Bundesministerium
der Finanzen

Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

Poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

19. Oktober 2026

Umsatzsteuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen; BFH-Beschluss vom 17. August 2023 - V R 7/23 (V R 22/20)
GZ: III C 3 - S 7168/00035/001/102
DOK: COO.7005.100.2.15924671

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2
Anwendungsregelung 5
Schlussbestimmung 5

1 Der BFH-Beschluss V R 7/23 (V R 22/20) vom 17. August 2023 [1] ist als Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 4. Mai 2023, C-516/21 (Finanzamt X), ergangen. Unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung schließt sich der BFH hinsichtlich der Auslegung von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG der Auffassung an, dass im Fall einer wirtschaftlich einheitlichen Leistung, die zusammengesetzt ist aus einer umsatzsteuerbefreiten Hauptleistung in Form der Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks und einer mit der Hauptleistung untrennbar verbundenen Nebenleistung, die Nebenleistung umsatzsteuerrechtlich ebenso zu behandeln ist wie die Hauptleistung. Demnach ist § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG nicht auf die Vermietung oder Verpachtung von Betriebsvorrichtungen anzuwenden, wenn es sich hierbei um eine Nebenleistung zur Verpachtung eines Grundstücks als Hauptleistung handelt. In der bisherigen Verwaltungsauffassung war die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen stets als umsatzsteuerpflichtig zu beurteilen. An dieser Beurteilung kann nach der Entscheidung des BFH nicht weiter festgehalten werden. Dies gilt auch für Fälle der Zwischenvermietung von

[1] Der Beschluss wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

Sportanlagen und für die Nutzungsüberlassung anderer Anlagen mit vorhandenen Betriebsvorrichtungen.

Nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass

2 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 15. Oktober 2026 - III C 5 - S 7287-a/00019/021/017 (COO.7005.100.3.15923106), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschnitt 3.10 wird wie folgt geändert:

   a) Absatz 5 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

   „[1]Nebenleistungen teilen umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung (vgl. jedoch-Abschnitt 12.16 Abs. 8 zum Aufteilungsgebot bei Beherbergungsumsätzen).“

   b) Absatz 6 Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

   „2. zur Einheitlichkeit der Leistung bei der Nutzungsüberlassung von Sportanlagen und anderen Anlagen vgl. Abschnitt 4.12.11 und **Rn. 1 bis 12 sowie 14 bis 17 des** BMF-Schreibens vom 17.04.2003, BStBl I S. 279;“

2. Abschnitt 4.12.1 Abs. 3 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

   „[4]Die Steuerbefreiung erstreckt sich in der Regel auch auf mitvermietete oder mitverpachtete Einrichtungsgegenstände, z. B. auf das bewegliche Büromobiliar oder das bewegliche Inventar eines Seniorenheims (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2015 – V R 37/14, BStBl II 2017 S. 1259); vgl. Abschnitt 4.12.10 zur Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen.“

3. Abschnitt 4.12.3 Abs. 3 Satz 6 wird wie folgt gefasst:

   „[6]Die vom Campingplatzunternehmer durch die Überlassung von Wasserzapfstellen, Abwasseranschlüssen und elektrischen Anschlüssen erbrachten Leistungen sind **auch** in den Fällen als Nebenleistungen **anzusehen**, in denen die Einrichtungen nicht für alle Benutzer gemeinschaftlich, sondern gesondert für einzelne Benutzer bereitgestellt werden.“

4. Abschnitt 4.12.10 wird wie folgt geändert:

   a) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„[1]**Bei der** Vermietung und Verpachtung von **Gebäuden mit** Betriebsvorrichtungen **kann es sich um eine einheitliche Leistung handeln (vgl. BFH-Beschluss vom 17.08.2023 – V R 7/23 (V R 22/20), BStBl II 2026 S. XXX).**

b) Nach Satz 1 werden die folgenden Sätze 2 bis 7 eingefügt:

„[2]Ob es sich bei der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden mit Betriebsvorrichtungen (z. B. Sportanlagen) um eine einheitliche Leistung handelt, bei der die Vermietung und Verpachtung des Gebäudes oder die Vermietung und Verpachtung der Betriebsvorrichtung der Leistung das Gepräge gibt, ist nach den allgemeinen Regelungen zur Einheitlichkeit der Leistung (vgl. Abschnitt 3.10) zu beurteilen. [3]Danach ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, welche Leistung der Unternehmer dem Leistungsempfänger gegenüber als einheitliche Leistung erbringt. [4]Nach der Rechtsprechung ist dabei auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen. [5]Entscheidend ist der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistung. [6]Ist die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen eine Nebenleistung zur Vermietung und Verpachtung eines Grundstücks, ist die Vermietung und Verpachtung der Betriebsvorrichtungen nicht nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtig, sondern unterliegt als einheitliche Leistung insgesamt der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG (vgl. BFH-Beschluss vom 17.08.2023 – V R 7/23 (V R 22/20), a. a. O.). [7]Die Vermietung und Verpachtung eines Gebäudes in Verbindung mit einer sogenannten Aufdach-Photovoltaikanlage stellt zwei eigenständige Leistungen dar.“

c) Die bisherigen Sätze 2 bis 8 werden die neuen Sätze **8** bis **14**.

6. Abschnitt 4.12.11 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) [1]Überlässt ein Unternehmer eine gesamte Sportanlage **einschließlich Betriebsvorrichtungen** einem anderen Unternehmer als Betreiber zur Überlassung an Dritte (sog. Zwischenvermietung), ist **nach den allgemeinen Regelungen zur Einheitlichkeit der Leistung zu beurteilen, ob eine einheitliche Leistung vorliegt. [2]Für die Annahme einer Zwischenvermietung ist es unschädlich, wenn der Betreiber neben der Überlassung an Dritte auch selbst die Sportanlage als Endverbraucher nutzt (z. B. im Rahmen seiner nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S.). [3]Liegt eine einheitliche Leistung vor, stellt die Überlassung des Grundstücks die Hauptleistung dar, wenn die Überlassung der Betriebsvorrichtungen lediglich das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. Abschnitt 3.10 Abs. 5), insbesondere bei der Überlassung von Multifunktionshallen, bei denen die Möglichkeit, den Sport geschützt vor Wetter auszuüben und die Nutzung der Umkleide- und Sanitärräume im Vordergrund stehen (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.2008 – XI R 23/08, BStBl II 2010 S. 208). [4]Ermöglichen die (komplexen) Betriebsvorrichtungen jedoch erst die Nutzung zum bestimmungsgemäßen Zweck (z. B. bei Schwimmbädern, Kletterhallen, Golfplätzen), ist regelmäßig die Überlassung der Betriebsvorrichtungen als Hauptleistung anzusehen, weshalb die Nutzungsüberlassung insgesamt nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtig ist. [5]Liegt im Ausnahmefall keine einheitliche Leistung vor, ist die Nutzungsüberlassung an diesen Betreiber in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und eine steuerpflichtige Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen**

aufzuteilen. [6]Die Abgrenzung von Grundstücksteilen und Betriebsvorrichtungen erfolgt nach den Grundsätzen des Bewertungsrechts.“

b) Absatz 3 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„[1]**Ist bei** der Überlassung einer gesamten Sportanlage **eine Aufteilung** in den steuerfreien Teil für die Vermietung des Grundstücks (Grund und Boden, Gebäude, Gebäudeteile, Außenanlagen) sowie in den steuerpflichtigen Teil für die Vermietung der Betriebsvorrichtungen **erforderlich**, sind die jeweiligen Verhältnisse des Einzelfalles maßgebend.“

c) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) [1]Bei der Nutzungsüberlassung anderer Anlagen mit vorhandenen Betriebsvorrichtungen beurteil**en** sich die **Einheitlichkeit der** Leistung **und die Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung** aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers unter Berücksichtigung der vorgesehenen Art der Nutzung, wie sie sich aus Unterlagen des leistenden Unternehmers ergibt (z. B. aus dem Mietvertrag), und hilfsweise aus der Ausstattung der überlassenen Räumlichkeiten. [2]Dies gilt beispielsweise bei der Nutzungsüberlassung von Veranstaltungsräumen an einen Veranstalter für Konzerte, Theateraufführungen, Hochzeiten, Bürger- und Vereinsversammlungen und sonstige Veranstaltungen. [3]Hierbei ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

1. [1]Umfasst die Nutzungsüberlassung von Räumen auch die Nutzung vorhandener Betriebsvorrichtungen, auf die es einem Veranstalter bei der vorgesehenen Art der Nutzung nicht ankommt, weil er in erster Linie die Räumlichkeiten als solche nutzen will, ist die Leistung als **einheitliche** steuerfreie Grundstücksüberlassung anzusehen. [2]Die Überlassung der vorhandenen Betriebsvorrichtungen **tritt in der Folge als Nebenleistung hinter die steuerfreie Hauptleistung zurück**. [3]Die Umsatzsteuerbefreiung der Grundstücksüberlassung umfasst auch die mit der Grundstücksüberlassung in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden üblichen **sonstigen** Nebenleistungen. Zusatzleistungen mit einem - aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers - eigenständigen wirtschaftlichen Gewicht sind **hingegen** als weitere Hauptleistungen umsatzsteuerrechtlich separat zu beurteilen.

   Beispiel:

   [1]Ein Anlagenbetreiber überlässt seine Veranstaltungshalle einschließlich der vorhandenen Betriebsvorrichtungen zur Durchführung einer schriftlichen Leistungsprüfung einer Schulungseinrichtung. [2]Der Schulungseinrichtung kommt es auf die Nutzung des Raumes und nicht auf die Nutzung der Betriebsvorrichtungen an.

   [3]Der Anlagenbetreiber erbringt an die Schulungseinrichtung **eine einheitliche Leistung in Form** einer steuerfrei**en** Grundstücksüberlassung.

2. [1]Überlässt ein Anlagenbetreiber Veranstaltungsräume mit Betriebsvorrichtungen (z. B. Bühne, speziellen Beleuchtungs- oder Lautsprecheranlagen und anderen Einrichtungen mit Betriebsvorrichtungscharakter), die für die vorgesehene Art der Nutzung regelmäßig benötigt werden, ist die Leistung des Anlagenbetreibers in aller Regel eine einheitliche Leistung. [2]**Tritt dabei aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers die** Grundstücksvermietung gegenüber anderen Leistungen in den Hintergrund, **sodass die Grundstücksvermietung eine Nebenleistung nach den allgemeinen Grundsätzen des Abschnitts 3.10 Abs. 5**

darstellt, ist die einheitliche Leistung nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG insgesamt steuerpflichtig.

Beispiel:

[1]Ein **Anlagenbetreiber** überlässt seine Veranstaltungshalle an einen Veranstalter zur Durchführung einer Ausstellung. [2]Dem Veranstalter kommt es **insbesondere** darauf an, **die darin** vorhandene**n** Betriebsvorrichtungen zu nutzen**, die für die beabsichtigte Durchführung der Veranstaltung zwingend erforderlich sind (z. B. Ausstattung der Halle mit mobilen Stell- und Trennwänden, Absperrungs- und Leitsystemen, Hängesystemen für Exponate, (fest) montierten Vitrinen, objektbezogenen Sicherungs- und Alarmsystemen**).

[3]Der Betreiber erbringt an den Veranstalter eine **einheitliche und nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtige** sonstige Leistung. [4]Die Nutzungsüberlassung des Veranstalters an die Ausstellungsteilnehmer ist – soweit sie gegen Entgelt erbracht wird – nach den Grundsätzen **zur Einheitlichkeit der Leistung im** BFH-Urteil vom 31.05.2001, V R 97/98, BStBl II S. 658, **ebenfalls** eine einheitliche steuerpflichtige Leistung (vgl. Abschnitte 3a.4 und 4.12.6 Abs. 2 Nr. 1).“

7. Abschnitt 10.1 Abs. 11 wird wie folgt geändert:

a) Satz 7 wird wie folgt gefasst:

„[7]Nach den vorstehenden Grundsätzen ist auch zu verfahren, wenn das Entgelt für eine einheitliche Leistung für Zwecke der Umsatzsteuer auf unterschiedlich besteuerte Leistungsbestandteile aufzuteilen ist, z. B. bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungen im Sinne von § 3b Abs. 1 Satz 2 UStG.“

b) Satz 8 dritter Spiegelstrich wird gestrichen.

Anwendungsregelung

3 Die Randnummern 13 und 18 des BMF-Schreibens vom 17. April 2003, IV B 7-S 7100-77/03, BStBl I S. 279, werden aufgehoben.

4 Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Bei vor dem 1. Januar 2027 ausgeführten Umsätzen wird es - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs - nicht beanstandet, wenn die Beteiligten übereinstimmend die insoweit bis zum 19. Oktober 2026 geltende Fassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses anwenden.

Schlussbestimmung

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.