Betriebsvorrichtungen als Teil der Gebäudevermietung - Handlungsbedarf zum 1.1.2027: Das Aufteilungsgebot ist auch für die Verwaltung Geschichte

Verwaltungsanweisung:	BMF, Schreiben vom 19.10.2026 III C 3 - S 7168/00035/001/102
Fundstelle:	juris
Gesetz:	§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG
Problemstellung:	Wann ist die Überlassung von Betriebsvorrichtungen zusammen mit einem Gebäude insgesamt steuerfrei, und wann insgesamt steuerpflichtig?

Drei Jahre später

Mehr als drei Jahre hat es gedauert. Im August 2023 hatte der BFH im Anschluss an den EuGH entschieden, dass mitverpachtete Betriebsvorrichtungen das Schicksal der steuerfreien Grundstücksverpachtung teilen können[1]. Mit Schreiben vom 19.10.2026 zieht das BMF nun nach und passt den UStAE entsprechend an[2]. Kurzum: Das starre Aufteilungsgebot mit der Aussage, das Gebäude sei grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG steuerfrei, die Betriebsvorrichtung nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG immer steuerpflichtig, gibt es nicht mehr. Ob Gebäude und Betriebsvorrichtung getrennt zu beurteilen sind (zwei getrennte Hauptleistungen mit unterschiedlicher steuerlicher Behandlung) oder gemeinsam (eine Hauptleistung und eine Nebenleistung, wobei die Hauptleistung die Nebenleistung prägt), entscheidet allein das Gesamtbild der Leistung. Und das kann in beide Richtungen ausschlagen.

Der Putenstall

Wir hatten die Entscheidungen in BerP 11/2023 besprochen[3]. Im Urteilsfall verpachtete ein Unternehmer Putenställe samt fest eingebauter Fütterungs-, Heizungs-, Lüftungs- und Beleuchtungstechnik (insoweit Betriebsvorrichtung) gegen ein einheitliches Entgelt. Das Finanzamt rechnete 20 % der Pacht den Betriebsvorrichtungen zu und unterwarf diesen Teil der Umsatzsteuer. Der EuGH sah das anders: Art. 135 Abs. 2 MwStSystRL verlangt nicht, einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang aufzuspalten[4]. Ist die Überlassung der Vorrichtungen nur Nebenleistung zur steuerfreien Gebäudeverpachtung, ist sie steuerlich ebenso zu behandeln wie die Hauptleistung[5].

Änderung der Rechtsprechung

Der BFH hat daraufhin seine Rechtsprechung aufgegeben, nach der § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ein Aufteilungsgebot enthält[6]. Für die Putenställe hieß das: Das

---

1 BFH, Beschluss v. 17.8.2023 V R 7/23, BFH/NV 2023 S. 1386; EuGH, Urteil v. 4.5.2023 C-516/21 (Finanzamt X), BFH/NV 2013 S. 94.
2 BMF, Schreiben v. 19.10.2026 III C 3 - S 7168/00035/001/102, juris, Rz. 1.
3 Vgl. BerP 11/2023 S. 647.
4 EuGH, Urteil v. 4.5.2023 C-516/21 (Finanzamt X), BFH/NV 2023 S. 94, Rz. 34.
5 EuGH, Urteil v. 4.5.2023 C-516/21 (Finanzamt X), BFH/NV 2023 S. 94, Rz. 38.
6 BFH, Beschluss v. 17.8.2023 V R 7/23, BFH/NV 2023 S. 1386, Rz. 18; aufgegeben: BFH, Urteil v. 28.5.1998 V R 19/96, BStBl 2010 II S. 307.

Gebäude gewährte Schutz und Wärme, die Technik diente nur dazu, es unter optimalen Bedingungen zu nutzen. Die Pacht war insgesamt steuerfrei[7], denn es lag eine einheitliche Gesamtleistung vor, die durch die Gebäudeüberlassung als Hauptleistung geprägt wurde.

Bisherige Verwaltungsauffassung

Die Verwaltung behandelte die Vermietung von Betriebsvorrichtungen bislang stets als steuerpflichtig, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks waren[8]. Bei der Zwischenvermietung von Sportanlagen und bei Veranstaltungsräumen mit Bühne oder Lichtanlage war das Entgelt regelmäßig aufzuteilen[9].

Neuer Prüfungsmaßstab

Nach dem neuen Abschn. 4.12.10 UStAE kann die Vermietung eines Gebäudes mit Betriebsvorrichtungen eine einheitliche Leistung sein. Ob das so ist und welcher Bestandteil der Leistung das Gepräge gibt, richtet sich nach den allgemeinen Regeln des Abschn. 3.10 UStAE. Maßgebend sind die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers und der wirtschaftliche Gehalt der Leistung[10]. Ist die Überlassung der Betriebsvorrichtungen Nebenleistung, ist die Leistung insgesamt nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei[11]. Ein Gegenbeispiel wäre: Wer ein Gebäude samt Aufdach-Photovoltaikanlage vermietet, erbringt zwei eigenständige Leistungen[12], mit je unterschiedlichen Steuerfolgen.

Die Kehrseite

Der Grundsatz der Einheitlichkeit wirkt aber auch zulasten der Steuerfreiheit. Gibt die Betriebsvorrichtung der Leistung das Gepräge, wird das Gebäude zur Nebenleistung. Dann ist die gesamte Überlassung nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtig. Das BMF führt dies explizit für Sportanlagen aus, die ein Unternehmer einem Betreiber zur Überlassung an Dritte vermietet[13]:

- Bei Multifunktionshallen, in denen der wettergeschützte Sport und die Nutzung von Umkleiden und Sanitärräumen im Vordergrund stehen, ist das Grundstück die Hauptleistung[14]. Die Überlassung ist insgesamt steuerfrei.
- Ermöglichen erst komplexe Betriebsvorrichtungen die bestimmungsgemäße Nutzung, etwa bei Schwimmbädern, Kletterhallen oder Golfplätzen, ist die Betriebsvorrichtung die Hauptleistung. Die Überlassung ist insgesamt steuerpflichtig[15].

Aufzuteilen ist nur noch im Ausnahmefall, also wenn keine einheitliche Leistung vorliegt[16].

---

7 BFH, Beschluss v. 17.8.2023 V R 7/23, BFH/NV 2023 S. 1386, Rz. 21.
8 Abschn. 4.12.10 Satz 1 UStAE a. F.
9 Abschn. 4.12.11 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 UStAE a. F.
10 Abschn. 4.12.10 Satz 1-5 UStAE.
11 Abschn. 4.12.10 Satz 6 UStAE.
12 Abschn. 4.12.10 Satz 7 UStAE.
13 Abschn. 4.12.11 Abs. 2 UStAE.
14 Abschn. 4.12.11 Abs. 2 Satz 3 UStAE; BFH, Urteil v. 17.12.2008 XI R 23/08, BStBl 2010 II S. 208; BerP 4/2018 S. 197.
15 Abschn. 4.12.11 Abs. 2 Satz 4 UStAE.
16 Abschn. 4.12.11 Abs. 2 Satz 5 UStAE.

Veranstaltungsräume

Für die Praxis weitreichend sind beispielsweise die Ausführungen, welche das BMF für Veranstaltungsräume trifft[17]. Kommt es dem Veranstalter nur auf den Raum an, ist die Überlassung einheitlich steuerfrei (allerdings mit Möglichkeit i. R. des § 9 UStG zur Steuerpflicht zu optieren); werden Bühne, spezielle Licht- oder Tonanlage für die vorgesehene Nutzung regelmäßig benötigt, liegt in aller Regel eine einheitliche Leistung vor. Tritt die Raumüberlassung dabei aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers in den Hintergrund, ist die Leistung insgesamt (zwingend und ohne Optionsmöglichkeit) steuerpflichtig. Bisher war in diesen Fällen grundsätzlich aufzuteilen. Das Beispiel des BMF zur Ausstellungshalle mit Stellwänden, Hängesystemen und Vitrinen zeigt die Folge: Früher war dieser Umsatz teilweise steuerfrei, künftig ist er vollständig steuerpflichtig.

Campingplätze

Auch Campingplatzunternehmer sind betroffen. Gesondert für einzelne Stellplätze bereitgestellte Wasser-, Abwasser- und Stromanschlüsse waren bislang als Betriebsvorrichtungen von der Steuerbefreiung ausgenommen. Jetzt sind sie Nebenleistungen[18]. Sie teilen das Schicksal der Platzüberlassung.

Anwendung

Die Grundsätze gelten in allen offenen Fällen. Für Umsätze vor dem 1.1.2027 beanstandet es die Verwaltung nicht, wenn die Beteiligten übereinstimmend die bisherige Fassung des UStAE anwenden, auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs[19].

Praxishinweise

Verträge sichten

1. Prüfen Sie Miet- und Pachtverträge über Gebäude mit Betriebsvorrichtungen: landwirtschaftliche Ställe, Produktionshallen, Kühlhäuser, Sport- und Veranstaltungsstätten. Entscheidend ist, was der Leistung aus Sicht des Mieters das Gepräge gibt. U. E. sollte der Vertrag die vorgesehene Nutzung und die Funktion der Einbauten beschreiben. Auf diese Unterlagen stellt das BMF jedenfalls bei Veranstaltungsräumen ausdrücklich ab.

Altfälle abstimmen

2. Bis Ende 2026 können Vermieter und Mieter bei der bisherigen Aufteilung bleiben, aber nur gemeinsam. Wer die neue Rechtslage für offene Jahre nutzen will, sollte die Folgen für beide Seiten durchrechnen. Wird der bisher steuerpflichtige Anteil steuerfrei, entfällt insoweit der Vorsteuerabzug des Vermieters. U. E. ist dann auch eine Berichtigung nach § 15a UStG zu prüfen. Umgekehrt kann eine bisher teilweise steuerfreie Vermietung von Schwimmbad oder Kletterhalle insgesamt steuerpflichtig werden. Das bringt dem Vermieter Vorsteuer, dem nicht vorsteuerabzugsberechtigten Betreiber aber Mehrkosten.

Dauerrechnungen anpassen

3. Zum 1.1.2027 muss die neue Beurteilung umgesetzt sein. Weist ein

17 Abschn. 4.12.11 Abs. 4 UStAE.
18 Abschn. 4.12.3 Abs. 3 Satz 6 UStAE.
19 BMF, Schreiben v. 19.10.2026 III C 3 - S 7168/00035/001/102, juris, Rz. 4.

Mietvertrag, der als Rechnung dient, Umsatzsteuer auf den Anteil der Betriebsvorrichtungen aus, obwohl die Leistung insgesamt steuerfrei ist, schuldet der Vermieter die Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Der Mieter hat insoweit keinen Vorsteuerabzug. Darauf hatten wir bereits in BerP 11/2023 hingewiesen. Ist der Mieter Unternehmer und liegen die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 UStG vor, bleibt die Option zur Steuerpflicht.

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de