Was ist bei der Vermietung von Räumen und Sportanlagen zu beachten?

Die **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist umsatzsteuerfrei**. Hierunter fallen nicht nur ganze Grundstücke, sondern auch Grundstücksteile wie zum Beispiel einzelne Räume. Auf die Dauer der Vermietung kommt es grundsätzlich nicht an. Auch die kurzfristige Vermietung von Grundstücken kann steuerfrei sein. Etwas anderes gilt allerdings bei der Überlassung von Sportanlagen und Sporträumen (siehe unten).

Von dem Grundsatz der Steuerfreiheit sieht bereits das Gesetz Ausnahmen vor. Da die Regelungen sehr unübersichtlich sind, soll hier versucht werden, einen Überblick zu geben.

Bereits nach dem Umsatzsteuergesetz sind folgende Vermietungen nicht steuerfrei:

- die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen
- die kurzfristige Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen
- die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen.

Hierunter fällt zum Beispiel die Vermietung von Campingflächen unter sechs Monaten durch einen Familiensportverein oder von Unterkünften in Ski- oder Wanderhütten eines Skivereins, aber auch von Bootsliegeplätzen durch Wassersportvereine.

Besonderheiten sind bei Betriebsvorrichtungen zu beachten, wenn diese im Zusammenhang mit einem Grundstück oder Räumen vermietet werden. Das können zum Beispiel Küchen- und Schankeinrichtungen, Zuschauertribünen einschließlich der Bestuhlung oder Anzeigetafeln sein.

In § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ist vorgesehen, dass die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Betriebsvorrichtungen nicht steuerfrei sein sollen. Dies gelte auch dann, wenn es sich um wesentliche Bestandteile eines Grundstücks handele. Daraus wurde in der Vergangenheit ein sogenanntes Aufteilungsgebot gefolgert. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken oder Räumlichkeiten war danach in eine umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung und in eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen.

Mit Beschluss vom 17.08.2023 (Az.: V R 7/23 (V R 22/20)) ist der Bundesfinanzhof vom strengen Aufteilungsgebot abgerückt. Vorausgegangen war ein entsprechendes Urteil des Europäischen Gerichtshofes.

Das Aufteilungsgebot ist dann nicht anzunehmen, wenn es sich bei den Betriebsvorrichtungen nur um eine Nebenleistung der Grundstücksüberlassung als Hauptleistung handelt.

Zukünftig wird sich die Umsatzsteuerpflicht von Vermietungen von Grundstücken und Räumen, wenn sie im Zusammenhang mit Betriebsvorrichtungen erfolgt, anhand folgender Kriterien zu orientieren haben:

Handelt es sich bei den Betriebsvorrichtungen lediglich um eine Nebenleistung der Vermietung des Grundstücks als Hauptleistung, dann teilt sie umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung und ist ebenfalls umsatzsteuerfrei.

Ermöglichen dagegen erst die Betriebsvorrichtungen die Nutzung des Grundstücks oder der

Räumlichkeiten zu dem vertraglich vorgesehenen Zweck, dann stellt die Vermietung der Betriebsvorrichtung die Hauptleistung dar und die Grundstücksüberlassung als dessen Nebenleistung ist umsatzsteuerpflichtig.

Ausnahmsweise kann es sich aber – wie bisher – um eine umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung und um eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen handeln, wenn es sich jeweils um eigenständige Hauptleistungen handelt.

Das Bundesfinanzministerium wird den Umsatzsteuer-Anwendungserlass ändern. Dazu hat es unter dem Datum des 18.11.2025 einen Entwurf für ein BMF-Schreiben veröffentlicht, welches sich aktuell noch in der Abstimmung befindet. Folgende grundsätzliche Aussagen sind vorgesehen:

Nebenleistungen teilen grundsätzlich das Schicksal der Hauptleistung.

Die Steuerbefreiung in § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG umfasst auch die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände.

Zu prüfen ist, welche der Leistungsbestandteile dem Umsatz das Gepräge gibt. Gegebenenfalls können auch zwei eigenständige Leistungen angenommen werden. Das BMF-Schreiben nennt als Beispiel hierfür die Vermietung eines Gebäudes mit einer Aufdach-Photovoltaikanlage, die mitvermietet wird. Die Vermietung des Gebäudes wäre umsatzsteuerfrei, die der Photovoltaikanlage umsatzsteuerpflichtig.

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 unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Das soll zum Beispiel bei der Vermietung einer Multifunktionshalle der Fall sein.

Andererseits geben die Betriebsvorrichtungen der Vermietung das Gepräge, wenn deren Nutzung den bestimmungsgemäßen Zweck darstellen. Als Beispiele werden Kletterhallen, Golfplätze und Schwimmbäder genannt.

Ergänzend gelten nach wie vor die Regelungen zu Vermietungen im Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 67a AO, Rdnr. 11 bis 14. Die Aussagen beziehen sich auf die ertragsteuerliche Behandlung, also die Frage, welchem steuerlichen Tätigkeitsbereich die Vorgänge zugeordnet werden.

Die langfristige Vermietung wird der Vermögensverwaltung zugeordnet. Bei der kurzfristigen Vermietung von Sportanlagen ist zu unterscheiden, an wen vermietet wird. Bei der Vermietung an Vereinsmitglieder handelt es sich um einen Zweckbetrieb. Allerdings handelt es sich nicht um einen Zweckbetrieb „Sportliche Veranstaltungen“ im Sinne des § 67a AO. Weil es sich bei der Vermietung nicht um eine sportliche Veranstaltung handelt, kommt auch nicht die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 22 b) UStG in Frage. Erfolgt die Vermietung an ein Nichtmitglied, handelt es sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die Frage, wie die umsatzsteuerrechtlich zu behandeln sind, richtet sich nach den oben beschriebenen Grundsätzen. Demnach dürfte bei der Vermietung der Sportanlage in der Regel die Überlassung der Betriebsvorrichtungen im Vordergrund stehen und der Vermietung das Gepräge geben. Damit wäre die kurzfristige Vermietung von Sportanlagen an Mitglieder und an Nichtmitglieder nach wie vor umsatzsteuerpflichtig. Sollte aber die Überlassung des Grundstücks oder Räumlichkeit das Gepräge geben, kann auch eine umsatzsteuerfreie Vermietung in Frage kommen.

Wir werden berichten, wenn das BMF-Schreiben offiziell veröffentlicht und der Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert wird.

Geplante Änderungen des BMF

Das Bundesfinanzministerium wird den Umsatzsteuer-Anwendungserlass ändern. Dazu hat es unter dem Datum des **18.11.2025** einen Entwurf für ein BMF-Schreiben veröffentlicht, welches sich aktuell noch in der Abstimmung befindet. Folgende grundsätzliche Aussagen sind vorgesehen:
Nebenleistungen teilen grundsätzlich das **Schicksal der Hauptleistung**.
Die Steuerbefreiung in § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG umfasst auch die **mitvermieteten Einrichtungsgegenstände**.

Zu prüfen ist, **welche der Leistungsbestandteile dem Umsatz das Gepräge gibt**. Gegebenenfalls können auch zwei **eigenständige Leistungen** angenommen werden. Das BMF-Schreiben nennt als Beispiel hierfür die Vermietung eines **Gebäudes mit einer Aufdach-Photovoltaikanlage**, die mitvermietet wird. Die Vermietung des Gebäudes wäre umsatzsteuerfrei, die der Photovoltaikanlage umsatzsteuerpflichtig.

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 unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Das soll zum Beispiel bei der Vermietung einer **Multifunktionshalle** der Fall sein.

Andererseits geben die **Betriebsvorrichtungen** der Vermietung das Gepräge, wenn deren Nutzung den bestimmungsgemäßen Zweck darstellen. Als Beispiele werden **Kletterhallen**, **Golfplätze** und **Schwimmbäder** genannt.

Besonderheiten nach AO: Vermietung durch Sportvereine

Ergänzend gelten nach wie vor die Regelungen zu Vermietungen im Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 67a AO, Rdnr. 11 bis 14. Die Aussagen beziehen sich auf die **ertragsteuerliche Behandlung**, also die Frage, welchem steuerlichen Tätigkeitsbereich die Vorgänge zugeordnet werden.

Die **langfristige Vermietung** wird der **Vermögensverwaltung** zugeordnet. Bei der **kurzfristigen Vermietung von Sportanlagen** ist zu unterscheiden, an wen vermietet wird. Bei der Vermietung **an Vereinsmitglieder** handelt es sich um einen **Zweckbetrieb**. Allerdings handelt es sich nicht um einen Zweckbetrieb „Sportliche Veranstaltungen“ im Sinne des § 67a AO. Weil es sich bei der Vermietung nicht um eine **sportliche Veranstaltung** handelt, kommt auch nicht die **Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 22 b) UStG** in Frage. Erfolgt die Vermietung an ein **Nichtmitglied**, handelt es sich um einen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb**. Die Frage, wie die umsatzsteuerrechtlich zu behandeln sind, richtet sich nach den oben beschriebenen Grundsätzen. Demnach dürfte bei der Vermietung der Sportanlage in der Regel die Überlassung der **Betriebsvorrichtungen im Vordergrund** stehen und der Vermietung das Gepräge geben. Damit wäre die kurzfristige Vermietung von Sportanlagen an Mitglieder und an Nichtmitglieder nach wie vor **umsatzsteuerpflichtig**. Sollte aber die Überlassung des Grundstücks oder Räumlichkeit das **Gepräge geben**, kann auch eine **umsatzsteuerfreie Vermietung** in Frage kommen.

Wir werden berichten, wenn das BMF-Schreiben offiziell veröffentlicht und der Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert wird.

Weiterführende Informationen

Umsatzsteuer im Sport: Europarechtlich

Details

Autor:
Elmar Lumer

zuletzt aktualisiert:
April 2024

Quelle:
§ 4 Nr. 12 Umsatzsteuergesetz, Umsatzsteueranwendungserlass 4.12.

Anwendungserlass Abgabenordnung zu § 67a – sportliche Veranstaltungen – Ziffer 11 ff.

EuGH, Urteil vom 03.03.2005, Rs C-428/02 zur Vermietung von Bootsliegeplätzen; Bundesfinanzhof, Beschluss vom 17. August 2023, V R 7/23 (V R 22/20)