Downloaded from Blogs on 03.11.2026 01:36

By PwC Deutschland | 26 January 2023

Update: Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art: wirtschaftliche Betrachtungsweise

Der Begriff der "Verpachtung" in § 4 Abs. 4 KStG setzt eine entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten voraus. Entgeltlichkeit in diesem Sinne liegt nicht vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 01:36

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine Stadt. Sie unterhielt ein städtisches Freizeitzentrum, bestehend aus einem Hallenbad, einer Sauna sowie einer Bowlingbahn. Die Einrichtung wurde von der Klägerin steuerlich als Betrieb gewerblicher Art (BgA) behandelt.

Im Jahr 2007 verpachtete die Klägerin das Hallenbad mit sämtlichem Inventar (ausgenommen die Bowlingbahn) für zunächst drei Jahre an die B GmbH (GmbH), an der sie selbst nicht beteiligt war. Die GmbH verpflichtete sich, die gepachtete Einrichtung für öffentliche Zwecke zu betreiben. Die GmbH verpflichtete sich ferner zur Zahlung einer Pacht; außerdem oblagen ihr erforderliche Ausbesserungen und Reparaturen der Pachtsache. Die Klägerin als Verpächterin verpflichtete sich ihrerseits, der GmbH in monatlichen Raten einen fortlaufenden Betriebskostenzuschuss zu zahlen. Für den anschließenden Zeitraum schlossen die Klägerin und die GmbH im Jahr 2010 einen im Wesentlichen inhaltsgleichen Pachtvertrag.

Die Klägerin erklärte für 2008 einen Verlust aus einem "Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art". Das Finanzamt folgte dem zunächst. Nachfolgend hob das Finanzamt die Bescheide jedoch wieder auf und lehnte gleichzeitig eine Veranlagung der Klägerin zur Körperschaftsteuer ab. Es war nunmehr der Auffassung, das Hallenbad der Klägerin sei angesichts des geringen Pachtentgelts bei gleichzeitigen höheren Betriebskostenzuschüssen unentgeltlich überlassen worden; ein Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art (Verpachtungs-BgA) liege demnach nicht vor.

Die Klage vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben.

Die Klägerin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (KStG). Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind BgA von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist damit nach der ständigen Rechtsprechung des BFH im Hinblick auf den einzelnen oder einzelne BgA Zuordnungssubjekt des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG.

in BgA kann Gegenstand eines Pachtvertrages sein. Dies allerdings nur dann, wenn er in der Hand der verpachtenden Körperschaft ein BgA wäre (BFH, Urteil vom 13. März 1974, I R 7/71). Hiernach ist die Vorinstanz zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei dem Betrieb "Hallenbad" - würde er von der Klägerin selbst unmittelbar betrieben - um einen BgA i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG handeln würde.

Die Verpachtung des Hallenbades führt im Streitfall jedoch - entgegen der Auffassung der Vorinstanz - nicht dazu, dass ein sog. Verpachtungs-BgA anzunehmen wäre, mit dem die Klägerin der Körperschaftsteuer unterliegt.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 01:36

Voraussetzung der gesetzlichen Fiktion ist jedoch, dass der Verpächter die Einrichtungen, Anlagen oder Rechte entgeltlich überlässt. Zu Unrecht ist die Vorinstanz allerdings im Weiteren davon ausgegangen, dass im Streitfall eine entgeltliche Überlassung des Hallenbadbetriebs vorliege und die Gewährung eines fest und im Voraus vereinbarten monatlichen Betriebskostenzuschusses nicht mit dem jährlich zu zahlenden Pachtentgelt saldiert werden könne.

Die formal vereinbarten Pachtzahlungen müssen zwangsläufig bei der Bemessung des Betriebskostenzuschusses berücksichtigt werden, weil es sich um Aufwand in Zusammenhang mit dem übernommenen Bäderbetrieb handelt. Dies ergibt sich bereits aus den Feststellungen der Vorinstanz, wonach im Streitfall die Pachtzahlungen zu den vom Betriebskostenzuschuss zu deckenden Kosten gehören.

Entscheidend ist bei der im Streitfall gebotenen, an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierten Betrachtung, dass sich die Höhe des Betriebskostenzuschusses am Aufwand des Hallenbadbetriebs orientiert und damit im Ergebnis auch an den geleisteten Pachtzahlungen. Damit trägt im Ergebnis die wirtschaftliche Last der Pachtzahlungen nicht die Pächterin, sondern die Klägerin selbst.

Update (26. Januar 2023)

Durch ein am 26. Januar 2023 veröffentlichtes BMF Schreiben wird die zeitliche Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 2021 (siehe Update vom 16. Dezember 2021) für juristische Personen des öffentlichen Rechts bis zum 31. Dezember 2024 verlängert.

Die Verlängerung gilt allerdings nur, wenn die Norm des § 2b UStG für die juristische Person des öffentlichen Rechts noch keine Anwendung findet und für den betreffenden Verpachtungs-BgA bereits bis zum 31. Dezember 2022 von der bisherigen Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 2021 Gebrauch gemacht wurde.

Update (02. März 2022)

Das Urteil I R 58/17 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2021, Seite 945.

Update (16. Dezember 2021)

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 15. Dezember 2021 ein Schreiben (IV C 2 - S 2706/19/10008 :001) zu den Auswirkungen des BFH-Urteils vom 10. Dezember 2019 (I R 58/17) veröffentlicht.

Durch das vorliegende BMF-Schreiben werden infolge des BFH-Urteils vom 10. Dezember 2019, I R 58/17, die Randnummer 15a eingefügt sowie die bisherigen Randnummern 17, 22, 47 und 48 des BMF-Schreibens vom 12. November 2009 (BStBl I S. 1303) ersetzt.

Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn die bisher geltenden Grundsätze bis zum 31. Dezember 2022 angewandt werden.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 01:36

Fundstelle

BFH, Urteil vom 10. Dezember 2020 (**I R 58/17**), veröffentlicht am 14. Januar 2021; siehe auch das im Wesentlichen inhaltsgleiche Urteil **I R 9/17** vom selben Tag.

Keywords

Betrieb gewerblicher Art (BgA), Körperschaftsteuerrecht, Verpachtungsbetrieb