



## Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

15. Oktober 2025

# Neues BMF-Schreiben zur Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) nach § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 KStG

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 10. Oktober 2025 ein Schreiben mit weiteren Grundsätzen zur Zusammenfassung von BgA veröffentlicht. Neben der bereits bekannten Konstellation mittels Blockheizkraftwerk (BHKW) werden nunmehr ausdrücklich auch Wärmepumpen, hybride Photovoltaikanlagen sowie die Einbindung in ein Fernwärmenetz als taugliche technische Anknüpfungspunkte für die Zusammenfassung eines Bad-BgA mit einem Versorgungs-BgA anerkannt. Maßgeblich bleibt eine enge wechselseitige technisch wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht, bezogen auf den Gesamtwärmebedarf des unmittelbar verflochtenen Bades sowie die Stromerzeugung bzw. die Laststeuerungsmöglichkeiten auf Seiten des Versorgers.

**Die Grundsätze gelten entsprechend für die Zusammenfassung dieser Tätigkeitsbereiche in Kapitalgesellschaften i.S.d. § 8 Abs. 7 KStG und sind ab Inbetriebnahme der jeweiligen Anlage auf alle offenen Fälle anwendbar. Das Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.**

## Kernaussagen des BMF-Schreibens

Das BMF unterstellt für die genannten technischen Lösungen eine grundsätzliche Wirtschaftlichkeit im Lichte energierechtlicher Rahmenbedingungen. Ein besonderer Nachweis der Wirtschaftlichkeit (z.B. durch ein VDI-Gutachten) wird im Gegensatz zur Verflechtung mittels BHKW nicht gefordert. Bilanzielle Zuordnungen und die Höhe einer Steuerersparnis sind im Grundsatz nicht maßgeblich für die Tatbestandsmerkmale der Zusammenfassung.

Bei Wärmepumpen ist eine Zusammenfassung des Bad-BgA nur mit einem Netzbetriebs-BgA möglich; bei hybriden Photovoltaikanlagen nur mit einem Energieversorgungs-BgA und bei Fernwärme ausschließlich mit einem Fernwärmeversorgungs-BgA. Wurden die betreffenden Versorgungs-BgA zuvor bereits mit anderen BgA zusammengefasst, darf die jeweils relevante Versorgungstätigkeit in allen Fällen nicht von lediglich untergeordneter Bedeutung sein, was regelmäßig bei einem Umsatzanteil dieser Tätigkeit in Höhe von mindestens 10 Prozent des Gesamtumsatzes des zusammengefassten BgA unterstellt wird.

Im Einzelnen konkretisiert das Schreiben die Gewichtigkeitsschwellen beider Seiten wie folgt:

Für Wärmepumpen ist sie aus Sicht des Bad-BgA erfüllt, wenn die erzeugte Wärme vollständig an das unmittelbar verflochtene Bad abgegeben und hierdurch mindestens ein Drittel des rechnerischen Gesamtwärmebedarfs dieses Bades abgedeckt wird, auf Versorger-Seite bei mindestens 50 kW installierter elektrischer Leistung.

Für hybride Photovoltaikanlagen gilt auf Bad-Seite, dass die erzeugte Wärme ebenfalls vollständig an das betreffende Bad abgegeben wird und insoweit mindestens 10 Prozent des rechnerischen Gesamtwärmebedarfs dieses Bades abdeckt. Auf Versorger-Seite bedarf es gleichfalls einer installierten elektrischen Leistung von mindestens 50 kW.



Bei Fernwärme ist auf Bad-Seite eine Deckung von mindestens 80 Prozent des rechnerischen Gesamtwärmebedarfs dieses Bades erforderlich; auf Versorger-Seite wird als Gewichtungskriterium ein Mindest-Wasservolumen des betreffenden Bades von 750 m<sup>3</sup> herangezogen.

Der rechnerische Gesamtwärmebedarf ist anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen, der Wärmebedarf üblicher Nebenräume wie z.B. Sauna, Kiosk, Wellnessbereich oder Büroräume bleibt bei den Prüfungen zu Wärmepumpe und hybrider Photovoltaik insoweit unberücksichtigt. Bei saisonal betriebenen Bädern sind die Schwellenwerte nur anhand der Betriebszeit des Bades zu prüfen.

Die für eine Laststeuerung erforderlichen Zugriffsrechte können – je nach Fall – vertraglich oder auch durch interne Organisationsanweisungen der Betriebsleitung, Geschäftsführung oder des Vorstands eingeräumt werden.

## Wesentliche Änderungen gegenüber dem Entwurf

Gegenüber dem Entwurf wurden mehrere praxisrelevante Präzisierungen und Erleichterungen aufgenommen. Zum einen wurden die Anforderungen an die Einräumung von Zugriffsrechten erweitert: Während der Entwurf als entsprechende Basis ausschließlich vertragliche Vereinbarungen vorsah, lässt das finale Schreiben alternativ auch interne Organisationsanweisungen der Betriebsleitung bzw. der Organe der Trägerkörperschaft zu, und zwar sowohl bei Wärmepumpen als auch bei Fernwärme. Zum anderen hat das BMF die Ermittlung des maßgeblichen Gesamtwärmebedarfs geschärft: Bei Wärmepumpen und hybriden Photovoltaikanlagen sind die Wärmebedarfe üblicher Nebenräume nunmehr ausdrücklich aus der Betrachtung auszunehmen. Zudem ist die Prüfung der Vorgaben bei saisonal betriebenen Bädern auf die tatsächliche Betriebszeit zu beziehen. Weiterhin wurde die Gewichtungsschwelle auf der Versorger-Seite bei Fernwärme, d.h. das geforderte Mindest-Wasservolumen des Bades, von 1.000 m<sup>3</sup> auf 750 m<sup>3</sup> reduziert. Außerdem wurden an mehreren Stellen begriffliche Präzisierungen vorgenommen, insbesondere die Bezugnahme auf das „unmittelbar verflochtene Bad“ bzw. „dieses Bades“ (im Entwurf hieß es lediglich „das Bad“ bzw. „des Bades“).



## Fazit

Das finale Schreiben ist praxistauglich, technologieoffen und definiert klare Nachweis- und Gewichtigkeitskriterien. Es schafft mehr Rechtssicherheit für kommunale Betreiber und Versorger. Die Einholung von verbindlichen Auskünften empfiehlt sich insbesondere in den Fällen, in denen der steuerliche Querverbund nicht nur auf die Zusammenfassung der im BMF-Schreiben genannten BgA beschränkt ist.

## Ansprechpartner

Bei Fragen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Experten als Ansprechpartner gern zur Verfügung.

### **Christoph Bildstein**

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Bernhard-Wicki-Straße 8  
80636 München  
Tel.: +49 151 15011690  
christoph.bildstein@pwc.com

### **Matthias Schulz**

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Bahnhofstraße 38  
99084 Erfurt  
Tel.: +49 170 9233134  
matthias.schulz@pwc.com



### **Noch Fragen?**

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

**Noch Fragen?**

**E-Mail senden**

## Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung.



**Gabriele Nimmrichter**

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37  
60327 Frankfurt am Main  
Tel.: +49 171 7603269  
gabriele.nimmrichter@pwc.com

**Gunnar Tetzlaff**

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Fuhrberger Straße 5  
30625 Hannover  
Tel.: +49 171 5503930  
gunnar.tetzlaff@pwc.com

## Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen.

Wenn Sie den PDF-Newsletter „steuern + recht Newsflash“ bestellen oder abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ bzw. „Abbestellung“ an folgende Adresse: [adresse@pwc.com](mailto:adresse@pwc.com)

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© August 2025 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

[www.pwc.de](http://www.pwc.de)

