Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
10117 Berlin

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Gs/Gr
Tel.: +49 30 240087-68
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

E-Mail

10. Dezember 2025

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Umsatzsteuerbefreiung für die Verpachtung von Betriebsvorrichtungen; Umsetzung BFH-Beschluss V R 7/23 (V R 22/20) vom 17. August 2023
GZ: III C 3 – S 7168/00035/001/026

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Übersendung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Umsatzsteuerbefreiung für die Verpachtung von Betriebsvorrichtungen und die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Wir begrüßen, dass der vorliegende Entwurf in Bezug auf die Umsetzung des BFH-Beschlusses V R 7/23 (V R 22/20) vom 17. August 2023 bereits wichtige Ausführungen enthält. Gleichwohl bedarf es weiterer Konkretisierungen und Ergänzungen. Der Entwurf verweist mehrfach auf die allgemeinen Grundsätze zur Einheitlichkeit der Leistung in Abschnitt 3.10 UStAE. Diese sollten dann aber auch aktualisiert und an neuere EuGH- und BFH-Rechtsprechung angepasst werden. Dem Anwender müssen Kriterien an die Hand gegeben werden, die eine rechtssichere Beurteilung der Einheitlichkeit der Leistung bzw. Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung ermöglichen. Zudem bedarf es einer angemessenen Übergangsregelung, insbesondere für Altfälle.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen können Sie der beigefügten Stellungnahme entnehmen. Für Rückfragen und eine vertiefende Erörterung stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Oliver Glückselig
Referatsleiter

Anlage

Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Umsatzsteuerbefreiung für die Verpachtung von Betriebsvorrichtungen

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

10. Dezember 2025

Vorbemerkungen:

In dem Entwurf wird ausschließlich geregelt, welchen Einfluss die Überlassung von Betriebsvorrichtungen hat. Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer sollte in diesem Zusammenhang auch geregelt werden, welchen Einfluss die Erbringung weiterer Dienstleistungen des Vermieters (z. B. Tätigkeiten wie Aufsicht, Verwaltung, ständige Unterhaltung oder auch Einlass, Garderobe) sowie die Dauer des Mietvertrags auf die Beurteilung haben (vgl. BFH-Urteil v. 17. Dezember 2008, XI R 23/08, BStBl. II 2010, S. 208).

Des Weiteren ist fraglich, warum der Entwurf nur die Umsetzung des BFH-Beschlusses V R 7/23 (V R 22/20) vom 17. August 2023 und nicht auch den BFH-Beschluss vom 31. August 2023, IX B 89/22 vorsieht.

Der Entwurf verweist wie andere aktuelle BMF-Schreiben (vgl. u. a. BMF-Schreiben vom 8. August 2025 zur umsatzsteuerlichen Einordnung von Umsätzen aus Online-Veranstaltungsdienstleistungen oder vom 24. Oktober 2025 zur Umsatzsteuerbefreiung für unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen) mehrfach auf die allgemeinen Grundsätze zur Einheitlichkeit der Leistung gem. A 3.10 UStAE.

Allerdings ist A 3.10 UStAE – abgesehen von Ergänzungen in der Liste der Einzelfälle in Abs. 6 der Regelung – in den allgemeinen Ausführungen seit einigen Jahren unverändert, sodass die aktuellen Entwicklungen in der Rechtsprechung nicht hinreichend berücksichtigt wurden (vgl. u. a. EuGH-Urteile v. 18. Januar 2018, C-463/16, *Stadion Amsterdam CV;* v. 1. August 2025, C-427/23, *Határ Diszkont;* v. 23. Oktober 2025, C-234/24, *Brose Prievidza;* BFH-Entscheidungen v. 10. Januar 2013, V R 31/10; 28. Oktober 2014, V B 92/14; 24. Juni 2015, XI B 61/14 + 62/14; 13. Juni 2018, XI R 2/16; 29. Mai 2024, XI B 3/23; 7. Dezember 2023, V R 15/21; 17. Juli 2024, XI R 8/21 und v. 9. Juli 2025, XI R 29/23). Auch wenn nicht jedes Urteil in den UStAE Eingang finden kann, hat sich die Frage der Einheitlichkeit der Leistung so stark verändert, dass ein Verweis auf die allgemeinen Grundsätze in A 3.10 UStAE ein Verweis auf nicht mehr aktuelle Grundsätze darstellen könnte. Insoweit sollte eine Aktualisierung des A 3.10 UStAE sowie eine Konkretisierung der sehr allgemein gehaltenen Ausführungen in Abs.1 bis 5 der Regelung erfolgen. Dem Anwender müssen Kriterien an die Hand gegeben werden, die eine rechtssichere Beurteilung der Einheitlichkeit der Leistung bzw. Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung ermöglichen.

Zu A 4.12.11 Abs. 2 Sätze 2, 3 und 4 UStAE-E

Satz 2 bestimmt, dass es für die Annahme einer Zwischenvermietung unschädlich ist, „wenn auch der Betreiber selbst die Sportanlage als Endverbraucher nutzt“. Fraglich ist, was damit genau gemeint ist. Eine Eigennutzung als unentgeltliche Wertabgabe? Eine Konkretisierung wäre hier sinnvoll.

Satz 2 ist u. E. insoweit nicht eindeutig formuliert, als fraglich ist, ob die Überlassung von Multifunktionshallen ein Beispiel für eine einheitliche Leistung darstellen soll. Wir regen daher eine präzisere Formulierung in Bezug auf Multifunktionshallen an, die unmissverständlich klarstellt, ob und wann in diesem Fall von einer einheitlichen Leistung auszugehen ist.

In Satz 4 sollte präzisiert werden, was eine „komplexe“ Betriebsvorrichtung sein soll. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der einer Konkretisierung bedarf.

Zu A 4.12.11 Abs. 4 Satz 1 und 3 Nr. 2 UStAE-E

Der Begriff „andere Anlagen“ in Satz 1 bedarf der Konkretisierung. Es sollte klargestellt werden, ob damit Anlagen, die keine Sportanlagen sind oder auch Sportanlagen, die an andere Personen als an Zwischenmieter überlassen werden, gemeint sind.

A 4.12.11 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 Satz 1 UStAE-E ist am Ende nach „…, ist die Leistung in aller Regel…“ unvollständig und muss ergänzt werden. Andernfalls wird der Aussagegehalt des Satzes nicht ersichtlich.

A 4.12.11 Abs. 4 UStAE-E stellt in Satz 3 Nr. 2 für die Frage, in welchen Fällen „*die Grundstücksvermietung gegenüber anderen Leistungen* [hier fehlt evtl. „so stark“ o. Ä.] *in den Hintergrund tritt, dass die Grundstücksvermietung eine Nebenleistung nach den allgemeinen Grundsätzen des Abschnitts 3.10 Abs. 5 darstellt*“, auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ab.

Dieses Kriterium der Sicht des Durchschnittsverbrauchers wird vom EuGH allerdings in folgender Form herangezogen:

„Um festzustellen, ob der Steuerpflichtige mehrere selbstständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, sind die charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu ermitteln.“ (EuGH-Urteil v. 5. Oktober 2023, C-505/22, ECLI:EU:C:2023:731, Rz. 21). Somit sollte die Formulierung in A 4.12.11 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 UStAE-E an diese Formulierung des EuGH angepasst werden, indem die „Sicht eines Durchschnittsverbrauchers“ als „Ermittlung der charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers“ präzisiert wird.

Allerdings verbleibt bei beiden Formulierungen jeweils die Schwierigkeit, die Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu ermitteln. Für diese Beurteilung, welche der EuGH jeweils den nationalen Gerichten überlässt, gibt es derzeit keine konkreten Hinweise im UStAE. Das Kriterium der Sicht des Durchschnittsverbrauchers müsste daher für die Anwender präzisiert sowie anhand von Beispielen erläutert werden.

Die Schwierigkeit der Auslegung des Kriteriums der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zeigt sich besonders anhand des Beispiels in A 4.12.11 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 UStAE-E: Dieses Beispiel sieht bei Überlassung einer Veranstaltungshalle von einem Betreiber an einen Veranstalter zur Durchführung einer Ausstellung eine insgesamt einheitliche und nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtige sonstige Leistung vor, wenn es dem Veranstalter insbesondere darauf ankommt, die darin vorhandenen Betriebseinrichtungen zu nutzen, die für die beabsichtigte Durchführung der Veranstaltung zwingend erforderlich sind.

Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, welche Betriebsvorrichtungen für eine Ausstellung so entscheidend sein können, dass die Überlassung dieser Betriebsvorrichtungen der Gesamtleistung das Gepräge geben und die Überlassung der Veranstaltungshalle damit in den Hintergrund tritt. Aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers wird regelmäßig die Überlassung der Räumlichkeiten das entscheidende Kriterium und damit von größerer Bedeutung sein, als die Überlassung der Betriebsvorrichtungen. Es sollten daher Beispiele aufgeführt werden, in denen es dem Veranstalter insbesondere darauf ankommt, die in der Veranstaltungshalle vorhandenen und zur Durchführung der Veranstaltung zwingend erforderlichen Betriebsvorrichtungen zu nutzen.

In Satz 4 des Beispiels wird dann auf die Auffassung zu den Verträgen besonderer Art in A 4.12.6 Abs. 2 Nr. 1 UStAE verwiesen. Hier sollte klargestellt werden, ob diese Grundsätze zu den Verträgen besonderer Art weiterhin gelten sollen und inwiefern diese vorrangig oder nachrangig anzuwenden sind. Falls die Sicht des Durchschnittsverbrauchers auch für die Verträge besonderer Art als Kriterium herangezogen wird, sollte dies in A 4.12.6 Abs. 2 Nr. 1 UStAE klargestellt werden, weil es dort bisher nicht genannt wird.

Zuletzt wird in Satz 4 des Beispiels in A 4.12.11 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 UStAE-E für die Nutzungsüberlassung des Veranstalters an die Ausstellungsteilnehmer auf das BFH-Urteil V R 97/98 verwiesen. Dieses Urteil ist jedoch zu der Überlassung von Sportanlagen ergangen, welche in A 4.12.11 Abs. 2 UStAE-E geregelt sind. Nach unserem Verständnis sind für die Nutzungsüberlassung des Veranstalters an die Ausstellungsteilnehmer jedoch die Grundsätze A 4.12.11 Abs. 4 UStAE-E maßgeblich. In diesem Falle wäre der Verweis auf das BFH-Urteil V R 97/98 an dieser Stelle nicht zutreffend bzw. müsste präzisiert werden.

Zu A 10.1 Abs. 11 Satz 8 UStAE-E

A 10.1 Abs. 11 Satz 8 UStAE-E dritter Spiegelstrich sollte nicht gestrichen werden. Für den Fall, dass ausnahmsweise zwei Hauptleistungen vorliegen, kann die Aufteilung eines einheitlichen Entgelts weiterhin erforderlich sein.

Zur Anwendungsregelung

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer sollte in der Anwendungsregelung klargestellt werden, dass aus Vertrauensschutzgründen Altfälle weiterhin Bestand haben und für Verpachtungsumsätze ab dem 1. Januar 2026 nicht angepasst werden müssen und es folglich auch nicht zu Berichtigungen nach § 15a UStG kommen kann.

Da das BMF-Schreiben frühestens Ende Dezember 2025 veröffentlicht wird, bedarf es in § 27 Abs. 6 UStG entsprechend auch für Neufälle, d. h. neu abzuschließende Verträge, einer angemessenen Übergangsregelung.