

Bereits während der laufenden Betriebsprüfung änderte der Beklagte im Hinblick auf die später getroffenen Feststellungen des Betriebsprüfers hinsichtlich der Nichtverrechenbarkeit der Verluste aus dem Betrieb des

Freibades den Körperschaftsteuerbescheid 2009 sowie den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2009 mit Änderungsbescheiden vom 17. Dezember 2015 nach § 164 Abs. 2 AO. Der Gesamtbetrag der Einkünfte bzw. Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde jeweils mit ... € angesetzt. Es blieb jedoch im Hinblick auf abziehbare Verluste aus Vorjahren bei einer Festsetzung der Körperschaftsteuer bzw. des Gewerbesteuermessbetrages auf null.

Entsprechend den Feststellungen des BP-Berichts änderte der Beklagte auch die Körperschaftsteuerbescheide 2010-2012 nach § 164 Abs. 2 AO und berücksichtigte die Verluste aus dem Betrieb des Freibads für den BgA Versorgung nicht. Die Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag verblieben in diesen Jahren jedoch - bis auf den Gewerbesteuermessbetrag 2012 - bei null, da eine Verrechnung mit abziehbaren Verlusten erfolgte. Die Bescheide ergingen jeweils am 20. April 2016. Ebenfalls mit Bescheiden vom 20. April 2016 wurden ein Körperschaftsteuerbescheid und ein Gewerbesteuermessbetragsbescheid für 2013 erlassen. Dort wurden ebenfalls die Verluste aus dem Betrieb des Freibades entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt. Die Körperschaftsteuer für 2013 wurde mit ... € festgesetzt, der Gewerbesteuermessbetrag mit ... € festgesetzt. Schließlich wurde der Körperschaftsteuerbescheid und der Gewerbesteuermessbetrag für 2009 mit Änderungsbescheid ebenfalls vom 20. April 2016 dahingehend geändert, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte bzw. der Gewinn aus Gewerbebetrieb nunmehr mit ... € angesetzt wurde.

Gegen die Bescheide für 2009 vom 17. Dezember 2015 legte die Klägerin mit Schreiben ihrer Prozessbevollmächtigten vom 21. Dezember 2015 Einspruch ein. Gegen sämtliche am 20. April 2016 erlassenen Bescheide legte die Klägerin mit Schreiben ihrer Prozessbevollmächtigten vom 13. Mai 2016 Einspruch ein.

Mit Körperschaftsteuerbescheid sowie Gewerbesteuermessbetragsbescheid für 2014 jeweils vom 5. Juli 2016 setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer auf ... € fest und den Gewerbesteuermessbetrag mit ... € fest. Auch dabei wurden die Verluste aus dem Betrieb des Freibades bei der Ermittlung des Gewinns von dem Beklagten nicht berücksichtigt. Hiergegen legte der Prozessbevollmächtigte der Klägerin mit Schreiben vom 18. Juli 2016 Einspruch ein.

Zur Begründung ihrer Einsprüche macht die Klägerin geltend:

Das Blockheizkraftwerk im Freibad (BHKW I) sei auf dem Freibadgelände errichtet worden und stelle damit eine wesentliche Betriebsgrundlage des Freibades dar. Sämtliche Erlöse des BHKW seien damit dem Freibad zuzurechnen. Der Biogasanlagenbetrieb diene dem BHKW als Brennstoffquelle und sei daher mit dem BHKW technisch-wirtschaftlich verflochten. Aufgrund der Gleichartigkeit könne in diesen Versorgungsbetrieb auch die Wasserversorgung einbezogen werden.

Das Blockheizkraftwerk sei als Heizungsanlage für das Freibad konzipiert worden. Es gelte der allgemeine Grundsatz, dass ein Wirtschaftsgut dort zuzuordnen sei, wo es installiert werde. Es möge besondere Umstände geben, die zu einer abweichenden Behandlung führten. Diese lägen im vorliegenden Fall jedoch nicht vor. Insbesondere stehe dem auch das Urteil des BFH vom 26. Juli 2001 nicht entgegen. Wesentlich für die vorgenommene rechtliche Zuordnung im Falle des BFH sei gewesen, dass keine Selbstversorgung vorgelegen habe, sondern ein Lieferverhältnis mit den Stadtwerken geschlossen worden sei, dass auch steuerlich zu beachten sei. An einer solchen Liefervereinbarung fehle es im Streitfall jedoch. Es gebe auch keinen Betriebszweig, der mit dem BHKW Leistungsspitzen im allgemeinen Netz ausgleichen könne bzw. hiervon einen wirtschaftlichen Vorteil habe. Auch die Errichtung einer Erdgasleitung für Ausfälle bei der Biogasproduktion sei bereits im Vorwege durch das Freibad selbst durchgeführt worden. Das BHKW biete gegenüber einer konventionellen Beckenheizung deutliche Vorteile. Deshalb sei im Jahr 2006 mit der

Planung einer entsprechenden Anlage begonnen worden. Es liege auch keine Überdimensionierung vor. Insoweit werde auf das im Nachhinein erstellte Gutachten der Firma "F" vom 27. Juni 2016 Bezug genommen, das im Nachhinein erstellt worden sei, da andere Unterlagen aus den Planungsjahren nicht vorgelegen hätten. Nach dem Gutachten sei eine Heizleistung von 638 KW für das Freibad benötigt worden. Das BHKW sei demnach nicht überdimensioniert, sondern eher knapp bemessen.

Ein BHKW dieser Größenordnung könne auch nicht allein während der Freibadsaison wirtschaftlich betrieben werden. Durch große Stillstandzeiten außerhalb der Saison seien sogar Schäden an den Anlagen zu befürchten. Es sei von Anfang an geplant gewesen, außerhalb der Freibadsaison auch ein B-Plan Gebiet mit Fernwärme aus dem BHKW I zu versorgen. Da Wärmeversorgung in geringem Umfang stark defizitär sei, seien im Laufe der Zeit weitere Kunden gewonnen worden. Diese hätten zwar die Wirtschaftlichkeit des BHKW verbessert, isoliert betrachtet aber immer noch Defizite in der Wärmeversorgung verursacht. Durch den zunehmenden Anschluss Dritter aus dem B-Plan Gebiet könne die Wärmeproduktion außerhalb der Freibadsaison besser genutzt werden. Sie reiche jedoch regelmäßig nicht aus, um den Bedarf zu decken. In der Freibadsaison nehmen das Freibad nahezu 100 % der Wärmeproduktion ab. Ein wirtschaftlicher Betrieb des BHKW sei ohne Freibad nicht denkbar. Dies belege auch ein Gutachten der I GmbH vom 31. August 2015 nach der VDI-Richtlinie 2067, das im Auftrag der Klägerin erstellt worden sei. Das Gutachten zeige, dass bei einem Betrachtungszeitraum von 20 Jahren ein wirtschaftlicher Betrieb des BHKW ohne Freibad nicht denkbar sei. Ohne Freibad ergebe sich über diesen Zeitraum ein Gesamtergebnis von -48.189 €, mit Freibad von 711.570 €, wenn man die erhebliche Zunahme von Wärmelieferungen an gewerbliche Kunden ab dem Jahr 2011 berücksichtige. Stelle man auf den Investitionszeitpunkt ab, ergebe sich ein Gesamtergebnis von -416.864 € ohne Freibad und 474.286 € mit Freibad. In das Gutachten seien wegen der Schwierigkeit der Ermittlung der Aufwendungen für die eigene Biogasanlage fiktive Gasbezugskosten aus dem öffentlichen Netz zu Marktpreisen eingeflossen. Für die Jahre 2015-2027 sei ein durchschnittlicher Gaspreisanstieg von jährlich 2 % unterstellt worden.

Auch bei anderweitiger Zuordnung des BHKW sei zwischen dem Freibad und dem BHKW eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht anzunehmen. Diese könne keinesfalls nur mit einem Stromversorgungsbetrieb vorliegen. Eine solche Beschränkung ergebe sich aus den gesetzlichen Bestimmungen nicht.

Mit jeweils getrennten Einspruchsentscheidungen vom 21. November 2017 für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2009, für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2010-2013 sowie für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2014 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zu. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass eine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG aufgrund einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht im Streitfall nicht in Betracht komme. Als Energieversorgungs-BgA, der für die Zusammenfassung mit einem Bad-BgA mittels BHKW nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG geeignet sei, kämen nur Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des § 5 Nr. 13 EEG (jetzt § 3 Nr. 22 EEG), die überwiegend Letztverbraucher versorgten, oder Netzbetriebe in Frage. Dies ergebe sich aus Ziffer 4 des BMF Schreibens vom 11. Mai 2016 (BStBl I 2016, 479). Im vorliegenden Fall betreibe die Klägerin aber keine eigene Stromversorgungssparte als Endkundenversorger. Der erzeugte Strom werde an die Stadtwerke C als Stromversorger verkauft. Daher könne dahingestellt bleiben, ob das Blockheizkraftwerk eine wesentliche Betriebsgrundlage des Freibades darstelle bzw. ob das Blockheizkraftwerk als Hilfsbetrieb des Freibades anzusehen sei. Das BHKW diene auch nicht dem Bad-BgA. Dies sei dann nicht der Fall, wenn neben der Wärmeabgabe des BHKW an den Bad-GA eine Wärmeabgabe an Dritte vorgenommen werde und das BHKW auch ohne den Bad-BGA noch wirtschaftlich wäre (vgl. Ziff. 8 des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016, BStBl. I 2016, 479). Aus den dem Beklagten vorliegenden Zahlen gehe hervor, dass in den Jahren 2008-2016 in den

Monaten April bis September lediglich 73% bis 49 % an Wärmelieferung an das Freibad erfolgt seien. Ganzjährig gesehen seien sogar nur 60,3 % bis 15 % geliefert worden. Dadurch werde das Kurzgutachten der Firma "F" widerlegt. Denn offensichtlich werde auch in der Freibadsaison nicht die gesamte Wärmeleistung an das Freibad abgegeben bzw. von diesem benötigt. Ferner sei das von der Klägerin vorgelegte Gutachten der I GmbH erst nachträglich, nämlich im Jahr 2015 erstellt worden. Darüber hinaus seien statt der Gasbezugskosten aus eigener Biogasanlage die Gasbezugskosten von dritter Seite mit geschätzten jährlichen Kostensteigerungen angesetzt worden. Eine Preissteigerung auf der Erlösseite sei nicht berücksichtigt worden. Bei überschlägiger Ermittlung der tatsächlichen Kosten der Biogasanlage komme es zu einer deutlichen Kostenreduzierung und entgegen der Berechnung in dem durch die Klägerin vorgelegten Gutachten auch ohne Freibad zu einem Totalgewinn.

Die Klägerin hat am 20. Dezember 2017 jeweils einzelne Klagen gegen den Körperschaft-steuer- und Gewerbesteuermessbescheid 2009 (Az: 1 K 115/17), die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide 2010-2013 (Az.: 1 K 116/17) sowie den Körperschaft-steuer- und Gewerbesteuermessbescheid 2014 (Az.: 1 K 117/17) erhoben.

Im Laufe des Klageverfahren hat der Senat mit Beschluss vom 20. Mai 2019 die Verfahren 1 K 115/17, 1 K 116/17 und 1 K 117/17 zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung verbunden, wobei das Aktenzeichen 1 K 115/17 führt.

Die Klägerin macht in Wiederholung und Vertiefung ihres bisherigen Vorbringens Folgendes geltend:

Das auf dem Gelände des Freibades errichtete BHKW sei wesentliche Betriebsgrundlage des Freibades. Es sei auch durch das eingereichte Gutachten belegt, dass das BHKW wirtschaftlich nur mit dem Freibad betrieben werden könne. Es ergebe sich insbesondere eine wesentliche Verbesserung der Ertragslage durch einen KWK Bonus auf den Verbrauch in den Sommermonaten. Die vom Finanzamt ermittelten prozentualen Anteile der Wärmelieferung an das Freibad in Bezug auf die gesamten Wärmelieferungen seien fehlerhaft. Als Grundlage habe dem Finanzamt offenbar eine technische Auswertung gedient. Diese sei jedoch nicht geeignet, da sie Werkausgangswerte und damit auch Netzverluste enthalte. Auch sei die Produktion der Wärme durch die Kesselanlage enthalten. Darüber hinaus müsse berücksichtigt werden, dass nur die Beckenwassererwärmung ohne Duschen und Raumwärme berücksichtigt worden sei. Es sei nach den maßgeblichen Verbrauchswerten davon auszugehen, dass zu Saisonzeiten, die jedoch unterschiedlich seien, in den Jahren 2008-2015 von 90,7% bis 58,2 % Wärmelieferungen an das Freibad erfolgt seien. Ganzjährig seien dies in den Jahren 2008-2015 90,6 % bis 30,5 %. Die Grundvoraussetzungen aus dem BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 seien hier auch erfüllt. Die gelieferte Wärme betrage mindestens 25 % des Gesamtwärmebedarfs. Denn im Streitfall erfolge eine 100 % - Abdeckung des Wärmebedarfs des Freibades durch die Wärmelieferung aus dem BHKW. Auch die Erträge aus Einspeisevergütung und Wärmelieferung seien damit dem BgA Freibad zuzurechnen. Dieser habe in Teilen auch die Funktion eines Versorgungsbetriebs und könne mit den weiteren Betriebszweigen Biogaserzeugung, Wasserversorgung und Wärmeversorgung zusammengefasst werden.

Im Übrigen werde hilfsweise geltend gemacht, dass eine Zusammenfassung des BgA Freibad mit dem BgA Versorgung möglich sei. Es bestehe die geforderte enge wechselseitige wirtschaftlich-technische Verflechtung von einigem Gewicht. Die Vorgabe im BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016, dass der Betrieb des BHKW ohne Abgabe an das Freibad nicht wirtschaftlich sei, sei durch das Gutachten, das sich an den Vorgaben der VDI- Richtlinie 2067 orientiere, erfolgt. Zudem betrage die elektrische Leistung auch - wie gefordert - mindestens 50 KW. Sollte also das BHKW am Freibad ein Energieversorgungs-BgA sein, könne dieses BHKW auch mit dem BgA Freibad zusammengefasst werden.

Vorrangig sei aber zu bedenken, dass es sich hier um notwendiges Betriebsvermögen handle. Die betriebliche Veranlassung durch das Freibad sei gegeben. Es sei eine unmittelbare Errichtung des BHKW am Beckenrand erfolgt. Zudem sei es die wirtschaftlichste Lösung für die Badwassererwärmung gewesen. Die Wärmeversorgung an Drittkunden sei dagegen in den Hintergrund getreten, da diese lediglich zur Auffüllung der Wärmesenke in den Wintermonaten gedient habe.

Soweit der Beklagte hinsichtlich des Gutachtens bemängelt, dass es für Fernwärmekunden eine Preisgleitklausel gebe, jedoch keine Preiserhöhung berücksichtigt worden sei, so reiche das Bestehen einer Preisgleitklausel im Wärmelieferungsvertrag allein nicht aus, da eine konkrete Möglichkeit der Erhöhung bestehen müsse. Diese unterliege aber der Billigkeitskontrolle nach § 315 BGB. Soweit man das BHKW als notwendiges Betriebsvermögen für das BgA Freibad ansehe, seien die Frage eines Anschlusszwangs bei der Wärmelieferung an Dritte, die Berechnung der Brennstoffkosten und die Ableitung der Kostensteigerung ohnehin nicht relevant.

Hinsichtlich der von dem Beklagten angenommenen Beschränkung der Zusammenfassungsmöglichkeit auf Energieversorgungsunternehmen nach Ziff. 4 des BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 sei darauf hinzuweisen, dass nach dem Gesetzeswortlaut nur eine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung gefordert sei. Hier sei die Biogasanlage untrennbar mit dem Betrieb des Freibades sowie mit der Versorgung Dritter mit Wärme verbunden. Sie werde von der Energieversorgung absorbiert. Auch hier sei das Ganze dem Freibadbetrieb zuzuordnen. Eine Zusammenfassung von Bad-BgA und Elektrizitäts-BgA könne nicht daran scheitern, dass ein Elektrizitätsversorgungs-BgA im Sinne des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 nicht vorhanden sei. Das Schreiben regle lediglich die Zusammenfassung von Elektrizitätsversorgungs-BgA mit einem Bad-BgA mittels BHKW. Hier sei aber die Zusammenführung von zwei Verlustbetrieben "Wärmeversorgung" und "Freibad" zu betrachten. Deshalb könnten lediglich Aussagen zu den Gewichtungskriterien aus dem BMF-Schreiben relevant sein. Die Wasserversorgung könne auch mit dem mit dem BHKW zusammengefassten Freibad-BgA gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG zusammengefasst werden. Denn mit der Inbetriebnahme des BHKW gebe die Tätigkeit als Energieversorger das Gepräge, da die Erlöse aus Stromverkauf den ganz überwiegenden Teil der Gesamterlöse ausmachten (im Jahr 2008 etwa 92,10%).

Das BHKW habe für das Freibad auch nicht nur eine Art "Feigenblattcharakter", sondern decke 100 % des gesamten Wärmebedarfs des Bades ab. Im Übrigen liege auch keine Überdimensionierung des BHKW für das Freibad vor. Wie nachgewiesen, sei der Betrieb des BHKW nur im Zusammenhang mit dem Freibad wirtschaftlich, die Stromeinspeisevergütung hänge wesentlich von der Stromkennzahl, das heißt, dem Verhältnis der Stromeinspeisung zur Wärmenutzung, ab. Dies führe bei Wärmebelieferung des Freibades in den Sommermonaten zu einer höheren Einspeisevergütung. Das Freibad sei für den Sommerbetrieb des BHKW daher auch wesentlich. Schließlich sei die Wärmebelieferung Dritter auch nicht Hauptzweck der Errichtung des BHKW gewesen. Ein direkter Verbrauch des produzierten Stroms im Freibad sei dagegen nicht wirtschaftlich, da die Einspeisevergütung höher sei als der Bezugspreis. Entgegen der Auffassung des Beklagten handle es sich im Verhältnis des BHKW zum Freibad auch nicht um eine reine Lieferbeziehung. Das BHKW sei nicht in 5 km Entfernung, sondern unmittelbar auf dem Gelände des Freibades zum Zwecke der Badwassererwärmung errichtet worden.

Die Klägerseite hat auf Aufforderung des Berichterstatters mit Schriftsatz vom 23. April 2019 eine Berechnung der tatsächlichen Biogasbezugskosten aus der eigenen Biogasanlage für die Jahre 2008 bis 2018 vorgelegt. Danach lägen die tatsächlichen Kosten der Biogaserzeugung zunächst unter den geschätzten Kosten eines Drittbezugs laut Gutachten der I. Ab 2010 lägen die tatsächlichen Kosten der Biogaserzeugung jedoch zum Teil erheblich höher als im Gutachten angenommen. Die deutliche Senkung der Marktpreise in den Jahren 2010 und 2011 spiegele sich bei den eigenen Erzeugungskosten nicht wieder. Deutliche

Personalkostensteigerungen ab 2014 sowie eine höhere Abschreibung aufgrund nachträglicher Erweiterung der Anlagen wirkten sich aus.

Eine Prognose, ob durch den Anstieg der Kosten des Biogaseinsatzes auch insgesamt noch ein positives Ergebnis erzielt werden könne, sei mit den vorgelegten Zahlen nicht möglich, da hierzu auch alle anderen Parameter einer Aktualisierung unterzogen werden müssten. Dies sei aus mehreren Gründen nicht sinnvoll. Entscheidend sei aber, ob eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht zwischen dem Freibad und dem BHKW I vorliege. Gerade die Nutzung der Wärmesenke im Sommer durch das Freibad sei ein entscheidender Vorteil für die Wirtschaftlichkeit des BHKW. Eine Notwendigkeit, dass mit dem BHKW in Verbindung mit dem Freibad insgesamt Überschüsse erzielt werden müssten, werde nicht gesehen. Die Maßnahme müsse grundsätzlich nur günstiger sein als eine konventionelle Kesselanlage. Insofern unterscheide sich der hier vorliegende Fall der Errichtung eines BHKW mit vorgeschalteter Biogasanlage vom Grundfall, der dem BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 zugrunde liege, dadurch, dass vor Errichtung des BHKW kein Versorgungsbetrieb mit namhafter Ertragsteuerbelastung vorgelegen habe. Die Wasserversorgung sähe man nicht als einen Betrieb an, für den man ein "Steuersparmodell" initiieren müsse. Das BMF-Schreiben gehe von dem BHKW als Zusammenfassungsmedium aus. Wenn das BHKW im Freibad aber grundsätzlich selbst ein Energieversorgungs-BgA sei, was solle dann noch das Zusammenfassungsmedium sein? Es könne daher nur auf eine enge gegenseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen BHKW und Freibad ankommen und nicht auf einen Totalgewinn.

Die Klägerin beantragt,

1. den Körperschaftsteuerbescheid 2009 und den Gewerbesteuermessbescheid 2009, jeweils vom 17. Dezember 2015 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 20. April 2016 und der Einspruchsentscheidung vom 27. November 2017, die Körperschaftsteuerbescheide und Gewerbesteuermessbescheide 2010-2013 jeweils vom 20. April 2016 und jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. November 2017 sowie den Körperschaftsteuerbescheid und den Gewerbesteuermessbescheid 2014, jeweils vom 5. Juli 2016 und jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. November 2017, dahingehend zu ändern, dass die Verluste aus dem Betrieb des Freibades in folgender Höhe:

2009: - ... €,

2010: - ... €,

2011: - ... €,

2012: - ... €,

2013: - ... € und

2014: - ... €

bei Ermittlung des Gewinns für den BgA "Versorgung" Berücksichtigung finden, wobei bei Änderung der Gewerbesteuermessbescheide entsprechend der eingereichten Gewerbesteuererklärungen eine entsprechende anteilige Hinzurechnung von Entgelten für Schulden für den Betrieb des Freibades bei der Ermittlung des Gewerbebetrags zu berücksichtigen ist, und zwar in folgender Höhe:

2009: ... €

2010: ... €

2011: ... €

2012: ... €

2013: ... €

2014: ... €.

2. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er macht in Ergänzung der Ausführungen in der Einspruchsentscheidung geltend:

Entgegen der Auffassung der Klägerin sei das BHKW nicht wesentlicher Bestandteil des BgA Freibad, da es dort verbaut worden sei. Denn es sei kein reiner Ersatz für die dortige Heizung. Das BHKW habe vorrangig die Produktion von Strom zum Ziel. Das Freibad sei lediglich ein weiterer Wärmeabnehmer bzw. Kunde.

Die vormalige Heizungsanlage am Freibad habe eine thermische Leistung von 450 KW aufgewiesen. Das BHKW habe dagegen eine thermische Leistung von 542 KW, so dass die Leistungssteigerung offensichtlich auf den geplanten Ausbau des Fernwärmenetzes zurückzuführen sei. Von Anfang an sei auch die Versorgung im Baugebiet mit Fernwärme geplant gewesen. Es habe ein Anschlusszwang für die Erwerber bestanden. Zunächst hätten nur ab 2008 die Flächen nach und nach veräußert werden müssen.

Die Klägerin habe auch nicht entsprechend Ziff. 8 des BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 nachgewiesen, dass der Betrieb des BHKW ohne Belieferung des Freibades wirtschaftlich nicht möglich sei. Das nunmehr eingereichte Gutachten gemäß VDI Richtlinie habe zum Zeitpunkt der Planung noch nicht vorgelegen. Zudem seien die Brennstoffkosten nicht anhand der selbst erzeugten Biogaskosten errechnet worden, obwohl die Biogasanlage zeitgleich geplant worden sei. Trotz einer angenommenen Steigerung der Kosten von 2 % im Jahr seien die Wärmeeinspeisungserlöse in der Berechnung der Klägerin nicht erhöht worden. Die Wärmelieferungsverträge ließen dies zu. Es sei auch nicht nachvollziehbar, dass Wärmelieferungserlöse für das Freibad einkalkuliert worden seien. Das Gutachten unterstelle einen einheitlichen Betrieb. Es handle sich jedoch um Innenumsätze, die aufgrund der Verluste gar nicht bezahlt werden könnten.

Im Übrigen belege auch die von der Klägerin nunmehr vorgelegte Berechnung hinsichtlich der Prozentanteile der Wärmelieferung nicht eine nahezu ausschließliche Nutzung des BHKW für das Freibad in den Sommermonaten. Darüber hinaus scheidet ohnehin nach Ziff. 4 des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 eine Zusammenfassung des Energieversorgungs-BgA und des Freibad-BgA schon deshalb aus, da das hier in Rede stehende Energieversorgungsunternehmen nicht ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach § 5 Nr. 13 EEG sei.

Der Berichterstatter hat am 26. März 2019 einen Termin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage vorgenommen.

In diesem Termin hat der Beklagte eine Neuberechnung des Betriebsprüfers über die Höhe der Biogasbezugskosten aus der Biogasanlage für die Jahre 2008-2027 vorgelegt, die gegenüber den fiktiven Gasbezugskosten laut Gutachten der Klägerin einen um 751.401 € geringeren Aufwand für den Gasbezug durch die Biogasanlage vorsah. Danach sei das Gesamtergebnis mit Freibad mit 1.225.687 € und ohne Freibad mit 334.537 € anzunehmen, so dass sich auch ohne die Wärmebelieferung des Freibades das BHKW wirtschaftlich betreiben ließe. Erläuternd führte der Beklagte mit Schreiben vom 15. April 2019 hierzu aus, dass der Betriebsprüfer seiner Berechnung die tatsächlich gelieferten Gasmengen aus dem Schreiben der Klägerin vom 28. Juli 2017 zugrunde gelegt habe. Der Betriebsprüfer sei bei seiner Berechnung mittels statistischer Daten davon ausgegangen, dass sich aus einem Kubikmeter Biogas ein Energiegehalt von

durchschnittlich 6 KWh ergebe. Der so ermittelte eigene Kostenanteil in Cent pro KWh sei dann zur Ermittlung der eigenen Gasbezugskosten mit der laut Gutachten benötigten Gasmenge in Höhe von 11.684.919 KWh multipliziert worden. Eine Auslastung des BHKW und des Biogasbetriebs sei aber erst ab 2012 erfolgt. Im Rahmen des Kostenvergleichs seien für die Gasbezugskosten der Jahre 2008-2011 vereinfachend auch bei der Ermittlung der eigenen Gasbezugskosten die Zahlen laut Gutachten der Klägerin angesetzt worden. Für die Jahre 2012-2014 seien die tatsächlichen Gasbezugskosten wie in der überreichten Ermittlung dargestellt angesetzt worden. Ab 2015 sei der Ansatz aus 2014 mit einem jährlichen Preissteigerungszuschlag von 2 % fortgeschrieben worden.

Der Beklagte ergänzte seinen bisherigen Vortrag darüber hinaus dahingehend, dass Hintergrund der Ziff. 4 des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 sei, dass die bisherige Verwaltungspraxis fortgeschrieben werden sollte. Auch zuvor sei in der Verwaltungspraxis - etwa im Erlass der OFD Frankfurt vom 27. Juli 1995 - eine enge wirtschaftlich-technische Verflechtung nur mit einem Stadtwerke-BgA angenommen worden. Der Versorgungs-BgA müsse vom BHKW erzeugten Strom im Hinblick auf seine eigene Geschäftstätigkeit benötigen. Ein erweitertes Verständnis von § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG hätte den Gesetzgeber verpflichtet, eine Beihilfeproblematik gesondert zu erörtern und Gremien auf EU Ebene zu unterrichten. Dies sollte jedoch unterbleiben. Ferner sei auch nach einem Urteil des Niedersächsischen FG vom 14. Januar 2019 (10 K 249/16) ein wärmegeführtes BHKW nicht dazu geeignet, eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen einem Schwimmbad-BgA und einem BgA "Stromversorgung" zu begründen. Das bloße Zwischenschalten eines BHKW reiche nicht aus, um einen steuerlichen Querverbund begründen.

Soweit die Klägerin nunmehr die eigenen Kosten für den Biogasbezug durch die eigene Biogasanlage ermittelt habe, so könne dies schon deshalb nicht überprüft werden, weil Daten aus der Finanzbuchhaltung lediglich für die Jahre 2011-2013 vorlägen. Im Übrigen ergäben sich dadurch weit höhere Gasbezugskosten als im Gutachten angenommen. Bei überschlüssiger Betrachtung ergäbe sich in beiden Varianten (mit und ohne Freibad) kein Totalgewinn. Dann scheide aber eine Zusammenfassung schon gemäß Rz. 7 des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 aus.

Gründe:

Die Klage ist zulässig. Sie erweist sich auch als begründet.

Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide und Gewerbesteuermessbescheide 2009-2014 sind rechtswidrig, soweit der Beklagte bei der Ermittlung des Gewinns für den BgA "Versorgung" die Verluste aus dem Betrieb des Freibades in der aus dem Tenor ersichtlichen Höhe nicht berücksichtigt hat. Entgegen der Auffassung des Beklagten konnte der BgA "Freibad" mit einem zusammengefassten BgA bestehend aus dem Versorgungsbetrieb BHKW und der Wasserversorgung seinerseits zusammengefasst werden.

Durch die Errichtung der beiden BHKW und deren Betrieb hat die Klägerin einen eigenständigen Versorgungs-BgA "BHKW" begründet, der als Versorgungs-BgA mit der Wasserversorgung in einem steuerlichen Querverbund zusammengeführt werden konnte (dazu unter I.). Dieser zusammengefasste BgA konnte nach § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG im Hinblick auf eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht auch mit dem BgA "Freibad" zu einem steuerlichen Querverbund zusammengefasst werden (dazu unter II.).

I. Bei den von der Klägerin ausgeübten Tätigkeitsbereichen "Betrieb der BHKW", "Betrieb des Freibades" und der "Wasserversorgung" handelt es sich jeweils um eigenständige BgA.

1. BgA von juristischen Person des öffentlichen Rechts sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben, es sei denn, es handelt sich um Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (sog. Hoheitsbetriebe im Sinne des § 1 Abs. 5 KStG). Eine Gewinnerzielungsabsicht oder eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht erforderlich. Hintergrund dieser Regelung ist der Gedanke, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts, die sich privatwirtschaftlich betätigen, insbesondere zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen auch steuerlich wie Person des Privatrechts - und nicht wie Hoheitsvermögen - behandelt werden sollen (vgl. BFH, Urteil vom 9. Mai 1984 I R 25/81, BFHE 141, 252, BStBl II 1984, 726).

Als eine Einrichtung in dem genannten Sinne ist jede nachhaltige und selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts als selbstständige Betätigung abgrenzen und sich entsprechend der Zielsetzung des § 4 KStG als wettbewerbsrelevante Tätigkeit steuerlich gesondert beurteilen lässt (vgl. Krämer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 4, Rz. 26 ff. m.w.N.). Tätigkeiten sind voneinander abgrenzbar, wenn die eine nicht bloße Hilfs- und/oder Nebentätigkeit der anderen ist. Das beurteilt sich in erster Linie nach dem Förderungs- und Sachzusammenhang, in dem die jeweiligen Einzeltätigkeiten zueinanderstehen; hinzu kommt eine wertende Betrachtung des Verhältnisses der Tätigkeiten untereinander (vgl. Urteil des Senats vom 15. Januar 2019 1 K 116/13, EFG 2019, 1458)

Hiervon ausgehend stellen unstreitig der Betrieb des Freibads und die Wasserversorgung jeweils einen eigenständigen BgA dar. Darüber hinaus stellt jedoch auch der Betrieb der beiden BHKW mit den daraus erzielten Stromerlösen sowie den Erlösen aus der Lieferung und dem Verkauf der erzeugten Wärme des BHKW I an Bewohner des naheliegenden B-Plangebiets eine eigenständige Tätigkeit in diesem Sinne dar. Die Wettbewerbsrelevanz ergibt sich insoweit bereits aus der Höhe der erzielten Umsätze, die bei den Stromerlösen in den Streitjahren zwischen 1 Million € und ca. 1,3 Million € jährlich lag und sich bei den Erlösen aus der Wärmelieferung an Drittkunden zwischen 87.154 € und 161.776 € bewegte. Bereits dadurch ergibt sich, dass sich diese wirtschaftliche Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt. Die Erlöse liegen jedenfalls deutlich über der von der Finanzverwaltung für die Streitjahre als maßgeblich angesehenen Jahresumsatzgrenze von 30.678 €, ab der bei nachhaltigem Übersteigen ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen ist, dass die Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht ist und bei deren Überschreiten in der Regel davon ausgegangen werden kann, dass die Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt (vgl. R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004; Ab VZ 2015: 35.000 € ; vgl. R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015). Sie liegen auch über der Jahresumsatzgrenze von 130.000 €, bei deren Übersteigen die Finanzverwaltung ein wichtiges Merkmal für die wirtschaftliche Selbstständigkeit der ausgeübten Tätigkeit und damit für das Vorliegen einer Einrichtung im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG annimmt (R 6 Abs. 4 Abs. 2 KStR 2004). Die Tätigkeit ist dabei nach Auffassung des Senats insgesamt auf eine Erzeugung von Energie mittels des Betriebs der beiden BHKW und die Veräußerung der produzierten Energie (sowohl in Form des produzierten Stroms als auch der Wärme) gerichtet. Die Biogasanlage stellt dabei keinen eigenständigen BgA dar, sondern dient durch die Erzeugung des für die Produktion des Stroms und der Wärme des BHKW erforderlichen Biogases dem BgA "BHKW" und ist diesem zuzuordnen.

2. Etwas Anderes ergibt sich auch nicht etwa daraus, dass - wie die Klägerin meint - das auf dem Gelände des Freibades befindliche BHKW I als notwendiges Betriebsvermögen des BgA "Freibad" anzusehen und damit bereits diesem BgA zuzuordnen wäre.

Einem BgA ist auf der Grundlage seiner rechtlichen Verselbstständigung und nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen ein eigenes Betriebsvermögen zuzuordnen. Notwendiges Betriebsvermögen des BgA sind solche Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des BgA genutzt werden oder dazu bestimmt sind. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind auch ohne eine solche Widmung steht als Betriebsvermögen des BgA zu behandeln (vgl. BFH, Urteil vom 10. Dezember 2019 I R 24/17, BFHE 267, 354). Was dabei als wesentliche Betriebsgrundlage des BgA gilt, beurteilt sich nach den allgemeinen Kriterien. Die überlassenen Wirtschaftsgüter müssen für die Betriebsführung von besonderem Gewicht sein, wobei nicht allein maßgeblich ist, in welchem Umfang hierdurch Betriebseinnahmen erzielt werden können; vielmehr kann die Bedeutung für einen Betriebszweig oder die absolute Höhe der mithilfe der überlassenen Wirtschaftsgüter erzielten Umsätze ausreichend sein. (vgl. BFH, Urteil vom 10. Dezember 2019 I R 24/17, BFHE 267, 354 m.w.N.).

Hiervon ausgehend stellt das BHKW I jedoch kein notwendiges Betriebsvermögen des BgA "Freibad" dar. Denn es wird im Streitfall nicht ausschließlich für eigenbetriebliche Zwecke des BgA Freibad genutzt. Zwar erfolgte während der Betriebszeiten des Freibades die Wärmelieferung zu 100 % durch dieses BHKW. Der Senat geht auch davon aus, dass die Kapazität des BHKW auf die Wärmebedürfnisse des Freibads abgestimmt wurde. Andererseits erfolgt durch das BHKW aber nicht lediglich eine Wärmelieferung an das Freibad, sondern es wird durch das BHKW vor allem Strom erzeugt, der nicht unmittelbar an das Freibad abgegeben wird, sondern - gegen entsprechende Einspeisevergütungen - in das öffentliche Netz eingespeist wird. Darüber hinaus erfolgt insbesondere in den Wintermonaten auch eine Wärmelieferung in Form von Fernwärme an Dritte und werden auch hierdurch Erlöse erzielt. Aufgrund dieser wirtschaftlich herausgehobenen Tätigkeit durch den Betrieb des BHKW, die nach dem oben Ausgeführten einen selbstständigen BgA begründet, sowie des Angewiesenseins dieses BgA auf das BHKW als dessen wesentliche Betriebsgrundlage für die Erzielung von Einnahmen ist daher das BHKW I als notwendiges Betriebsvermögen des BgA "BHKW" anzusehen. Dies entspricht auch den Grundsätzen des Urteils des BFH vom 27. Juni 2001 (I R 82 - 85/00, BFHE 195,572, BStBl II 2001, 773). Zwar bezieht das BgA "Freibad" die für die Erwärmung des Freibades erforderliche Wärme aus dem BHKW I, den für seinen Betrieb erforderlichen Strom verschafft sich das Freibad aber nicht als reiner Selbstversorger durch eigene Energiegewinnung durch das BHKW, sondern aufgrund von Lieferungsverträgen als Abnehmer der Stadtwerke C. Die Erzeugung und Lieferung von Wärme für das Freibad ist mithin nur ein - wenn auch bedeutender - Teil der Tätigkeit durch den Betrieb des BHKW. Daneben repräsentiert aber der Bereich der Stromerzeugung und -einspeisung, der mit hohen Umsatzerlösen einhergeht, sowie der Wärmelieferung an Dritte den im Vordergrund stehenden Beschaffungsvorgang der Energieerzeugung und -versorgung, so dass das BHKW diesem "Unternehmensgegenstand" zuzuordnen ist. Dem steht nicht entgegen, dass, anders als in dem vom BFH im Urteil vom 27. Juni 2001 (I R 82-85/00 u.a., a.a.O.) entschiedenen Fall, kein Liefervertrag hinsichtlich der Wärmenutzung zwischen dem Energieerzeuger (hier BgA " BHKW" als Energieerzeuger) und dem BgA Freibad geschlossen wurde. Der Zuordnung zum eigenständigen BgA "BHKW" steht ferner auch nicht entgegen, dass das BHKW I auf dem Gelände des Freibads errichtet wurde und auf dessen Bedürfnisse abgestimmt wurde. Darin zeigt sich zwar eine bedarfsgerechte Ausstattung und Kapazitätsauslegung des Blockheizkraftwerks; diese Aspekte begründen im Streitfall im Hinblick auf die oben beschriebenen Gründe für eine Zuordnung des BHKW I zum notwendigen Betriebsvermögen des eigenständigen BgA "BHKW" jedoch noch kein notwendiges Betriebsvermögen beim BgA "Freibad".

3. Die jeweils eigenständigen BgA "Betrieb der BHKW" und "Wasserversorgung" konnten auch nach § 4 Abs. 6 Nr. 3 KStG zusammengefasst werden, da es sich jeweils um Versorgungsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG handelt. Auch soweit man bei dem BgA "BHKW" die Erzeugung des Stroms und Einspeisung in das öffentliche Netz - insbesondere im Hinblick auf die Höhe der damit erzielten Umsatzerlöse - und nicht die Erzeugung und Lieferung von Fernwärme an Drittkunden als prägend ansehen sollte, wäre der BgA " BHKW" als Versorgungsbetrieb anzusehen. Denn für die Qualifikation eines Betriebes als Energieversorgungsbetrieb reicht es aus, dass der Betrieb - wie hier im Bereich der Wärme- und Elektrizitätsversorgung - auf einer beliebigen Wertschöpfungsstufe (Erzeugung, Transport und Handel bzw. Vertrieb) bis zur Übergabe an den Endkunden tätig ist. Eine unmittelbare Belieferung von Endverbrauchern ist demgegenüber nicht notwendigerweise erforderlich, weil der Begriff des Versorgungsunternehmens andernfalls ohne erkennbare Grundlage verengt würde (so zu § 4 Abs. 3 KStG auch ausdrücklich BMF-Schreiben vom 12. November 2009 BStBl. I, 2009, 1303, Rz. 9; Urteil des Senats vom 15. Januar 2019 1 K 116/13, EFG 2019, 1458; Erhard in: Blümich, KStG, § 4, Rz. 72). Im Übrigen erfolgte im Bereich des BgA "BHKW" hier zumindest auch im Bereich der Wärmeversorgung eine Belieferung an Endverbraucher (Drittkunden im B-Plan Gebiet, Freibad).
4. Ein anderes Ergebnis ergäbe sich schließlich auch dann nicht, wenn man im Hinblick auf die erzielten Umsätze zwischen 87.154 € und 161.776 € die Wärmeversorgung mit der Belieferung von Endkunden als eigenständigen BgA ansähe. Auch ein solcher eigenständiger BgA stellte sodann einen Versorgungsbetrieb im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG dar, der mit den beiden anderen Tätigkeitsbereichen (Wasserversorgung und Stromerzeugung der BHKW (ohne Wärmeversorgung) nach § 4 Abs. 6 Nr. 3 KStG zusammengefasst werden konnte.

II. Die Klägerin konnte auch den so zusammengefassten BgA "Wasserversorgung/ BHKW" mit dem BgA "Freibad" zu einem steuerlichen Querverbund zusammenschließen

1. Dabei scheidet jedoch ein eine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG und § 4 Abs. 6 Nr. 3 KStG aus. Denn der BgA "Freibad" ist kein Versorgungsbetrieb im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG. Weiterhin sind der zusammengefasste Betrieb und der Bäderbetrieb keine gleichartigen Betriebe in Sinne des § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG.
2. Es konnte jedoch ein steuerlicher Querverbund nach § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG begründet werden.
 - a. Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG kann ein Betrieb gewerblicher Art mit einem oder mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Diese erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 geltende Regelung ist klarstellend ins Gesetz aufgenommen worden, nachdem die Rechtsprechung diesen Grundsatz bereits seit den neunziger Jahren so entwickelt hatte. Dieser Rechtsprechung folgend, hängt das Vorliegen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht in jedem Einzelfall vom Gesamtbild der tatsächlich gegebenen Umstände ab. Auch wenn kein notwendiger Funktionszusammenhang in der Weise erforderlich ist, dass die Betriebe in ihrer Betätigung gegenseitig aufeinander angewiesen sind, setzt die genannte Verflechtung jedoch eine sachliche Beziehung der jeweiligen Betätigungen im Sinne eines inneren wirtschaftlichen Zusammenhangs voraus, der nach den Anschauungen des Verkehrs die Zusammenfassung zu einer wirtschaftlichen Einheit rechtfertigt (BFH, Urteil vom 4. September 2002 I R 42/01, BFH/NV 2003, 511 m.w.N.; FG Münster, Urteil vom 11. Mai 2017 10 K 2308/14 K,G,F-, EFG 2017, 1200). Eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht ist dann gegeben,

wenn bestehende oder zu errichtende Anlagen den Zwecken mehrerer Betriebe dienen. Reine Lieferverhältnisse sind nicht ausreichend (vgl. BFH, Beschluss vom 16. Januar 1967 GrS 4/66, BStBl III 1967, 240; FG Mecklenburg Vorpommern, Urteil vom 22. Juni 2016 3 K 191/13, juris; FG Münster, Urteil vom 11. Mai 2017 10 K 2308/14 K,G,F, EFG 2017, 1200). Als ausreichend für das Vorliegen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht hat die Rechtsprechung zum Beispiel die Zwischenschaltung eines Blockheizkraftwerks zwischen ein Hallenbad und einen Versorgungsbetrieb angesehen, wenn das Blockheizkraftwerk das Bad mit Wärme versorgt und in Spitzenlastzeiten elektrische Energie für die Stadtwerke erzeugt (BFH, Urteil vom 4. Dezember 1991 I R 74/89, BStBl. II 1992, 432). Darüber hinaus hat die Rechtsprechung bspw. auch den Ausgleich des Überdrucks in einem Heizkraftwerk durch Erwärmung des Wassers in dem Badebetrieb (vgl. BFH, Urteil vom 16. Januar 1967, GrS 4/66, BStBl III 1967, 240), die Weitergabe von Überschussdampf durch den Badebetrieb an das Heizkraftwerk mit Ausgleichsfunktion im Rahmen des Fernwärmeversorgungsnetzes der Stadtwerke (vgl. BFH, Urteil vom 19. Mai 1967 II 50/61, BStBl III 1967, 510) und die Gewährleistung des für den Betrieb eines Hallenbades erforderlichen Mindestdrucks und Lieferung des für die Wärmelieferung der Stadtwerke benötigten Wassers mit einem erforderlichen gleichmäßigen Niederdruck (vgl. BFH, Urteil vom 19. Mai 1967 II 50/61, BStBl III 1967, 510) als ausreichende Merkmale für das Vorliegen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung angenommen.

Dabei reicht es für die Zusammenfassung eines BgA mit einem anderen zusammengefassten BgA oder einer Einrichtung, die mehrere Betriebe umfasst, aus, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der BgA des zusammengefassten BgA oder einem der Betriebe der Einrichtung vorliegt (sogenannte Mitschlepptheorie, vgl. BMF-Schreiben vom 12. November 2009, BStBl I 2009, 1303 Tz 5; Krämer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 4 Rz 134; kritisch Niedersächsisches FG, Urteil vom 20. November 2018 10 K 249/16, juris). In diesem Fall muss bei einer Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG die Voraussetzung "von einigem Gewicht" jedoch im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen (vgl. BMF-Schreiben vom 12. November 2009, BStBl I 2009, 1303 Tz 5; Krämer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 4 Rz 134, Pinkos DStZ 2010, 96).

- b. Hiervon ausgehend kann nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht zwischen dem BgA "BHKW" als einem der BgA des zusammengefassten BgA "Wasserversorgung/ BHKW" und dem BgA "Freibad" angenommen werden.

Das BHKW I liefert während des Betriebs des Freibades die Wärme zur Beheizung des Freibades und deckt in der Saison zu 100 % dessen Wärmebedarf ab. Ausgehend von der gutachterlichen Stellungnahme der Firma "F" wurde die Kapazität des BHKW I auch gesondert auf die Wärmebedürfnisse des Freibades ausgerichtet. Die gutachterliche Stellungnahme geht - nachträglich - von einem Wärmebedarf für das Freibad von 638 kW aus, so dass das BHKW I mit einer thermischen Leistung von 542 kW eher etwas knapp bemessen ist. Eine Erhöhung der Wärmeleistung gegenüber der bisherigen thermischen Leistung des Heizkessels mit 450 kW erfolgte, da geplant war, das Freibad saisonal länger zu betreiben und erhöhte Beckenwassertemperaturen dauerhaft gesichert werden sollten. Aus der Erhöhung der thermischen Leistung gegenüber der thermischen Leistung des erneuerungsbedürftigen Heizkessels kann daher aus Sicht des Senats nicht geschlossen werden, dass diese im Hinblick auf die geplante Wärmelieferung an Drittkunden erfolgte. Auch die Vertreter der Klägerin

haben in der mündlichen Verhandlung überzeugend dargelegt, dass das BHKW I auf die Wärmebedürfnisse des Freibades ausgerichtet wurde. Zudem hat die Klägerin nachvollziehbar dargelegt, dass bei einer Ausrichtung der Kapazität des BHKW allein auf die Bedürfnisse der Fernwärmelieferung des B-Plangebiets eine deutlich geringere Kapazität des BHKW ausreichend gewesen wäre.

Das BHKW I liegt auch auf dem Gelände des Freibades und ist durch eine Leitung unmittelbar mit den Wasserbecken verbunden. In der Freibadsaison betrug der Anteil der gelieferten Wärme an das Freibad im Zeitraum 2008 bis 2015 zwischen 90,73 % (2008) und 58,21 % (2015), in den Streitjahren 2009 bis 2014 zwischen 88,55 % und 70,63 %. Überdies ermöglicht das Freibad in den Saisonzeiten eine Nutzung der bei dem Betrieb des BHKW notwendigerweise entstehenden Wärme, so dass durch eine kontinuierliche ganzjährige Wärmeabnahme ein wirtschaftlicherer Betrieb des BHKW, das gerade auf dem Prinzip der Kraft- Wärme- Kopplung, d.h. der Ausnutzung der bei der Erzeugung von Kraft notwendigerweise entstehenden Wärme, basiert. Die Höhe der Stromeinspeisevergütung hing in den Streitjahren auch wesentlich von dem Verhältnis von Stromeinspeisung zur Wärmenutzung ab, so dass durch die Wärmenutzung in den Sommermonaten durch das Freibad sich die Einspeisevergütung für das BHKW erhöhte (KWK Bonus) und damit die Wärmelieferung an das Bad auch in wirtschaftlicher Hinsicht für den Betrieb des BHKW von Vorteil war. Dies zeigt sich auch in der Wirtschaftlichkeitsberechnung des von der Klägerin vorgelegten Gutachtens vom 31. August 2015. Über einen Zeitraum von 20 Jahren waren die Erträge aus dem Betrieb des BHKW bei Belieferung des Freibades - aufgrund des KWK- Bonus - um ca. 550.000 € (ohne fiktive Erlöse aus der Wärmelieferung an das Freibad) höher als ohne Belieferung des Freibades. Das Ergebnis höherer Erlöse durch die Wärmeabnahme durch das Freibad ist dabei unabhängig von der zwischen den Beteiligten streitigen Frage, ob man zur Ermittlung der Wirtschaftlichkeit fiktive Biogasbezugskosten ansetzt oder die tatsächlichen Kosten eines Bezugs von Biogas aus der errichteten Biogasanlage ermittelt.

Auch nach der Verfügung der OFD Frankfurt vom 27. Juli 1995 (S. 2706 A - 16 - St II 12 - dort unter Bezugnahme auf die BFH-Beschlüsse vom 16. Januar 1967 (GrS 4/66, BStBl III 1967, 240) und vom 19. Mai 1967 (III R 507/61, BStBl III, 510) - kann von einer den Anforderungen genügenden Verflechtung ausgegangen werden, wenn sich aus der Lieferung eines Hauptstoffs für den einen Betrieb gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, die sich nicht allein auf einer Verknüpfung aufgrund einer subjektiven Willensentscheidung begründen, sondern zwangsläufig aufgrund chemischer bzw. physikalischer Vorgänge entstehen. Dies kann nach der o.g. Verfügung im Falle der Belieferung von Wärme für ein Bad durch einen BHKW aufgrund der Doppelfunktion des BHKW (Erzeugung von Strom und von Wärme und deren jeweilige Nutzung) mit dem damit einhergehenden höheren Ausnutzungsgrad an Primärenergie grundsätzlich der Fall sein. Von einer engen wechselseitig technisch- wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht zwischen einem großen Bad und einem (kleinen) Blockheizkraftwerk geht offenbar auch das BMF-Schreiben vom 12. November 2009 (BStBl I 2009, 1303 Tz 8) aus.

Diese enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung ist auch von einigem Gewicht. Auf der einen Seite wird zu 100 % der Wärmebedarf des Freibades durch das BHKW I gedeckt; die Kapazität des BHKW I ist insbesondere auch auf die Erwärmung des Bades ausgerichtet worden. Zudem führt auf der anderen Seite - wie oben bereits ausgeführt - die Wärmebelieferung des Freibades in den Sommermonaten zu einer höheren Einspeisevergütung, so dass auch ein gewichtiger wirtschaftlicher Nutzen für den Betrieb des

BHKW gegeben ist. Die ganzjährige Stromproduktion und die daraus erzielten Erlöse wird insbesondere auch durch die gerade in den Sommermonaten durch das Freibad erfolgende kontinuierliche Wärmeabnahme gesichert. Ferner sind auch die im BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 (BStBl I 2016, 479) zur "Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines Blockheizkraftwerks" unter Ziff. 5 genannten Kriterien für eine gegenseitige Gewichtigkeit im Streitfall erfüllt. Mit der gelieferten Wärme an das Bad werden mindestens 25 % des sich ergebenden Gesamtwärmebedarfs des Bades abgedeckt und das BHKW verfügt über eine elektrische Leistung von mehr als 50 kW. Es handelt sich auch zwischen dem BgA "BHKW" und dem Freibad nicht um eine reine Lieferbeziehung; das BHKW stellt vielmehr die Heizanlage des Bades dar. Anders als in dem vom Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern im Urteil vom 22. Juni 2016 (3 K 199/13, juris) entschiedenen Fall ist im Streitfall das Freibad auch nicht einer unter 30 Abnehmern für Wärmelieferungen; die Abnahme erfolgt auch nicht lediglich in sehr geringem Umfang zu den Gesamtlieferungen; vielmehr ist während der Badesaison das Freibad der hauptsächliche Abnehmer der produzierten Wärme.

Der hier zugrundeliegende Streitfall ist aus Sicht des Senats auch nicht mit dem der von dem Beklagten zitierten Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20. November 2018 (10 K 249/16) zugrundeliegenden Fall vergleichbar. Dort ging es um ein von den Stadtwerken betriebenes BHKW auf dem Gelände eines Schwimmbades bzw. einer Therme, das nur für den Fall der Erforderlichkeit einer Wärmelieferung für das Freibad betrieben wurde und bei dem auf Anforderung des Bäderbetriebes die Wärme gegen Entgelt geliefert wurde. In diesem Fall hat das Niedersächsische Finanzgericht ein so genanntes wärmegeführtes BHKW angenommen und die Beziehung zwischen den Stadtwerken und dem Bad-BgA als reine Lieferbeziehung angesehen. Im Streitfall hingegen stellt das gesondert für die thermische Versorgung des Bades errichtete und an dessen Bedürfnissen ausgerichtete BHKW einen eigenständigen BgA dar; die Belieferung erfolgt nicht durch einen Stadtwerke-BgA im Rahmen einer entgeltlichen Lieferbeziehung. Das BHKW gibt vielmehr ohne Entgelt die in der Badesaison erforderliche Wärme an das Freibad ab. Zudem wird das BHKW - auch wenn es an den Wärmebedürfnissen ausgelegt und als wärmeleitend anzusehen sein sollte - auch dauerhaft betrieben, erzeugt ganzjährig Strom und versorgt in den Wintermonaten die Kunden des B-Plan Gebiets mit Fernwärme. Zwar dient das BHKW hier nicht vorrangig einem Stadtwerke-BgA dazu, den Bedarf von Strom in Spitzenzeiten abzudecken. Durch die kontinuierliche Wärmeabnahme gerade auch in den Sommermonaten des Freibadbetriebs wird jedoch ein wirtschaftlich effizienter Betrieb des BHKW als eigenständiger BgA erreicht.

Das Kriterium "von einigem Gewicht" ist nach Auffassung des Senats auch im Verhältnis zum zusammengefassten BgA "Wasserversorgung/BHKW" erfüllt. Die Erlöse aus der Stromeinspeisung und der Wärmelieferung übersteigen die Umsätze im Bereich der Wasserversorgung (ca. 400.000 € jährlich) deutlich. Soweit nach dem oben Ausgeführten eine Gewichtigkeit für den BgA "BHKW" angenommen werden kann, gilt dies im Hinblick auf den wirtschaftlich deutlich prägenden Charakter des BgA "BHKW" innerhalb des zusammengefassten BgAs auch für den zusammengefassten BgA.

- c. Nach Auffassung des Senats steht der Annahme einer nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv bestehenden engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht auch nicht das BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 über die "Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels

eines Blockheizkraftwerks" (BStBl I 2016, 479) entgegen. Dieses Schreiben befasst sich schon nach seiner Überschrift mit der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mittels eines Blockheizkraftwerks, also insbesondere eines schon bestehenden Energieversorgungs-BgA mit einem Bad-BgA durch ein Blockheizkraftwerk. In diesen Fällen stellt das BHKW mithin das Zusammenfassungsmedium zwischen einem - häufig erlösstarken - Energieversorgungs-BgA und einem - zumeist verlustträchtigen - Bad-BgA dar. Das BMF-Schreiben soll dabei ersichtlich durch die dort gemachten Vorgaben - insbesondere auch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit des BHKW - einen Missbrauch von Zusammenfassungsmöglichkeiten durch Verlagerung von Verlusten des Bad-BgA in den zumeist ertragsstarken Bereich des Energieversorgungs-BgA verhindern. Im Streitfall wurde dagegen gesondert ausgerichtet auf die Wärmebedürfnisse des Freibades ein Blockheizkraftwerk errichtet, das nicht durch einen schon bestehenden Energieversorgungs-BgA betrieben wird, sondern im Hinblick auf die mit der Strom einspeisung aus dem BHKW erzielten Erträge und die Erträge aus der Wärmeversorgung anderer Kunden einen eigenständigen BgA bildet, ohne dass eine Zusammenfassung mit einem schon vorhandenen Energieversorgungs-BgA erfolgt wäre oder beabsichtigt war. Insofern ist für den Senat bereits nicht ersichtlich, dass das BMF-Schreiben die Besonderheiten dieses Streitfalls erfasst, zumal für eine (eher) vergleichbare Fallkonstellation (Errichtung eines (kleinen) Blockheizkraftwerks an einem (großen) Schwimmbad, das nicht von einem Stadtwerke BgA betrieben wird) im BMF-Schreiben vom 12. November 2009 (BStBl I, 1303 Tz 8, Beispiel 2.) in dem BHKW ein eigenständiger Versorgungs-BgA gesehen wird und unproblematisch eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht zwischen Großbad und BHKW angenommen wird.

- d. Selbst dann aber, wenn man das BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 auch für die vorliegende Sachverhaltskonstellation als grundsätzlich einschlägig ansehen wollte, so stünde dieses einer Zusammenfassung zu einem steuerlichen Querverbund nicht entgegen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass das BMF-Schreiben und die dort geregelten Vorgaben für eine Zusammenfassung von BgAs mittels BHKW selber keine Gesetzeskraft haben und das Gericht nicht binden.

aa) Wie oben bereits dargelegt, sind die in Ziff. 5 des BMF-Schreibens angegebenen Kriterien für eine gegenseitige Gewichtigkeit erfüllt.

bb) Sofern es im BMF-Schreiben unter Ziff. 1 Satz 3 für mobile BHKW heißt, dass eine Zusammenfassung voraussetze, dass das mobile BHKW mehr als 50 % seiner Wärmemenge im Jahr an das Bad abgeben müsse, so kann dies bereits deshalb keine Anwendung finden, da es sich vorliegend nicht um ein mobiles BHKW handelt. Im Übrigen müssten hier aus Sicht des Senats ohnehin auch die Besonderheiten eines Freibad-BgA berücksichtigt werden. In der Freibadsaison wurden in den Streitjahren jedenfalls auch mehr als 50 % der jährlichen Wärmemenge an das Bad seitens des BHKW I abgegeben. Die Besonderheiten eines Freibadbetriebes berücksichtigt im Übrigen auch das BMF-Schreiben selbst, in dem es unter Ziff. 2 heißt, dass der Zusammenfassung eines Energieversorgungs-BgA mit einem Freibad-BgA mittels BHKW nicht entgegenstehe, dass das Freibad nur in der Sommersaison für Badegäste geöffnet sei.

cc) Der Zusammenfassung steht aus Sicht des Senats auch nicht Ziffer 4 des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 entgegen. Danach kommen als Energieversorgungs-BgA, der für die Zusammenfassung mit einem Bad-BgA mittels BHKW nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG geeignet ist, nur Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des § 5 Nr. 13 EEG (jetzt § 3 Nr.

22 EEG), die überwiegend Letztverbraucher versorgen, oder Netzbetriebsunternehmen in Frage. Wie oben bereits ausgeführt, erfolgt im Streitfall jedoch nicht eine Zusammenfassung eines bestehenden Energieversorgung-BgA mittels BHKW mit einem Bad-BgA, sondern stellt das errichtete BHKW selbst einen Versorgungs-BgA dar. In einer solchen Konstellation kann auch nach dem bereits oben zitierten BMF-Schreiben vom 12. November 2009 (BStBl I 2009, 1303, Tz) grundsätzlich ein Zusammenschluss nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mit einem Bad BgA erfolgen, ohne dass es darauf ankäme, ob dieser BgA ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des § 3 Nr. 22 EGG (früher § 5 Nr. 13 EEG) darstellt und überwiegend Letztverbraucher versorgt. Zudem ergibt sich die aus Ziff. 4 des BMF-Schreibens ersichtliche Beschränkung auf Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des § 5 Nr. 13 EEG auch nicht ansatzweise aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG. Es ist für den Senat auch kein Grund ersichtlich, warum in einer Konstellation wie der vorliegenden trotz einer bestehenden objektiv wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht eine Zusammenfassung allein an der fehlenden Belieferung im BHKW erzeugten Stroms an Letztverbraucher scheitern sollte. Soweit in der Literatur (vgl. etwa Eversberg/Baldauf, DStZ 2010, 358, 364; Krämer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 4 Rz 124 und 127d, dort unter Hinweis auf Ziff. 4 des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016) damit argumentiert wird, dass bei dem Zusammenschluss eines Stadtwerke-BgA mit einem Bad-BgA mittels BHKW bei Veräußerung des im BHKW produzierten Stroms an große Stromerzeuger ohne Einspeisung in das Netz der Stadtwerke, die zumindest eine Stromversorgungssparte unterhalten müssten, es an einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung fehle, so kann dies aus Sicht des Senats jedenfalls nicht auf die Konstellation des Streitfalls übertragen werden. Offenbar liegt der Argumentation die Annahme zu Grunde, dass in einem solchen Fall die technisch-wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit des BHKW für den Stadtwerke-BgA, die in der Abdeckung von Leistungsspitzen im Stromversorgungsnetz gesehen wurde (vgl. OFD Frankfurt Vfg. vom 27. Juli 1995, DB 1995, 2094), entfällt, da der erzeugte Strom in diesem Fall nicht mehr für seine eigene Geschäftstätigkeit benötigt wird. Im Streitfall des Betriebs des BHKW als eigenständigem Versorgungs-BgA besteht die wechselseitig technische-wirtschaftliche Verflechtung jedoch unabhängig von der Abdeckung von Leistungsspitzen im Stromversorgungsnetz - hier durch eine Wärmelieferung an das Freibad einerseits und die Ermöglichung eines wirtschaftlichen Betriebs des BHKW auch in den Sommermonaten durch kontinuierliche Wärmeabnahme und dadurch bedingte Erlössteigerung andererseits. Dabei besteht die Geschäftstätigkeit des BHKW gerade auch in der Produktion von Strom und dessen Veräußerung durch Einspeisung in das Netz der Stadtwerke C, die durch die Wärmeabnahme des Freibads gerade auch in der Wärmesenke der Sommermonate gefördert wird. Wie oben bereits ausgeführt, ist darüber hinaus auch die Einordnung des BgA "BHKW" als Versorgungsbetrieb im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG unabhängig von einer Strombelieferung an Letztverbraucher, da ein Betrieb der Elektrizitätsversorgung im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG auf sämtlichen Wertschöpfungsstufen - also auch im Bereich der Stromerzeugung - vorliegen kann. Soweit der Beklagte schließlich argumentiert, ein erweitertes Verständnis von § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG hätte insoweit den Gesetzgeber verpflichtet, eine Beihilfeproblematik gesondert zu erörtern und Gremien auf EU-Ebene zu unterrichten bzw. einen Notifizierungsvorbehalt im Jahressteuergesetz 2009 zu verankern, so ist zum einen ein solches einschränkendes Verständnis des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG jedenfalls nicht im Wortlaut der Norm zum Ausdruck gekommen, zum anderen ergibt sich dieses - soweit ersichtlich - jedenfalls für die hier vorliegende Sachverhaltskonstellation auch nicht aus der bisherigen Verwaltungs- oder Rechtsprechungspraxis, die in § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG kodifiziert werden sollte.

dd) Nach Auffassung des Senats steht einer Zusammenfassung in der hier vorliegenden Konstellation auch nicht Ziffer 8 des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 entgegen. Danach muss das BHKW dem BgA Bad dienen. Dies ist nach Satz 2 nicht der Fall, wenn neben der Wärmeabgabe des BHKW an den Bad-BgA eine Wärmeabgabe an Dritte (zum Beispiel Wohngebäude im Umfeld des Bades) vorgenommen wird und das BHKW auch ohne den Bad-BgA noch wirtschaftlich wäre. Zwar erfolgte vorliegend auch - vor allem in den Wintermonaten - eine Wärmeabgabe an Drittkunden des B-Plan Gebiets. Diese Wärmeabgabe an Dritte hat sich in den Streitjahren durch zunehmende Gewinnung von Abnehmern auch erhöht, was zum Teil zu einem vermehrten Einsatz des zusätzlichen im Schwimmbad eingebauten Heizkessels in Spitzenlastzeiten führte.

Mit dieser Regelung soll aber aus Sicht des Senats im Wesentlichen verhindert werden, dass ein überdimensioniertes BHKW errichtet wird, das nicht vorrangig der Wärmeversorgung des Bades dient, sondern bei dem die Wärmeversorgung anderer Kunden im Vordergrund steht (so auch Krämer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 4 Rz 127 I). Davon ist im Streitfall jedoch nicht auszugehen. Das BHKW I ist für die Verhältnisse des Bades nicht überdimensioniert, sondern auf die Wärmebedürfnisse des Bades ausgerichtet. Dies ergibt sich aus dem Kurzgutachten der Firma "F", wonach -nachträglich betrachtet - die thermische Leistung für das Freibad sogar eher knapp bemessen ist. Auch die Tatsache, dass mit zunehmender Versorgung von Wärmekunden der Spitzenlastkessel angeschaltet werden musste, deutet darauf hin, dass das BHKW nicht vorrangig auf die Bedürfnisse anderer Wärmekunden, sondern auf die Wärmebedürfnisse des Bades ausgerichtet war. Wie bereits dargelegt, erfolgte eine Erhöhung der Wärmeleistung gegenüber der bisherigen thermischen Leistung des Heizkessels mit 450 kW auf 542 kW, da geplant war, das Freibad saisonal länger zu betreiben und erhöhte Beckenwassertemperaturen dauerhaft gesichert werden sollten. Auch aus der Erhöhung der thermischen Leistung gegenüber dem bisherigen Heizkessel lässt sich daher keine Überdimensionierung des BHKW herleiten.

Der Nachweis einer fehlenden Überdimensionierung reicht aus Sicht des Senates insoweit schon aus, um davon auszugehen, dass das BHKW dem Betrieb des Bades dient, d.h., dass das BHKW den Belangen des Freibades untergeordnet ist. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass die Dimensionierung des BHKW auf die Bedürfnisse des Bades ausgerichtet ist. Zum anderen steht das BHKW auch in einer tatsächlichen Beziehung zum Bad, indem es eine Direktleitung zur Versorgung des Bades mit Wärme vorhält (so auch Krämer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 4 Rz 127 I).

Unabhängig davon - auch wenn aus Sicht des Senat nicht unbedingt erforderlich - hat die Klägerin durch Vorlage des Wirtschaftlichkeitsgutachtens - auch unter Berücksichtigung der später ermittelten tatsächlichen Biogasbezugskosten für die Jahre 2008 bis 2018 - nach Auffassung des Senats zumindest plausibel dargelegt, dass mit dem Betrieb des Bades - insbesondere durch die Wärmelieferung des Freibades in den Saisonzeiten und dadurch der Ausnutzung der Wärmesenke im Sommer - das BHKW jedenfalls wirtschaftlicher betrieben werden kann als ohne die Belieferung des Freibades. Dies gilt sowohl für den Fall, dass man - wie im ursprünglichen Wirtschaftlichkeitsgutachten - fiktive Gasbezugskosten ansetzt, als auch für die von der Klägerin später bis 2018 ermittelten tatsächlichen Gasbezugskosten aus der Biogasanlage. Keine der Berechnungsvarianten hat jedenfalls zum Ergebnis, dass das BHKW auch ohne Wärmeabnahme durch das Freibad in der Totalprognose wirtschaftlich betrieben werden könnte. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass bei Zugrundelegung der tatsächlichen Gasbezugskosten für 2008 bis 2018 sich wohl - auch nach Auffassung des

Beklagten - in der Totalprognose sowohl bei dem Betrieb mit als auch ohne Freibad ein negatives Totalergebnis ergibt, da jedenfalls auch bei Zugrundlegen der höheren tatsächlichen Biogasbezugskosten für die Jahre 2008 bis 2018 sich daraus nicht herleiten lässt, dass das BHKW auch ohne das Freibad wirtschaftlich betrieben werden könnte. Soweit der Beklagte in den Berechnungen des Betriebsprüfers, die im Erörterungstermin am 26. März 2019 überreicht wurden, zu einer positiven Totalgewinnprognose auch ohne Belieferung des Freibades gekommen ist, so hat er den dort angesetzten Umrechnungsfaktor von 6 kWh/ m³ in einem späteren Schriftsatz auf 5 kWh/ m³ korrigiert und ausgeführt, dass dann "die tatsächlichen Biogaslieferungen dem laut Gutachten angesetzten Energiebedarf annähernd entsprechen, so dass es aus Sicht des Finanzamtes zunächst einer weiteren Umrechnung nicht mehr bedürfte". Auch aus den Berechnungen des Beklagten ergibt sich daher - im Hinblick auf die spätere Korrektur der Berechnung - kein wirtschaftlicher Betrieb des BHKW ohne Belieferung des Freibades.

ee) Schließlich steht auch Ziff. 7 des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 selbst dann, wenn man dieses Schreiben auch auf die hier zugrundeliegende Konstellation für grundsätzlich anwendbar hielte, aus Sicht des Senats nicht entgegen. Danach setzt eine zulässige Zusammenfassung voraus, dass das BHKW wirtschaftlich ist. Dies bedeutet jedoch entgegen der Auffassung des Beklagten nicht, dass der Betrieb des BHKW eine positive Totalgewinnprognose aufweisen muss, sondern lediglich, dass er - unter Einbeziehung des erzeugten Stroms und der daraus erzielten Erlöse - wirtschaftlicher als die Beheizung durch ein anderes Aggregat - beispielsweise einen konventionellen Heizkessel - ist (vgl. Belcke/Westermann, BB 2012, 2473, 2475; Krämer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 4, Rz. 127 I). Einer Annahme der Wirtschaftlichkeit des BHKW steht dabei nicht entgegen, dass sowohl bei der Ermittlung der Kosten der Wärmeversorgung durch einen konventionellen Heizkessel als auch bei der Ermittlung der Kosten für das BHKW unter Gegenrechnung der Erträge aus der Stromeinspeisung sich negative Ergebnisse ergeben (vgl. Krämer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 4, Rz. 127 I).

Legte man das von der Klägerin eingereichte Wirtschaftlichkeitsgutachten zugrunde, so käme man - bei den dort angesetzten fiktiven Biogasbezugskosten - für den Betrieb des BHKW aufgrund der hohen Stromeinspeiserlöse sogar zu einem positiven Totalgewinn von 345.055 € bei einer Betrachtung vom Investitionszeitpunkt bis 2027. Dem stünden bei der Investition in einen konventionellen Heizkessel jährliche Kosten für die Investition in den Kessel (AfA), Gasbezug, Wartung, Unterhaltung und anteilige Personalkosten entgegen. Eine Wirtschaftlichkeit des BHKW liegt hier auf der Hand.

Selbst dann aber, wenn man stattdessen die von der Klägerin für die Jahre 2008 bis 2018 ermittelten tatsächlichen Gasbezugskosten ansetzte, ergäben sich gegenüber dem bisherigen Ansatz für die von der Klägerin ermittelten 11 Jahre Mehrkosten von ca. 906.000 €, jährlich also 82.363 €. Selbst wenn man diese Kosten - ohne Berücksichtigung der Umrechnung des Totalgewinns aus dem Wirtschaftlichkeitsgutachten in einen Jahreswert - ansetzte, so hält es der Senat für ausgeschlossen, dass diese Kosten über den jährlichen Kosten für die Investition in den Gaskessel und dessen Unterhaltung liegen oder diesen entsprechen. Allein die jährlichen AfA Kosten nur für den Spitzenlastkessel betragen laut Gutachten der Klägerin 70.233,84 €; die jährlichen Gasbezugskosten bei Ausfall BHKW für den Spitzenlastkessel wurden zwischen 2009 und 2017 zwischen 9.603 € und 24.734 € im Gutachten der Klägerin angesetzt. Bei Investition in einen Hauptkessel und stetigem Gasbezug für diesen würden allein diese Kosten noch deutlich höher sein und damit über den angenommenen Kosten für den Betrieb des BHKW von 82.363 € liegen.

ff) Ob sich durch die im Jahr 2018 begonnene Erweiterung der Anlage des BHKW im Freibad um einen Wärmespeicher und ein weiteres größeres BHKW die rechtliche Beurteilung ändert, kann hier dahinstehen, da dies jedenfalls für die in Rede stehenden Streitjahre bis 2014 irrelevant ist. Gegebenenfalls muss auf der geänderten tatsächlichen Grundlage eine erneute Überprüfung stattfinden.

III. Hiervon ausgehend waren die - auch der Höhe nach unstreitigen - Verluste aus dem Betrieb des Freibades im tenorierten Umfang bei der Ermittlung des Gewinns aus dem - zusammengefassten- BgA "Versorgung" zu berücksichtigen; gleichzeitig ist jedoch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags in der tenorierten Höhe eine anteilige Hinzurechnung von Entgelten für Schulden aus dem Betrieb des Freibades vorzunehmen.

IV. Die Ermittlung der nach dem Tenor jeweils festzusetzenden Steuer bzw. des Gewerbesteuermessbetrages wurde nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen, da die Ermittlung der festzusetzenden Beträge einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war im Hinblick auf die Schwierigkeit der Sach- und Rechtslage für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO).

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen.

Normen:

KStG:4/1/1 KStG:4/1/2 KStG:4/6/1 KStG:4/6/2 KStG:4/6/3 EEG:3/22

Fundstellen:

EFG-2022-0265

Kontextbezogene Links

Verfahrensinformationen:

Rechtskraftangaben

- Revision eingelegt (BFH I R 43/21)