

Alternative Möglichkeiten zur Einbeziehung von Bädern in den steuerlichen Querverbund

Der Betrieb öffentlicher Bäder ist nicht kostendeckend möglich. Diesen Einrichtungen kommt jedoch eine hohe gesundheits- und sozial-politische Bedeutung zu. In den letzten Jahren haben der coronabedingt eingeschränkte Badebetrieb unter Gewährleistung stark gesteigener Hygieneanforderungen sowie die gestiegenen Energiekosten zu einer Verschärfung der wirtschaftlichen Situation geführt. Folge ist, dass immer mehr Kommunen die Schließung von Bädern prüfen. Damit droht die Zahl der Nichtschwimmer und der unsicheren Schwimmer unter Kindern und Jugendlichen zu steigen. Darum muss die Bäderfinanzierung gesichert werden, um weitere Bäderschließungen zu verhindern.

Hier kommt dem Erhalt des steuerlichen Querverbundes eine hohe Bedeutung zu. Er ermöglicht es, unter bestimmten Voraussetzungen die Bäderverluste mit Gewinnen aus anderen kommunalwirtschaftlichen Tätigkeiten (regelmäßig die Versorgung der Bevölkerung, mit Strom, Gas, Wasser und Wärme) mit ertragsteuerlicher Wirkung zu verrechnen. Die Einbeziehung von Bädern in den steuerlichen Querverbund setzt nach § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 KStG voraus, dass zwischen dem Bad und einem Versorgungsbetrieb nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine enge, wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Dies geht zurück auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus den 1960er Jahren (Beschluss v. 16.01.1967 GrS 4/66, BStBl 1967 III S. 240 und Urteil v. 19.05.1967 III 50/61, BStBl 1967 III S. 510).

Die Voraussetzungen einer wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung sind demnach erfüllt, wenn anlässlich des bestimmungsgemäßen Wirtschaftens eines Betriebs sich gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben. Diese dürfen dabei nicht allein auf einer Verknüpfung aufgrund einer subjektiven Willensentscheidung beruhen, sondern sie müssen zwangsläufig, z.B. aufgrund chemischer oder physikalischer Vorgänge entstehen.

In der Praxis hat sich für die Einbeziehung von Bädern in den Querverbund der Betrieb eines Blockheizkraftwerks (BHKW) im Bad etabliert. Auch dies ist hat die Rechtsprechung bestätigt (BFH v. 04.12.1991, BStBl II 1992, 432). Wesentlicher Aspekt für die technisch-wirtschaftliche Verflechtung ist hier der Einsatz des Beckenwassers des Bades als Wärmespeicher, der eine Anpassung an den individuellen Wärme- und Strombedarf erlaubt und in Stromspitzenzeiten eine vorrangige Stromversorgung ermöglicht, wobei die entstehende Überwärme im Beckenwasser gespeichert wird.

Nachdem sich die BHKW-Lösung über Jahrzehnte als praktikabel erwies, zeigt sich inzwischen, dass für die Praxis alternative Möglichkeiten für die Einbeziehung von Bädern in den Querverbund gefunden werden müssen. Hintergrund sind zum einen die im Klimaschutzgesetz verankerten Klimaschutzziele der Bundesrepublik Deutschland, die auch Badbetreiber verpflichten, ihren CO₂-Ausstoß zu mindern. Zum anderen wird es angesichts gesteigener Preise für fossile Energieträger und sukzessiv steigenden Kosten für Emissionszertifikate nach dem BEHG absehbar schwieriger, den aus Sicht der Finanzverwaltung geforderten wirtschaftlichen Betrieb eines erdgasbetriebenen BHKW darzustellen.

Scheinbar naheliegende Lösungen, wie der Einsatz von Biomethan oder grünem Wasserstoff in einem BHKW, sind dabei in der Praxis ungeeignet, steuerliche Querverbünde flächendeckend zu begründen. Die rechtlichen Rahmenbedingungen für den Einsatz von Biomethan als Brennstoff sind vor dem Hintergrund der hohen Nutzungskonkurrenz von Biomasse restriktiv ausgestaltet. Förderungen nach dem EEG sind z.B. nur noch für Spitzenlast-Anlagen vorgesehen und damit für Anlagen, die die Wärmeversorgung in Bädern sicherstellen sollen, ausgeschlossen. Nicht absehbar ist zudem, zu welchem Zeitpunkt grüner Wasserstoff in hinreichender Menge und zu marktgerechten Preisen in Deutschland zur Verfügung stehen wird. Aus heutiger Sicht können Bäderbetriebe ihre Wärmekonzepte daher nicht auf den Einsatz von grünem Wasserstoff ausrichten.

Um den steuerlichen Querverbund mit Bädern nachhaltig zu sichern, müssen also neue Gestaltungen gefunden werden, die den durch die Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zufolge eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung mit einem gewinnträchtigen Versorgungsbetrieb herstellen können. Soweit diese Gestaltungen auf die Klimaziele der Bundesrepublik Deutschland einzahlen, muss dies bei der Frage, ob eine hinreichende technisch-wirtschaftliche Verflechtung i.S.d § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 KStG vorliegt, berücksichtigt werden. Jeder Beitrag zur Erreichung der Vorgaben des Klimaschutzgesetzes dient der Transformation der Wirtschaft in Deutschland und jede Maßnahme, die geeignet ist, den CO₂-Fußabdruck eines Unternehmens zu verbessern, führt zu einem wirtschaftlichen Vorteil für die beiden zusammenfassenden Betriebe. Lässt sich neben diesem wirtschaftlichen Effekt zudem eine technische Verflechtung darstellen, so muss eine steuerliche Zusammenfassung möglich sein. Aus unserer Sicht sind insbesondere die drei nachfolgenden Gestaltungen geeignet, eine solche Verflechtung darzustellen:

Wärmepumpe

Der Einsatz einer Wärmepumpe ist geeignet, zwischen einem Bad und einem Stromversorgungsbetrieb eine enge, wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht herzustellen. Der voranschreitende Zubau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien hat vor dem Hintergrund der überaus volatilen Einspeisemengen erhebliche Auswirkungen auf den Netzbetrieb. Der Netzbetreiber ist permanent gezwungen, geeignete Maßnahmen zur Erhaltung der Netzstabilität durchzuführen. Die Wärmepumpe kann dabei als Regelement für volatile Lastflüsse im Stromnetz eine bedeutende Rolle einnehmen. Aufgrund der hohen Wärmespeicherkapazität des Wassers ist es nicht zwingend erforderlich, eine konstante Leistungsabnahme am Stromnetz aufrechtzuerhalten. Die Wärmepumpe lässt sich somit bei Bedarf vertraglich zuschalten, um zusätzliche Netzlasten zu erzeugen oder zeitweise abschalten, um die Last im Netz flexibel zu reduzieren.

Fernwärmenetz/Geothermie

Auch der Verwendung von Fernwärme in einem Bad muss künftig eine größere Bedeutung für deren Einbeziehung in den steuerlichen Querverbund zukommen, zumal eine solche Gestaltung durch die Rechtsprechung des BFH anerkannt wurde (Beschluss v. 16.01.1967 GrS 4/66). Eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Wärmerzeugung und dem Bad als Wärmeverbraucher liegt hier vor, denn durch die gezielte Steuerung der Sollwerte des Badewassers kann eine gezielte Wärmeerzeugung geplant werden, die es möglich macht, zu Spitzenlastzeiten den Wärmeverbrauch in den Bädern zu reduzieren oder im anderen Fall zu erhöhen. Ein weiterer Aspekt der Verflechtung tritt hinzu, wenn im Fernwärmenetz der Anteil an Wärme aus Geothermie zunimmt. Bei längerem Stillstand kann es zu einer Absenkung des Bohrwassers in der Rohrleitung kommen. Zum Anfahren der Anlagen müssten die Bohrungsleitungen wieder mit Prozesswasser gefüllt werden, damit die Pumpen Thermalwasser fördern können. Da mit dem Bad ein dauerhafter Abnehmer der Wärme an das Netz angeschlossen ist, kann dieser Effekt verhindert bzw. deutlich minimiert werden.

Hybride Photovoltaik-Anlagen

Hier ist zu beachten, dass steigende Modul-Temperaturen der einzelnen Bauteile eines Photovoltaik-Systems für einen verringerten Wirkungsgrad sorgen. Hybride Photovoltaik-Anlagen entziehen den Modulen jedoch die Wärme und machen diese für Heizzwecke im Bad nutzbar. Der Wirkungsgrad für Stromerzeugung kann auf diese Weise gesteigert werden. Ein optimaler Einsatz von PVT-Modulen erfordert die Möglichkeit, dass zu jeder Zeit Wärme vom Modul abgeführt werden kann. Der Einsatz von Hybridmodulen bietet sich daher insbesondere dort an, wo ganzjährig und insbesondere auch im Sommer Wärme benötigt wird. Dies ist in öffentlichen Schwimmbädern der Fall.