



STEUEREXPERTISE

**zu praxisrelevanten Tätigkeitsfeldern
öffentlich-rechtlicher Betriebe und Einrichtungen**

**Auslegungen - Erläuterungen - Klarstellungen
(aktualisierte Fassung vom 23. September 2021)**

Beschreibung und Kommentierung komplexer Strukturen innerhalb
öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaften



**„Steuerfreie Vermietungs- oder Verpachtungsumsätze bei
Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Umsatzsteuerfokus“**

- Entwicklungen der Steuergesetzgebung, Rechtsprechung
und Finanzverwaltung -

Diplom-Kaufmann Uwe Baldauf (Berlin)

- Beratender Betriebswirt der öffentlichen Hand -

Die steuerbare Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken bzw. von Grundstücksteilen kann unter bestimmten Voraussetzungen nach **§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG** steuerfrei sein. Bei dieser speziellen Steuerbefreiungsvorschrift ist zu beachten, dass Leistungen, die für eine Grundstücksüberlassung nützlich oder sogar notwendig sind, im jeweiligen Einzelfall entweder unabhängig von der Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks bestehen können respektive Nebenleistungen darstellen, oder aber mit der Bereitstellung eines Grundstücks untrennbar verbunden sind und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden.

Falls eine Leistungsvereinbarung sowohl Elemente einer Grundstücksüberlassung als auch andere Leistungen umfasst, liegt ein **gemischter Vertrag** vor, deren Abgrenzung im Einzelfall oft schwierig sein kann. Eine sachgerechte Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG bei gemischten Vermietungs- und Verpachtungsverträgen bedarf daher stets einer **fundierten umsatzsteuerlichen Überprüfung**. Dabei müssen zwei oder mehrere miteinander in Zusammenhang stehende Leistungselemente (sog. Leistungsbündel) dahingehend untersucht werden, ob ein einheitlicher oder getrennt zu beurteilender Umsatz vorliegt. Dabei ist auf die objektive Perspektive eines repräsentativen Leistungsempfängers abzustellen.

Hinsichtlich einer zutreffenden umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaufteilung ist zu konstatieren, dass im Detail vieles noch unklar und wenig trennscharf bleibt. Eine Vielzahl nicht eindeutiger Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen der Rechtsprechung und Finanzverwaltung bezogen auf grundstücksbezogene Leistungsdifferenzierungen führen daher zu **erheblichen Verunsicherungen** bei den Praktikern und deren Beratern. Diese belastenden Irritationen sind auch im öffentlich-rechtlichen Tätigkeitsbereich weit verbreitet.

Aus der Sicht von Einrichtungen des öffentlichen Rechts bedarf es daher dringend einer durchdachten Überprüfung und einer gründlichen Strukturanalyse hinsichtlich der **Reichweite von § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a und Satz 2 UStG**, was mit der nachfolgenden Steuerexpertise gefördert werden soll.

Die aktuelle Steueranalyse wird zum besseren Verständnis durch praxisrelevante **Beispiele** sowie nachvollziehbare **Übersichten und Schaubilder** ergänzt. Außerdem kann auf eine Vielzahl nützlicher **Quellennachweise** zurückgegriffen werden.

*Gliederung:***I. Leitlinien und Abgrenzungen**

1. Einleitende Bemerkungen
2. Begriffsbestimmungen
 - 2.1 Grundstück
 - 2.2 Vermietung und Verpachtung
 - 2.3 Betriebsvorrichtungen
3. Sonderfall bei einem Verzicht auf Rechte aus einem Mietvertrag
4. Vorsteuerabzug und Option zur Steuerpflicht
5. Nichtunternehmerische Nutzung von Unternehmensgrundstücken

II. Neuordnung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**III. Einfluss des Unionsrechtes auf die umsatzsteuerliche Beurteilung von Vermietungs- und Verpachtungsleistungen****IV. Leistungsdifferenzierung und Umfang der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG**

1. Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung
2. Mehrere selbständige Einzelleistungen
3. Einheitliche Verknüpfung von Leistungselementen
 - 3.1 Haupt- und Nebenleistung
 - 3.2 Leistungsvereinigung zu einer untrennbaren wirtschaftlichen Verbundenheit (komplexes Leistungsangebot)

V. Ausnahmen von der Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG)

1. Kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen
2. Vermietung von Fahrzeugabstellplätzen
3. Vermietung von Standflächen auf Campingplätzen
4. Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen

VI. Besonderheiten bei der Nutzungsüberlassung von Sportanlagen und ähnlichen Anlagen mit Betriebsvorrichtungen

1. Überlassung von Sportanlagen an Endverbraucher oder Anlagenbetreiber
2. Zurverfügungstellung von Veranstaltungsräumen an Endverbraucher oder an Zwischenvermieter
3. Ende des Aufteilungsgebots bei einheitlichen Leistungen

Publikationen aus den Fachzeitschriften: **Bahn:** „Die Einheitlichkeit der Leistung“, UR 4/2017, 139; **Baldauf:** „Systemwechsel bei der Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaften durch Einführung des neuen § 2b UStG“, DStZ 3/2020, 82; **Baldauf:** „Besteuerung der kommunalen Parkraumbewirtschaftung“, ZKF 3/2019, 49; **Baldauf:** „Umsatzbesteuerung von Leistungsbündeln im öffentlich-rechtlichen Tätigkeitsbereich“, DStZ 8/2018, 270; **Baldauf:** „Die umsatzsteuerliche Behandlung der entgeltlichen Überlassung von Standflächen auf regelmäßig wiederkehrenden Marktveranstaltungen der Gemeinden“, DStZ 11/2009, 396; **Baldauf:** „Bedeutung des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung aus der Sicht der öffentlich-rechtlichen Umsatzsteuerpraxis“, UR 11/2008, 401; **Becker:** „Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung“, SteuerStud 2019, 264; **Hättich/Renz:** „Vermietung von Grundstücken im Umsatzsteuerrecht“, NWB 45/2010, 3631; **Korn:** „Praxisbrennpunkte bei Grundstücken und Gebäuden im Umsatzsteuerrecht“, kösdI 3/2019, 21148; **Kronawitter:** „Die umsatzsteuerliche Behandlung kommunaler Mehrzweckhallen“, VersorgW 10/2014, 257; **Lange:** „Umsatzbesteuerung von Leistungsbündeln - Mehrheit von Leistungen oder einheitliche Leistung“, UR 9/2009, 289; **Lange/Renz:** „Umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Fahrzeugabstellplätzen – Änderung der Rechtsauffassung?“, NWB 11/2020, 762; **Mann:** „Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen“, USt direkt digital Nr. 18 vom 23.09.2021, 2; **Meyer/Zuber:** „Steuerliche Behandlung der Konzessionsvergabe im Rahmen des § 2b UStG“, IR 11/2020, 269; **Nieskens:** „Die Nebenleistung teilt das Schicksal der Hauptleistung – Immer?“, UR 5/2018, 181; **Oldiges:** „Das Ende der Aufteilungsgebote im UStG? – Update“, DB 40/2020, 2096; **Sterzinger:** „Einheitlich oder getrennt zu bewertende Leistungen bei der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen – Abgrenzungskriterien der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung“, USt direkt digital Nr. 18 vom 23.09.2021, 16; **Sterzinger:** „Gesetzliche Steueraufteilungsgebote und der Grundsatz der Einheitlichkeit einer Leistung“, UStB 7/2019, 214; **von Streit:** „Wie einheitlich sind einheitliche Leistungen noch?“, UR 8/2012, 293; **Tehler:** „Einheitlichkeit der Leistung – Haupt- und Nebenleistung“, EU-UStB 1/2018, 7; **Weber:** „Auswirkungen des EuGH-Urteils Stadion Amsterdam auf die Aufteilungsgebote im deutschen Umsatzsteuerrecht“, UVR 11/2018, 347; **Wüst:** „Nebenleistungen zu Vermietungsumsätzen – fällt auf Betriebskostenumlagen nach dem EuGH vom 16.04.2015 (C-42/14) Umsatzsteuer an?“, MwStR 12/2015, 447.

Handbücher - Kommentare - Monografien: **Birkenfeld/Wäger:** „Das große Umsatzsteuer-Handbuch“; **Bunjes:** „UStG“ (Kommentar), 20. Aufl. (2021); **von Cölln:** „Brennpunkte der Umsatzsteuer bei Immobilien“, 3. Aufl. (Weil im Schönbrunn 2019); **Hidien/Jürgens:** „Die Besteuerung der öffentlichen Hand“, München (2017); **Kortschak/Heizmann:** „Lehrbuch Umsatzsteuer“, 38. Aufl. (Herne 2019); **Kurz/Meissner/Einenkel:** „Umsatzsteuer“, 19. Aufl. (Stuttgart 2020); **Lippross:** „Umsatzsteuer“, 24. Aufl. (Achim 2017); **Lippross/Janzen:** „Umsatzsteuer 2020, mit kommentiertem Umsatzsteuer-Anwendungserlass“, (Stuttgart 2020); **Meissner/Neeser:** „Umsatzsteuer“, 25. Aufl. (Stuttgart 2019); **Meyer/Ball:** „Umsatzsteuer und Immobilien“, 3. Aufl. (Berlin 2014); **Mutschler/Scheel:** „Umsatzsteuer“, 6. Aufl. (Weil im Schönbrunn 2021); **Radeisen:** Praktiker-Lexikon Umsatzsteuer, 11. Aufl. (Weil im Schönbrunn 2020); **Rau/Dürrwächter:** „UStG“ (Kommentar); **Reiß:** „Umsatzsteuerrecht“, 19. Aufl. (Münster 2021); **Schwarz/Widmann/Radeisen:** „UStG“ (Kommentar); **Sölch/Ringleb:** „UStG“ (Kommentar); **Stadie:** „UStG“ (Kommentar), 3. Aufl.

(Köln 2015); **Sikorski**: „Basiswissen Umsatzsteuer“ (Berlin 2020); **Sikorski**: „Immobilien im Umsatzsteuerrecht“, 2. Aufl. (Herne 2018); **Trost/Meinebröcker**: „Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung“, 2. Aufl. (Freiburg 2019); **Walkenhorst**: „Praktiker-Handbuch Umsatzsteuer“, 8. Aufl. (Herne 2020); **Wäger**: „UStG“ – Kommentar- (Köln 2020); **Weymüller - BeckOK**: „UStG“ (Kommentar).