



Fachbereich WD 4

**Umsatzsteuerliche Behandlung der Vermietung möblierter
Wohnungen**
Reichweite der Steuerbefreiung für Grundstücksvermietungen

**Umsatzsteuerliche Behandlung der Vermietung möblierter
Wohnungen**
Reichweite der Steuerbefreiung für Grundstücksvermietungen

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 093/24
Abschluss der Arbeit: 31.1.2025
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Untersuchungsgegenstand	4
2.	Der Umsatzsteuertatbestand bei Vermietungsleistungen	4
3.	Umsatzsteuerliche Varianten der Vermietung möblierter Wohnungen	5
4.	Kurzfristige Vermietung möblierter Wohnungen	5
5.	Nicht kurzfristige Vermietung möblierter Wohnungen als steuerfreie einheitliche Leistung	6
5.1.	Voraussetzungen einer einheitlichen Leistung	6
5.2.	Überlassung des Mobiliars im Kontext der Wohnraumvermietung	7
5.3.	Rechtsprechung zur Vermietung von Gebäuden mit Mobiliar	8
5.3.1.	Vermietung möblierter Wohnungen insgesamt steuerfrei	8
5.3.2.	Exkurs: Vermietung eingerichteter Gebäude für unternehmerische Zwecke	9
5.4.	Ausnahme: Grundstücksvermietung als Nebenleistung bei Verträgen besonderer Art	10
5.5.	Ergebnis	11
6.	Bedeutung der Kosten- / Entgeltrelation	11
7.	Zusammenfassung	12

1. Untersuchungsgegenstand

Gefragt wird nach der umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermietung von möblierten Wohnungen auf Zeit, insbesondere ob es denkbar ist, dass hierbei die Vermietung der Möbel als Hauptleistung und die Vermietung des Wohnraums als Nebenleistung angesehen wird. Dazu wird gefragt, ob der Mietspiegel zur Beurteilung herangezogen werden kann, indem das Entgelt für die möblierte Wohnung mit dem Entgelt für eine vergleichbare unmöblierte Wohnung gemäß Mietspiegel verglichen und eine insgesamt umsatzsteuerpflichtige Leistung angenommen wird, wenn die Differenz („Möblierungsaufschlag“) höher ist als das Entgelt für eine unmöblierte Wohnung.

Dazu werden im Folgenden im Anschluss an die Darstellung des Umsatzsteuertatbestands (dazu nachfolgend 2.) die möglichen Varianten der umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermietung möblierter Wohnungen vorgestellt (dazu nachfolgend 3.). Sodann wird zunächst auf die kurzfristige Vermietung eingegangen (dazu nachfolgend 4.). Anschließend wird die Rechtslage für die nicht kurzfristige Vermietung möblierter Wohnungen unter Berücksichtigung der allgemeinen Anforderungen an einheitliche Leistungen sowie der Rechtsprechung zur Überlassung von Wohnungen und Gebäuden mit Mobiliar erörtert (dazu nachfolgend 5.). Ergänzend dazu wird auftragsgemäß geprüft, welche Rolle dabei das Verhältnis der Entgeltanteile spielen kann (dazu nachfolgend 6.). Eine Zusammenfassung schließt die Arbeit ab (dazu nachfolgend 7.).

2. Der Umsatzsteuertatbestand bei Vermietungsleistungen

Von der Umsatzsteuer erfasst sind Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen), die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Leistung muss im Inland ausgeführt werden und gegen Entgelt erfolgen (Leistungsaustausch). Vermieter von Wohnraum sind umsatzsteuerliche Unternehmer und erbringen umsatzsteuerbare sonstige Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG)), unabhängig von ihrer Rechtsform als Einzelunternehmer, Personen- oder Kapitalgesellschaften und unabhängig vom Umfang der Vermietung. Allerdings ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG). Die Steuerbefreiung ist durch Unionsrecht vorgegeben (Art. 135 Abs. 1 Buchst. l Mehrwertsteuersystem-Richtlinie¹ (MwStSystRL)). Die Steuerbefreiung der Vermietungsleistungen führt zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs für bezogene Leistungen des Vermieters (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Die Steuerbefreiung für Vermietungsleistungen erfasst neben ganzen Grundstücken auch Teile von Grundstücken und Gebäuden wie Stockwerke, Wohnungen und einzelne Räume.² Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist für die Vermietung von Wohnraum ausgeschlossen (vgl. § 9 Abs. 2 UStG). Im Gegensatz dazu ist die Vermietung beweglicher Sachen als sonstige Leistung umsatzsteuerpflichtig zum Regelsteuersatz in Höhe von 19 Prozent.

1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20240101>).

2 Abschnitt 4.12.1 Abs. 3 Satz 1 und 2 UStAE 2025.

3. Umsatzsteuerliche Varianten der Vermietung möblierter Wohnungen

Zusätzlich zur Vermietung erbrachte Leistungen, die für die Nutzung der gemieteten Immobilie nützlich oder notwendig sind, können entweder unabhängig von der Vermietung der Immobilie bestehen, Nebenleistungen zur Raumvermietung darstellen oder mit der Vermietung eine einheitliche Leistung bilden.³ Fallen die steuerfreie Vermietung von Wohnraum und die steuerpflichtige Vermietung von Mobiliar zusammen, kommen daher folgende Varianten der umsatzsteuerlichen Behandlung in Betracht:⁴

- Bei einer nur kurzfristigen Vermietung von Wohnraum sind beide Leistungen umsatzsteuerpflichtig (dazu nachfolgend 4.).
- Bilden die Vermietung von Wohnraum und die Vermietung von Mobiliar eine nicht trennbare einheitliche Leistung, richtet sich die umsatzsteuerliche Behandlung nach dem Schwerpunkt der Leistung (dazu nachfolgend 5.).
- Sind die Vermietung von Wohnraum und die Vermietung von Mobiliar zwar trennbare Leistungen, stehen aber im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung, richtet sich die umsatzsteuerliche Behandlung nach der Hauptleistung (dazu nachfolgend 5.).
- Sind die Vermietung von Wohnraum und die Vermietung von Mobiliar trennbare selbständige Leistungen, die nicht im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen, erfolgt die umsatzsteuerliche Behandlung für beide Leistungen getrennt.

4. Kurzfristige Vermietung möblierter Wohnungen

Nicht von der Umsatzsteuer befreit ist die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer **zur kurzfristigen Beherbergung** von Fremden bereithält (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG). Als kurzfristig ist in der Regel ein Zeitraum von unter sechs Monaten anzusehen. Entscheidend ist nicht die tatsächliche Dauer der Vermietung, sondern die aus den äußeren Umständen ableitbare Absicht des Vermieters bei Vertragsschluss.⁵ Kern der Leistung ist hier nicht die Raumvermietung, sondern die Beherbergung.⁶ Für die kurzfristige Vermietung gilt der ermäßigte Steuersatz in Höhe von sieben Prozent (§ 12 Nr. 11 UStG). Die Steuerpflicht gilt hier unabhängig von der Möblierung des Wohnraums. Ob der ermäßigte Steuersatz auch die Vermietung des Mobiliars erfasst, ist eine Frage des Verhältnisses zwischen den beiden Vermietungsleistungen und nach den Kriterien zu beurteilen, die im Folgenden für das Verhältnis zwischen steuerfreier (nicht kurzfristiger) Raumvermietung und steuerpflichtiger Mobiliarvermietung dargelegt werden. Es kommt also darauf an, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, die von der Raumüberlassung

3 BFH, Urteil vom 11.11.2015, V R 37/14, Rn. 16, 19; allgemein *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 210. EL August 2024, § 3 Rn. 334.

4 Siehe auch *Hahn*, in: Weymüller, BeckOK UStG, Stand: 43. Ed. 1.1.2025, § 3 Rn. 36.

5 *Kraeusel* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand: 197. EL November 2024, § 4 Rn. 182, 185 m. w. N.; *Spilker*, in: Weymüller, BeckOK UStG, Stand: 43. Ed. 1.1.2025, § 4 Nr. 12 Rn. 25.

6 *Von Streit/Streit*, MwStR 2024, 709, 715.

dominiert wird. Bei einer zu sieben Prozent steuerpflichtigen Hotelübernachtung gilt dieser Steuerersatz jedenfalls auch für die Überlassung des im Hotelzimmer befindlichen Mobiliars.⁷

5. Nicht kurzfristige Vermietung möblierter Wohnungen als steuerfreie einheitliche Leistung

Enthält die Vereinbarung zwischen Vermieter und Mieter sowohl Elemente einer Grundstücksüberlassung als auch anderer Leistungen, liegt ein **gemischter Vertrag** vor.⁸ Dann ist zunächst zu prüfen, ob es sich um eine einheitliche Leistung oder um mehrere Leistungen handelt. Liegen mehrere Leistungen vor, ist zu prüfen, ob diese nach den Grundsätzen von Haupt- und Nebenleistung einheitlich zu beurteilen sind.⁹ Nebenleistungen teilen umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung.¹⁰ Das gilt auch dann, wenn für die Nebenleistung ein besonderes Entgelt verlangt und entrichtet wird.¹¹

In beiden Fällen liegt im Ergebnis eine „einheitliche Leistung“ vor, die umsatzsteuerlich einheitlich zu beurteilen ist. Für die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG) ist dann entscheidend, ob das **Vermietungselement der Leistung ihr Gepräge** gibt; dann ist die Leistung insgesamt steuerfrei, und eine Aufteilung des Entgelts ist nicht zulässig.¹²

5.1. Voraussetzungen einer einheitlichen Leistung

Die Beurteilung erfolgt anhand des Wesens des fraglichen Umsatzes, maßgeblich ist die **Sicht des Durchschnittsverbrauchers**.¹³ Nach der Rechtsprechung des EuGH ist darauf abzustellen, ob die Leistungen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre; das ist insbesondere der Fall, wenn die weiteren Leistungselemente **für den Kunden keinen eigenen Zweck haben**, sondern das Mittel darstellen, um die mit ihnen verbundene Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.¹⁴

7 Abschnitt 12.16 Abs. 4 Satz 2 UStAE 2025.

8 Abschnitt 4.12.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE 2025.

9 Abschnitt 4.12.5 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStAE 2025; *Forster*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 41.

10 Abschnitt 3.10 Abs. 5 Satz 1 UStAE 2025; *Kraeusel* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand: 197. EL November 2024, § 4 Rn. 112. Dies deckt sich mit unionsrechtlichen Vorgaben (BFH, Beschluss vom 17.8.2023, V R 7/23, Rn. 17).

11 Abschnitt 3.10 Abs. 5 Satz 2 UStAE 2025.

12 Abschnitt 4.12.5 Abs. 2 Satz 1 bis 3 UStAE 2025; *Forster*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 41; *Schüler-Täsch*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand: 102. EL Oktober 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 38.

13 Abschnitt 3.10 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStAE 2025.

14 *Englisch*: in: Rau/Dürrwächter, UStG, 210. EL August 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 69; *von Streit/Streit*, MwStR 2024, 709, 716.

Die folgenden Umstände führen noch nicht zur Annahme einer einheitlichen Leistung:¹⁵

- die Leistungen dienen einem einheitlichen wirtschaftlichen Ziel;
- die Leistungen beruhen auf einem einheitlichen Vertrag;
- für die Leistungen wird ein Gesamtentgelt entrichtet;
- die Koppelung der Leistungen wird dem Leistungsempfänger aufgezwungen.

Vielmehr entscheidend ist der **wirtschaftliche Gehalt** der erbrachten Leistungen, der anhand einer Gesamtbetrachtung ermittelt wird.¹⁶ Handelt es sich um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, darf dieser im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems **nicht künstlich aufgespalten** werden.¹⁷

Einigen sich Vermieter und Mieter auf die Überlassung einer möblierten Wohnung, dürfte der wirtschaftliche Gehalt dieses Vorgangs aus der Sicht eines durchschnittlichen Mieters darin liegen, die Nutzung des Raumes zu privaten Wohnzwecken mit dem darin befindlichen Mobiliar zu ermöglichen. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wird im Regelfall eine Wohnung *mit* zugehörigem Mobiliar und nicht eine Wohnung *und* Mobiliar angemietet. Dabei kann offenbleiben, ob dies bereits zur Annahme einer nicht trennbaren, einheitlichen Leistung führt. Denn auch wenn man von trennbaren Leistungen ausgeht, dürfte die Überlassung des Mobiliars im Regelfall nur eine Nebenleistung zur Überlassung des Wohnraumes darstellen.

5.2. Überlassung des Mobiliars im Kontext der Wohnraumvermietung

Übliche **Nebenleistungen zur steuerfreien Wohnraumvermietung** sind Leistungen, die im Vergleich zur Grundstücksvermietung bzw. -verpachtung nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck erfüllen, sondern das Mittel darstellen, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.¹⁸ Dazu gehören zum Beispiel die Versorgung mit Wasser, Wärme und Strom, die Flur- und Treppenreinigung, Treppenbeleuchtung etc.¹⁹ Etwas anderes soll aber nach der Rechtsprechung bei der Zurverfügungstellung von Wasser, Elektrizität oder Wärme gelten, über deren Verbrauch der Mieter entscheiden kann und die durch die Anbringung von individuellen Zählern kontrolliert und in Abhängigkeit des Verbrauchs abgerechnet werden; diese sind grundsätzlich als von der Vermietung getrennt

15 Abschnitt 3.10 Abs. 2 UStAE 2025.

16 Abschnitt 3.10 Abs. 2 Satz 5 UStAE 2025.

17 Abschnitt 3.10 Abs. 3 Satz 1 UStAE 2025; *Spilker*, in: Weymüller, BeckOK UStG, Stand: 43. Ed. 1.1.2025, § 4 Nr. 12 Rn. 32.

18 *Forster*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 38; allgemein Abschnitt 3.10 Abs. 5 Satz 3 und 4 UStAE 2025.

19 *Forster*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 40.

anzusehen.²⁰ *Von Streit/Streit* gehen indes davon aus, dass solche Leistungen weiterhin regelmäßig als Nebenleistungen zu behandeln seien.²¹ *Forster* weist darauf hin, dass die Rechtsprechung des EuGH und des BFH hierzu nicht eindeutig sei und die umsatzsteuerliche Beurteilung von der jeweiligen Vertragsgestaltung und von den Umständen des Einzelfalls abhängt.²² *Englisch* vermisst eine Orientierung dieser Rechtsprechung an übergeordneten Grundsätzen bei nur wenig stringenter Kasuistik ohne Rechtssicherheit.²³

Die Vermietung von Mobilien als bloße Gebrauchsüberlassung hat ebenso wie die Raumvermietung den Charakter einer passiven Tätigkeit, die fortwährende Herstellungs- oder Dienstleistungstätigkeiten des Vermieters mit eigenem oder beauftragtem Personal nicht erforderlich macht. Im Spektrum möglicher Nebenleistungen zur Wohnraumvermietung steht die Überlassung von Mobilien deshalb ihrer Natur nach der Raumüberlassung bereits deshalb nahe. Problematisch sind demgegenüber Leistungselemente, die seitens des Vermieters eine Reihe geschäftlicher Tätigkeiten wie Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung mit sich bringen (siehe dazu noch 5.4.).²⁴

5.3. Rechtsprechung zur Vermietung von Gebäuden mit Mobilien

Vor diesem Hintergrund wird im Folgenden die Rechtsprechung zu Konstellationen dargestellt, in denen neben der Raumvermietung Mobilien überlassen wird. Dabei wird unterschieden, ob das Mobilien vom Mieter für private Wohnzwecke (dazu nachfolgend 5.3.1.) oder für gewerbliche bzw. unternehmerische Zwecke (dazu nachfolgend 5.3.2.) genutzt wird.

5.3.1. Vermietung möblierter Wohnungen insgesamt steuerfrei

Nach der **Rechtsprechung des BFH** umfasst die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG auch die Vermietung möblierter Wohn- und Schlafräume oder möblierter Gebäude, wenn es sich um eine auf Dauer angelegte und nicht um eine kurzfristige Überlassung handelt²⁵ (zur steuerpflichtigen kurzfristigen Vermietung siehe oben 4.). Die langfristige Vermietung von Räumen ist daher trotz der zusätzlichen Überlassung von Einrichtungsgegenständen (und der Erbringung von zum Beispiel Reinigungsleistungen) bei einer Laufzeit von mindestens sechs Monaten als Vermietung in vollem Umfang steuerfrei.²⁶ Dies kann weitere Dienstleistungen umfassen.

20 So BFH, Urteil vom 11.11.2015, V R 37/14, Rn. 19; siehe dazu *Schüler-Täsch*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand: 102. EL Oktober 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 40.

21 *Von Streit/Streit*, MwStR 2024, 709, 714.

22 *Forster*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 39 empfiehlt daher eine ausdrückliche vertragliche Regelung mit Umsatzsteuerklausel.

23 *Englisch*: in: Rau/Dürrwächter, UStG, 210. EL August 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 68.

24 Vgl. *Schüler-Täsch*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand: 102. EL Oktober 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 37; *Spilker*, in: Weymüller, BeckOK UStG, Stand: 43. Ed. 1.1.2025, § 4 Nr. 12 Rn. 23.

25 BFH, Urteil vom 11.11.2015, V R 37/14, Rn. 14; BFH, Urteil vom 17.12.2014, XI R 16/11, Rn. 21; BFH, Urteil vom 22.8.2013, V R 18/12 Rn. 12; BFH, Urteil vom 19.02.2014, XI R 1/12, Rn. 23.

26 BFH, Urteil vom 8.8.2013, V R 7/13, Rn. 16 (Erntehelfer).

Infolgedessen ist etwa die Überlassung vollständig möblierter und mit Kochgelegenheiten ausgestatteter Zimmer, bei der der Vermieter für die Gestellung und Reinigung der Bettwäsche sowie für die Reinigung der Flure, Treppenhäuser, Bäder und WCs zu sorgen hat, bei entsprechender Dauer der Vermietung insgesamt steuerfrei.²⁷ Dem hat sich die **Finanzverwaltung** angeschlossen.²⁸ Diese Sichtweise wird auch im umsatzsteuerlichen **Schrifttum** weitgehend geteilt.²⁹

5.3.2. Exkurs: Vermietung eingerichteter Gebäude für unternehmerische Zwecke

Die Rechtsprechung geht über die Vermietung möblierter Wohnungen hinaus und erfasst auch die Vermietung möblierter Gebäude an Mieter für deren gewerbliche bzw. unternehmerische Zwecke. So hat der BFH etwa die Verpachtung eines Seniorenwohnparks mit 50 Apartments und zehn Pflegezimmern auf einer Pflegestation mit insgesamt 63 Betten als einheitliche Vermietungsleistung angesehen, wobei der zugrunde liegende Vertrag das gesamte Grundstück, das Seniorenwohnheim und die vom Verpächter angeschaffte Einrichtung der Wohnanlage umfasste.³⁰ Dass für die beiden Leistungen ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde und über sie eigenständig abgerechnet wird, sei für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht entscheidend.³¹ Denn wenn ein zur Miete angebotenes Gebäude mit begleitenden Leistungen in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv eine Gesamtheit bilde, könne davon ausgegangen werden, dass diese Leistungen mit der Vermietung eine einheitliche Leistung bildeten.³² Zumindest bei zweckgebundenem, auf die vertragsmäßige Nutzung des Gebäudes abgestimmtem Mobiliar ist daher eine Nebenleistung zur Vermietung anzunehmen.³³ Eine einheitliche Vermietungsleistung soll zum Beispiel auch für die Vermietung eines Flüchtlingswohnheims mit Mobiliar³⁴ oder für die Vermietung möblierter

27 So BFH, Urteil vom 8.8.2013, V R 7/13, Rn. 16 (Erntehelfer); BFH, Urteil vom 22.8.2013, V R 18/12, Rn. 12.

28 Abschnitt 4.12.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE 2025.

29 *Englisch*: in: Rau/Dürrwächter, UStG, 210. EL August 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 71; *Forster*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 40; im Grundsatz auch *Hahn*, in: Weymüller, BeckOK UStG, Stand: 43. Ed. 1.1.2025, § 3 Rn. 38.1; *Kraeusel* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand: 197. EL November 2024, § 4 Rn. 166 (aber nicht für Büromobiliar); *Spilker*, in: Weymüller, BeckOK UStG, Stand: 43. Ed. 1.1.2025, § 4 Nr. 12 Rn. 27.1 (Vermietung möblierter Räume), siehe andererseits Rn. 35 (Vermietung einer Wohnung jedenfalls mit Einbaumöbeln (Einbauschränke und Einbauküche)); a.A. dagegen *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 37.

30 BFH, Urteil vom 11.11.2015, V R 37/14.

31 So BFH, Urteil vom 11.11.2015, V R 37/14, Rn. 17.

32 So BFH, Urteil vom 11.11.2015, V R 37/14, Rn. 17.

33 *Spilker*, in: Weymüller, BeckOK UStG, Stand: 43. Ed. 1.1.2025, § 4 Nr. 12 Rn. 35; *Herrlein*, Anmerkung zu BFH, Urteil vom 11.11.2015, V R 37/14, NZM 2016, 274.

34 OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 13.4.2023, BeckVerw 622052, Ziffer 1.2.1.; *Kraeusel* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand: 197. EL November 2024, § 4 Rn. 165.

Büroräume³⁵ anzunehmen sein, nicht aber für die Vermietung einer voll funktionsfähigen Zahnarztpraxis, bei der die Raumüberlassung in den Hintergrund tritt³⁶.

Diese Rechtsprechung zur einheitlichen Überlassung von Gebäuden mit Inventar hat der BFH im Anschluss an den EuGH sogar auf die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen übertragen, so dass auch hier keine Aufteilung mehr erfolgen soll, wenn die Überlassung der Betriebsvorrichtungen eine Nebenleistung zur steuerfreien Grundstücksvermietung darstellt.³⁷ Die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, die als speziell abgestimmte Ausstattungselemente nur dazu dienen, die vertragsgemäße Nutzung des verpachteten Objekts (hier: eines Putenstalls) unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, sei eine solche Nebenleistung.³⁸ In anderen Fallkonstellationen kann indes die Überlassung von Betriebsvorrichtungen die Grundstücksüberlassung dominieren, so dass die Gesamtleistung mit Elementen der Überlassung von Maschinen und Gebäuden insgesamt steuerpflichtig ist.³⁹

5.4. Ausnahme: Grundstücksvermietung als Nebenleistung bei Verträgen besonderer Art

Steuerfreie Vermietungsleistungen liegen nicht vor, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse die Überlassung des Grundstücks oder Grundstücksteiles zum Gebrauch von anderen wesentlicheren Leistungen überdeckt wird.⁴⁰ Sind bei einer als einheitlich zu beurteilenden Leistung (siehe oben 5.1.) nicht die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks, sondern andere, nicht umsatzsteuerfreie Leistungen als Hauptleistung anzusehen, ist der Umsatz daher im Ganzen steuerpflichtig (**Vertrag besonderer Art**).⁴¹ Dies gilt zum Beispiel für die Überlassung möblierter Unterkünfte an Prostituierte, die nicht der Grundstücksnutzung dient, sondern der Gelegenheit zur Ausübung der Prostitution,⁴² oder wenn der Vermieter zum Beispiel die Lagerung und Aufbewahrung von Gütern übernimmt oder Pflege- und Betreuungsleistungen erbringt.⁴³ Im Fall der Vermietung möblierter Wohnungen liegt schon angesichts der passiven Natur der Gebrauchsüberlassung (siehe 5.2.) keine vergleichbare unternehmerische Tätigkeit vor, die in der Lage ist, die Raumüberlassung derart zu verdrängen.

35 *Englisch:* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 12 Rn. 71.

36 FG München, Urteil vom 27.2.2019, 3 K 1976/17, Rn. 28 ff.

37 So ausdrücklich BFH, Beschluss vom 17.8.2023, V R 7/23, Rn. 18; anders noch Abschnitt 4.12.10 Abs. 1 UStAE 2025.

38 BFH, Beschluss vom 17.8.2023, V R 7/23, Rn. 21 gegen eine Auffassung im Schrifttum, wonach die Gebäudeverpachtung die unselbständige Nebenleistung und die Verpachtung der Betriebsvorrichtungen die das Schicksal der Leistung insgesamt bestimmende Hauptleistung sein soll.

39 *Heuermann*, Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 17.8.2023, V R 7/23, DStR 2023, 2005.

40 BFH, Urteil vom 17.12.2014, XI R 16/11, Rn. 26.

41 Abschnitt 4.12.6 Abs. 1 Satz 1 UStAE 2025.

42 BFH, Urteil vom 17.12.2014, XI R 16/11, Rn. 26, 36 (dies kann auch bei langfristiger Vermietung der Fall sein).

43 Abschnitt 4.12.6 Abs. 2 UStAE 2025.

5.5. Ergebnis

Nach alledem ist die nicht kurzfristige Vermietung möblierter Wohnungen auf der Grundlage der Auffassungen von Rechtsprechung, Finanzverwaltung und weiten Teilen des Schrifttums als eine einheitliche, insgesamt steuerfreie Vermietungsleistung anzusehen. Etwas anderes dürfte nur für außergewöhnliche Fälle gelten, in denen Mobiliar mitvermietet wird, das anderen als Wohnzwecken dient bzw. keinen Bezug zu der Wohnung hat.

6. Bedeutung der Kosten- / Entgeltrelation

Die Fragestellung zielt auch darauf ab, ob sich die Beurteilung ändern kann, wenn das Verhältnis der Kostenbestandteile bzw. der Entgeltanteile bei der Vermietung möblierter Wohnungen so ausfällt, dass unter Berücksichtigung des Mietspiegels auf die Überlassung des Mobiliars der größere Anteil entfällt. Im Folgenden wird daher geprüft, ob dieses Verhältnis für die oben festgestellten Ergebnisse eine Rolle spielt, ohne Rücksicht darauf, ob dies ein verbreiteter oder typischer Fall ist.

Grundsätzlich kann die Entgelt- bzw. Kostenrelation in bestimmten Fällen für die Beurteilung herangezogen werden. *Englisch* verweist darauf, dass eine steuerpflichtige einheitliche Leistung in Betracht komme, wenn die Überlassung der beweglichen Ausstattung das Vertragsverhältnis dominiere, wobei dies nach einer Entscheidung des EuGH⁴⁴ auch durch das **Verhältnis der jeweiligen Kostenbestandteile** zueinander **indiziert** sein könne.⁴⁵ Die hier zitierte Entscheidung des EuGH betrifft indes die Verlegung eines Glasfaserkabels und das Verhältnis zwischen den Materialkosten für die Lieferung des Kabels und den Kosten für die Dienstleistung. Das Abstellen auf das Kostenverhältnis soll laut *Englisch* „insbesondere“ für Gewerbeimmobilien in Betracht kommen.⁴⁶ Ein Beispiel aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte, in dem auf die Kostenrelation abgestellt wurde, betrifft die Überlassung einer voll funktionsfähigen Zahnarztpraxis.⁴⁷

Im Übrigen wird im umsatzsteuerlichen Schrifttum gelegentlich auch auf das Entgeltverhältnis⁴⁸ oder das Wertverhältnis⁴⁹ abgestellt. Hinsichtlich der Vermietung möblierter Räume geht *Kraeusel* davon aus, dass der auf das Mobiliar entfallende Entgeltanteil nur steuerfrei sei, „wenn er im

44 EuGH, Urteil vom 29.3.2007, C-111/05 Rn. 36 ff.

45 *Englisch*: in: Rau/Dürrwächter, UStG, 210. EL August 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 71.

46 *Englisch*: in: Rau/Dürrwächter, UStG, 210. EL August 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 71.

47 FG München, Urteil vom 27.2.2019, 3 K 1976/17, Rn. 28 ff.

48 *Kraeusel* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand: 197. EL November 2024, § 4 Rn. 116 (für Verträge besonderer Art (dazu 5.4.), wenn der auf die Grundstücksvermietung entfallende Entgeltanteil nur geringfügig ist).

49 *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand: 102. EL Oktober 2024, § 1 Rn. 19 (der vergleichsweise geringfügige Wert einer Leistung kann für eine Nebenleistung sprechen).

Vergleich zur Miete des Zimmers geringfügig und für die Mietpreisberechnung von untergeordneter Bedeutung ist“.⁵⁰

Demnach ist nicht auszuschließen, dass die Relation der Kosten, Entgelte oder Werte für die umsatzsteuerliche Einordnung der Vermietung möblierter Wohnungen als Kriterium herangezogen werden kann. *Englisch* verweist allerdings in diesem Zusammenhang auch darauf, dass die Rechtsprechung des EuGH „kasuistisch“ und „teilweise erratisch“ sei und nicht unerhebliche Wertungsspielräume belasse.⁵¹ Angesichts der „praktisch nicht rechtssicher handhabbaren Differenzierungen“ des EuGH fordert *Englisch* eine Orientierung an teleologischen Erwägungen und fordert daher, dass übliche und für die Bewohnbarkeit wesentliche Nebenleistungen im Bereich der privaten Wohnraumvermietung stets als unselbständiger Teil der Vermietungsleistungen in die Steuerbefreiung einbezogen werden sollten.⁵²

Im Ergebnis bleibt daher unsicher, ob die Kosten- bzw. Entgeltrelation zwischen der Überlassung des Raums und des Mobiliars bei der Vermietung möblierter Wohnungen als maßgebliches Kriterium herangezogen werden und die Dominanz der Raumüberlassung brechen kann.

7. Zusammenfassung

Für die umsatzsteuerliche Einordnung der Vermietung möblierter Wohnungen (siehe 2.) kommen verschiedene Varianten in Betracht (siehe 3.). Die kurzfristige Vermietung möblierter (wie unmöblierter) Wohnungen ist stets steuerpflichtig (siehe 4.). Die nicht kurzfristige Vermietung möblierter Wohnungen ist grundsätzlich umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG), weil die Überlassung des Wohnraums und des Mobiliars eine einheitliche Leistung darstellen, die von der Wohnraumvermietung dominiert wird (siehe 5.). Deswegen unterliegt die kurzfristige Vermietung möblierter Wohnungen einheitlich dem reduzierten Steuersatz von sieben Prozent (§ 12 Nr. 11 UStG). In Ausnahmefällen ist nicht ganz auszuschließen, dass die Relation der Entgelte bzw. Kosten zu einem anderen Ergebnis führen kann, wobei der Anwendungsbereich dieser Ausnahme unklar bleibt (siehe 6.).

50 *Kraeusel* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Stand: 197. EL November 2024, § 4 Rn. 166.

51 *Englisch*: in: Rau/Dürrwächter, UStG, 210. EL August 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 72.

52 *Englisch*: in: Rau/Dürrwächter, UStG, 210. EL August 2024, § 4 Nr. 12 Rn. 74 f.