

dessteuerblatt Teil II veröffentlichen wird; ein Nichtanwendungserlass erscheint ausgeschlossen.

Den Ausführungen des I. Senats zur Vorrangigkeit der Preisvergleichsmethode bei der Ermittlung fremdüblicher Zinsen bei konzerninternen Darlehen ist zuzustimmen. Unterschiede bei den Vergleichbarkeitsfaktoren wie z.B. Laufzeit oder Besicherung können bei Anwendung der Preisvergleichsmethode durch Anpassungsrechnungen beseitigt werden. Zuzustimmen ist auch der formulierten Leitlinie, dass die Berücksichtigung des Konzernrückhalts bei der Zinsbemessung nur unter engen Voraussetzungen in Betracht kommt. Zu begrüßen ist die vom BFH abgelehnte Bonitätsbeurteilung anhand der durchschnittlichen Kreditwürdigkeit des Gesamtkonzerns („Konzernrating“), wie es vor kurzem noch im insoweit gescheiterten Gesetzgebungsverfahren zum ATAD-Umsetzungsgesetz (§ 1a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG-RefE vom 24.3.2020) normiert werden sollte. Für die Beurteilung des Kreditausfallrisikos ist damit regelmäßig die Bonität der darlehensnehmenden Konzerngesellschaft maßgebend (Einzelrating; „Stand-alone“-Betrachtung). Die Ausführungen des erkennenden Senats zum Risikokontrollansatz, wie sie das BMF vor kurzem in der Rz. 3.92 VWG Verrechnungspreise niedergelegt hat, sollten Anlass für die FinVerw. sein, ihre Verwaltungsauffassung insoweit zu überdenken. Nach

der Entscheidung I R 4/17 bestimmt sich der fremdübliche Zins bei einem konzerninternen Darlehen nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Darlehensnehmers und nicht nach denen des Darlehensgebers. Die diversen Verweise auf die OECD-VPL 2017 sowie auf die OECD-VPL zu Finanztransaktionen 2020 für die Streitjahre 2002 und 2003 könnten so verstanden werden, dass der BFH insoweit der dynamischen Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zuneigt, was diametral dem ansonsten zum OECD-Musterkommentar vertretenen statischen Auslegungsmodus des I. Senats widerspricht, allerdings bei der FinVerw. auf Zustimmung stoßen dürfte.

Das vorliegende Finanzgerichts- bzw. Revisionsverfahren zeigt auf, dass diese für eine multinationale Unternehmensgruppe gegenüber einer Verständigungslösung auch zu vorteilhafteren steuerlichen Ergebnissen führen können und das der Fremdvergleichsgrundsatz seitens der prüfenden Finanzbehörden nur in sehr eingeschränktem Umfang zur Bekämpfung von Steuergestaltungsstrategien tauglich ist. Unter den gegenwärtigen steuerrechtlichen Bedingungen könnte allerdings in einem vergleichbaren aktuellen Sachverhalt eine Anzeigepflicht nach den §§ 138d ff. AO gegenüber dem BZSt bestehen, welche zumindest zu prüfen wäre.

## Klarstellungen bei der Umsatzbesteuerung von Kurortgemeinden

### Entwicklung der Rechtsprechung und der Anweisungen der Finanzverwaltung sowie Beschreibung konstruktiver Gestaltungsmöglichkeiten

Dr. Thorsten Boos, RA/StB/FAfStR, Dreieich / Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf, Berlin<sup>\*)</sup>

*Die Neujustierung der Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaften (z.B. Städte, Gemeinden, Landkreise) beginnt nicht erst mit der Anwendung der Neuregelung des § 2b UStG durch das Steueränderungsgesetz 2015 (spätestens ab 1.1.2023). Der unionsrechtsorientierte Systemwechsel kann bereits während der Übergangsphase zwischen 1.1.2017 und 31.12.2022 wirksam werden, denn der gesetzliche Sicherheitsmechanismus durch die Einführung der Überleitungsregelung gem. § 27 Abs. 22 Satz 3, Abs. 22a UStG wirkt nur gegenüber der Finanzverwaltung und bindet die Gerichte nicht an deren Anweisungen zur überkommenen Rechtslage. Aus Sicht der unterinstanzlichen Finanzrechtsprechung<sup>1)</sup> beschränkt sich die Bedeutung des Optionsrechts auf eine Beibehaltung der Verwaltungsauffassung zu § 2 Abs. 3 UStG a.F. Da der BFH die Verwaltungsauffassung als nicht unionsrechtskonform verworfen hat, kommt der Option nur noch eine sehr beschränkte Bedeutung zu. Hat eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) die Option ausgeübt, muss sie in einem Rechtsbehelfsverfahren damit rechnen, dass § 2 Abs. 3 UStG a.F. entsprechend bisheriger BFH-Rechtsprechung richtlinienkonform ausgelegt wird und so im Ergebnis eine Besteuerung wie nach § 2b UStG droht.<sup>2)</sup>*

*Mit den daraus erwachsenen umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen, wie z.B. der möglichen Aberkennung der Unternehmereigenschaft und der Beschränkung/Versagung des Vorsteuerabzugs, werden gegenwärtig v.a. gemeindliche Kureinrichtungen (Kurverwaltungen und Kurbetriebe) durchgreifend konfrontiert. Während in jahrzehntelanger Praxis bei der Besteuerung kommunaler Kurgemeinden zunächst aus der Sicht des Körperschaftsteuerrechts zu prüfen war, ob ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) vorliegt, und daraus die Umsatzsteuerbarkeit der Betätigung abgeleitet wurde, legt insbesondere die aktuelle nationale Rechtsprechung die unionsorientierte Sichtweise auf der Grundlage von Art. 13 MwStSystRL und dementsprechend auch den Regelungsinhalt des § 2b UStG zu Grunde. Die veränderte Anschauung hat zur Folge, dass die Betreibung eines Kurbetriebs auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung als nichtsteuerbare Ausübung der öffentlichen Gewalt angesehen werden kann. Kommunen sollen mit ihren gemeindlichen Kureinrichtungen mangels Wettbewerbs- und Marktrelevanz nicht mehr als Unternehmer angesehen werden. Auch bei Infrastruktureinrichtungen kom-*

<sup>\*)</sup> RA/StB/FAfStR Dr. Thorsten Boos, Schüllermann & Partner AG, Dreieich bei Frankfurt/M.; Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf, Beratender Betriebswirt der öffentlichen Hand, Berlin, Leiter der KommunSense-Redaktion: [www.kommunsense.de](http://www.kommunsense.de).

<sup>1)</sup> Vgl. FG Baden-Württemberg v. 18.10.2018, 1 K 1458/18, juris, Rev. BFH: XI R 30/19.

<sup>2)</sup> Vgl. Wäger in Wäger, § 27 UStG Rz. 58.

munaler Kur- und Tourismusbetriebe, die der Öffentlichkeit zur allgemeinen Nutzung zur Verfügung gestellt werden, wird zunehmend eine unternehmerische Betätigung und damit der Vorsteuerabzug in Frage gestellt.

Die **veränderte Umsatzsteuerperspektive** wird nachfolgend auf den Prüfstand gestellt. Dabei werden konstruktive Gestaltungsalternativen und notwendige Abwehrstrategien fundiert erörtert.

Inhalt	Seite
I. Hintergrund und Problemstellung	115
II. Abgrenzungen und Begriffsbestimmungen	116
1. Struktur einer Kur- und Tourismuseinrichtung	116
2. Kurbeitrag (Kurtaxe) – Fremdenverkehrsabgabe	117
3. Tourismusbeitrag	118
4. Widmung – Gemeingebrauch – Sondernutzung	118
a) Widmung und Gemeingebrauch	118
b) Sondernutzung	119
5. Leistungsseparierung oder Leistungsverknüpfung	119
III. Ausübung von „Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt“	120
1. Körperschaftsteuerrechtliche Betrachtung	121
2. Einordnung im Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL bzw. des § 2b UStG	122
IV. Feststellung des Vorliegens von Wettbewerb	123
1. Wirtschaftlichkeitsprüfung der Leistungserbringung	123
2. Marktrelevanz und Wettbewerbsbeeinträchtigung	124
V. Zwischenergebnis	125
VI. Geänderte Rechtsprechung des EuGH/BFH zum Vorsteuerabzug	125
1. Grundlagen des Vorsteuerabzugs	125
2. Aktuelle Vorsteuerabzugsentwicklungen	127
a) EuGH-Urteil vom 22.10.2015 – Sveda	127
b) EuGH-Urteil vom 14.9.2017 – Iberdrola	127
c) EuGH-Urteil vom 16.9.2020 – „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“	127
3. Exemplarische Fallanalyse	128
VII. Alternative Gestaltungsmöglichkeiten	129
1. Trennung zwischen Kurbetrieb und Kurverwaltung	129
2. Anteilige unternehmerische Nutzung von dem Gemeingebrauch gewidmeten Flächen und Einrichtungen auf Grund der Erhebung von Kurbeiträgen	129
3. Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Betätigungen im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb dem Gemeingebrauch gewidmeter Flächen und Einrichtungen	131
4. Vermietung/Verpachtung einer kommunalen Kureinrichtung	131
VIII. Fazit und Perspektive	132

**Literatur:** *Baldauf*, Kommunale Hoheitsbetriebe im Steuerfokus, DStZ 2011, 35; *Gehm*, Unternehmerrichtung und Vorsteuerabzug einer Kurgemeinde, USt direkt digital v. 24.1.2019, 4; *Hidien/Menebröcker*, Umsatzbesteuerung abgabenfinanzierter öffentlicher Einrichtungen und Sachen, MwStR 2020, 1043; *Huschens*, Unentgeltliche Erschließungsleistungen: Abgrenzung zwischen unternehmerischer Veranlassung einer Investition und unentgeltlicher Wertabgabe – Auswirkungen des BFH-Urteils XI R 26/20, UVR 2021, 284; *Hüttemann*, Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – alles wird gut?, UR 2017, 129; *Jäckel/Schwarz*, Aktuelle Entwicklungen zum Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand – das „neue“ Marktplatzzurteil des BFH und seine Folgen, DStR 2019, 473; *Kirchhoff*, Offenes BFH-Verfahren – Die Definition eines Betriebs gewerblicher Art „Kurbetrieb“, *VersorgW* 2021, 174; *Kronawitter*, Wie werden Kurbetriebe jetzt und künftig umsatzbesteuert? – Würdigung der neuen Rechtsprechung und des BMF-Schreibens, *VersorgW* 2021, 109; *Kronawitter*, Kurbetriebe als Nichtunternehmer i.S.d. § 2b UStG – Wegfall der Vorsteuerabzugsberechtigung, *VersorgW* 2019, 78; *Lampert*, Der Gästebetrieb („Kurtaxe“) – Grundlagen, Beitragspflicht und umsatzsteuerrechtliche Entwicklungen, *NdsVBl.* 2021, 165; *Sterzinger*, Be-

trieb von Kureinrichtungen durch eine Gemeinde als nichtunternehmerische Tätigkeit, DStRK 2019, 104; *Vanheiden*, Vorsteuerabzug und unentgeltliche Wertabgaben, USt direkt digital 12/2021, 2.

### I. Hintergrund und Problemstellung

Im Rahmen einer richtlinienkonformen Interpretation des BgA-Begriffs hat der **BFH mit Urteil vom 3.8.2017**<sup>3)</sup> erstmals Zweifel geäußert, ob öffentlich-rechtlich betriebene Kureinrichtungen, die den Benutzern gegen Entgelt (Kurtaxen) überlassen werden, in klassischer Art und Weise als BgA anzusehen sind. Einen (anteiligen) Vorsteuerabzug für Marktplatzzinvestitionen hält der BFH aber grundsätzlich für möglich, soweit der Kurbetrieb tatsächlich eine unternehmerische Tätigkeit ausübt und der Marktplatz nach der länderspezifischen Gemeindeordnung keine der Allgemeinheit gewidmete öffentliche Anlage darstellt.

Angesichts der notwendigen Aufarbeitung von Sachverhaltsfragen zur Klärung der vom BFH aufgeworfe-

3) BFH v. 3.8.2017, V R 62/16, BStBl II 2021, 109.

nen Rechtsprobleme hat dieser das Verfahren an die Vorinstanz zurückverwiesen. Im 2. Rechtszug hat das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 10.1.2019<sup>4)</sup> entschieden, dass sich die Gemeinde mit ihrem Kurbetrieb **nicht unternehmerisch betätigt**. Zur Begründung verwies das Gericht auf die öffentlich-rechtliche Organisationsstruktur und die nicht erkennbare Wettbewerbsrelevanz gegenüber privaten Leistungsanbietern. Auch der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den Kosten für die Errichtung/Gestaltung eines Marktplatzes und den Umsätzen bzw. Einnahmen aus der kurbetrieblichen Tätigkeit auf dem Marktplatz wurde bezweifelt. Das Gericht sah auch keine Parallele zur **EuGH-Entscheidung „Sveda“**,<sup>5)</sup> weil die Klägerin dieses Verfahrens unzweifelhaft steuerpflichtige Verkaufsumsätze getätigt hatte.

Zugleich mit der Veröffentlichung der BFH-Entscheidung V R 62/16 im Bundessteuerblatt hat sich das BMF in einem **Schreiben vom 18.1.2021**<sup>6)</sup> neu positioniert und darin die BFH-Leitlinien zur Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeiten bei der öffentlichen Nutzung gewidmeten Einrichtungen übernommen. Die Abschnitte 3.4 Abs. 6, 15.6a Abs. 2 und 15.19 Abs. 2 UStAE wurden entsprechend angepasst. Abschließend wurde angemerkt, dass die Grundsätze des BMF-Schreibens in allen offenen Fällen anzuwenden sind.

Auch in dem Verfahren des **FG Baden-Württemberg vom 18.10.2018**<sup>7)</sup> wird ein gemeindlicher Kurbetrieb als nichtunternehmerische Betätigung eingestuft. Eine Wettbewerbsrelevanz der gemeindlichen Kureinrichtung wird mit der Begründung ausgeschlossen, dass private Anbieter keine vergleichbaren Leistungen erbringen können, da diese nicht in der Lage sind, das gleiche Bedürfnis der Kurgäste zu befriedigen. Das zugehörige **Revisionsverfahren** wird unter dem Az. **XI R 30/19** geführt.

Die aufgezeigten umsatzsteuerlichen Problemfelder bzw. die restriktiven Entwicklungstendenzen bei den Kur- und Erholungsorten haben mittlerweile die **steuerliche Betriebsprüfung** erreicht.

Zusätzlich löste die aktuelle **Ablehnung** der dringend erforderlichen steuerlichen Unterstützung des öffentlich-rechtlich organisierten Kurbereichs durch die **Finanzministerkonferenz (FMK)** bei vielen Betroffenen unterschiedenes Kopfschütteln aus und deutet auf eine empathielose Resonanz der FMK-Protagonisten in Corona-Zeiten hin. In der Pressemitteilung des Finanzministeriums Bayern vom 23.9.2021 wurde dazu mitgeteilt, dass die **Schaffung einer notwendigen Übergangsregelung** hinsichtlich einer zu befürchtenden Aberkennung von Vorsteuerbeträgen bereits getätigter Investitionen in die Instandsetzung respektive Modernisierung der Infrastruktur vieler Kurorte in den noch offenen Fällen der Jahre 2018 bis Anfang 2021 von der FMK abgelehnt wurde. Eine Verschonung der Gemeinden für die bereits vergangenen Jahre fand in dem FMK-Zirkel keine Mehrheit. Die restriktive Haltung des BMF im Schreiben vom 18.1.2021 wurde damit bestätigt.

Da die aktuelle **Feststellung der Unternehmereigenschaft** von gemeindlichen Kurbetrieben auf der Grund-

lage von Art. 13 MwStSystRL bzw. von § 2b UStG der Finanzrechtsprechung weitgehende Gestaltungsspielräume einräumt bzw. die Sachverhalte sich häufig auf **exzentrische Einzelfälle** beziehen und die **Versagung des Vorsteuerabzugs** weitgehend ohne Berücksichtigung der aktuellen EuGH-Rechtsprechung<sup>8)</sup> erfolgt, sollten **notwendige Gestaltungsalternativen und Abwehrstrategien** bedacht respektive mit Nachdruck lanciert werden.

## II. Abgrenzungen und Begriffsbestimmungen

Zum besseren Verständnis der folgenden Steueranalyse sind die nachstehenden Ausführungen äußerst hilfreich.

### 1. Struktur einer Kur- und Tourismuseinrichtung

Wirtschaftliche Kurbetriebe werden sowohl von der öffentlichen Hand als auch durch private Unternehmen unterhalten.

Das Spektrum der **typischen Kur- und Erholungsbetriebe** sowie der touristischen Infrastruktureinrichtungen ist breit gefächert. Dazu gehören insbesondere Kurkliniken und -sanatorien, Rehabilitationszentren, Trinkhallen, Kurpark/Kurplatz mit Kurpavillon, Kneipp- und Strandanlagen (z.B. Kurpromenaden, Seebrücken), Thermal- und Schwimmbäder, Gastronomie, Heilstollen, Sauna-Komplexe, Gradierwerke in Kurparks (besonders zur Linderung von Atemwegserkrankungen geeignet), Fitnessgeräte, Kurparktoiletten, barrierefreie Rundwege, Wander- und Spazierwege sowie touristische Attraktionen im Allgemeinen, Relax-Wiesen, therapeutische Blumengärten und Teichanlagen, Ruhebänke, Lesesäle, Kurgärtnereien, aber auch Bühnenvorrichtungen (z.B. Musikmuscheln) sowie sonstige kulturelle Einrichtungen, Hinweistafeln und Parkplätze.

Dabei muss regelmäßig zwischen einer entgeltlichen **wirtschaftlichen Verwendung** der Gegenstände und Nutzungsüberlassung von Anlagen und Flächen, die dem **Allgemeingebrauch** entgeltfrei zur Verfügung stehen, differenziert werden. Das ist notwendig, um gemischte Nutzungskonstellationen steuerlich zutreffend erfassen zu können.

**Repräsentative immobile Kureinrichtungen** (z.B. Veranstaltungsräume) werden auch immer wieder an Externe (Unternehmer oder Private) vermietet oder verpachtet (z.B. für Jubiläums- und Hochzeitsfeiern).

Zu den **speziellen Dienstleistungen** zählen z.B. die Bereitstellung von therapeutischen Anwendungen und Massagen, Wassergymnastik, Gesundheits-, Bewegungs- und Ernährungsberatungen, Durchführung

4) FG Rheinland-Pfalz v. 10.1.2019, 6 K 2360/17, juris.

5) EuGH v. 22.10.2015, „Sveda“, C-126/14, HFR 2015, 1188.

6) BMF v. 18.1.2021, III C 2 – S 7300/19/10002 :002, BStBl I 2021, 121.

7) FG Baden-Württemberg v. 18.10.2018, 1 K 1458/18, www.stotax-first.de.

8) Siehe z.B. EuGH v. 16.9.2020, „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“, C-528/19, HFR 2020, 1085; v. 14.9.2017, „Iberdrola“, C-132/16, HFR 2017, 1079; v. 22.10.2015, „Sveda“, C-126/14, HFR 2015, 1188.

von Kurkonzerten und sonstige kulturelle Veranstaltungen (z.B. Theateraufführungen oder Kabarett), Stadtführungen, besondere gastronomische Angebote.

Die näheren Modalitäten der Nutzung und Finanzierung von Kur- und Erholungsanlagen werden regelmäßig auf Grund von **Kurordnungen und Kurabgabensatzungen** näher geregelt und sind je nach Bundesland unterschiedlich ausgestaltet. Die Kurabgabensatzungen bieten hierbei die nach den Kommunalen Abgabengesetzen (KAG) der Länder notwendigen Ermächtigungsgrundlagen zur Erhebung eines (öffentlich-rechtlichen) Kur- oder Gästebeitrags. Zum Teil ist die Nutzung von Kureinrichtungen sogar kostenfrei möglich. Mitunter müssen gesonderte Entgelte auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Basis für einzelne Dienstleistungen oder für die Nutzung der Kur-Infrastruktur entrichtet werden.

Staatlich anerkannte Heilbäder, Luftkur- oder Erholungsorte, Kneippbäder, heilklimatische Kurorte etc. können zur Deckung ihres Aufwands für die Nutzungsmöglichkeit der unterschiedlichen Einrichtungen und Veranstaltungen, die Kur- oder Erholungszwecken der Kurgäste dienen, ein **pauschales Entgelt** (Kurbeitrag/Kurtaxe) erheben.

**Hinweis:** Saubere Luft bzw. erholsames Klima sowie klares, sauberes Wasser als **öffentliche Güter** können grundsätzlich nicht als entgeltlicher Leistungsbestandteil einer gemeindlichen Kureinrichtung angeboten werden.

Oft werden Straßen, Wege und Plätze aber auch von Besuchern, die keinen Kurbeitrag leisten müssen, genutzt. Sind diese Flächen dem **Allgemeingebrauch** gewidmet oder zählen sie zu den sonstigen öffentlichen Einrichtungen und Anlagen, führt dies schon nach bisheriger Auffassung der FG dazu, dass diese Flächen grundsätzlich der umsatzsteuerlich relevanten Nutzung entzogen werden, jedenfalls dann, wenn die privatwirtschaftliche Nutzung deckungsgleich mit der Nutzung im Rahmen des Gemeingebrauchs ist.<sup>9)</sup>

**Körperschaftsteuerrechtlich** werden Kurortgemeinden in nachhaltige steuerrelevante wirtschaftliche Tätigkeitsbereiche (BgA) und steuerirrelevante nichtwirtschaftliche Tätigkeitsbereiche (Hoheitsverwaltung) aufgeteilt, wobei unter dem Begriff „BgA-Kurort“ oft ein Gemisch von Kur-, Erholungs- und Freizeiteinrichtungen subsumiert werden. Eine exemplarische Zerlegungsstudie eines „BgA-Kurbetriebs“ wurde jüngst vom FG Niedersachsen<sup>10)</sup> durchgeführt.

**Umsatzsteuerrechtlich** vollzieht sich der Leistungsaustausch zwischen einer gemeindlichen Kurverwaltung respektive einem kommunalen Kurbetrieb in der Form, dass Anlagen, Einrichtungen und Flächen bereitgestellt und den Kurgästen zur Nutzung überlassen werden, die als Gegenleistung einen einrichtungsspezifischen Kurbeitrag bzw. eine Kurtaxe entrichten.

Auch in der Neufassung des § 2b Abs. 1 UStG wird deutlich darauf hingewiesen, dass die Erhebung von Gebühren, Beiträgen oder sonstigen Abgaben einer

Umsatzsteuerpflicht staatlicher Leistungen nicht entgegensteht.

## 2. Kurbeitrag (Kurtaxe) – Fremdenverkehrsabgabe

Gemäß den länderspezifischen KAG wird den Kurortgemeinden das Recht zur Erhebung einer Abgabe eingeräumt, der sog. „**Kurtaxe**“. Sie ermöglicht es, Ortsfremde (Kurgäste) zur Finanzierung derjenigen Leistungen heranzuziehen, welche die Gemeinde im Zusammenhang mit der Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Unterhaltung der zu Heil- und Kurzwecken bereitgestellten Einrichtungen und Anlagen entstehen.<sup>11)</sup> Obwohl im allgemeinen Sprachgebrauch verankert, findet der Begriff „Kurtaxe“ in den Rechtsnormen kaum noch Verwendung. Stattdessen haben sich Begriffe wie „Gästebeitrag“ oder „Kurabgabe“ durchgesetzt. Bei der Kurtaxe handelt es sich nicht um eine Steuer, sondern um einen Beitrag. Dieser ist eine in staatlich anerkannten Heilbädern, Kurorten, Luftkurorten, Erholungsorten oder Küstenbädern erhobene zweckgebundene Abgabe, die von Kurgästen gem. Kurabgabensatzung zur Finanzierung und Unterhaltung der Kureinrichtungen entrichtet wird.<sup>12)</sup>

Mit dem Kurbeitrag werden beispielsweise finanziert die Gewährung von Trinkkuren, die Reinigung von Stränden und öffentlichen Plätzen, die Pflege von Grünanlagen sowie von Rad- und Wanderwegen, die Instandhaltung vieler Einrichtungen wie Seebrücken, Promenaden, Sitzbänken und Spielplätzen. Die Durchführung von Kurkonzerten und Sportveranstaltungen sowie geführte Naturexkursionen oder die Nutzung des ÖPNV werden oft vergünstigt angeboten oder stehen sogar ohne Entrichtung eines „besonderen“ (Nutzungs-, Eintritts-, Teilnahme oder eines vergleichbaren) Entgelts zur Verfügung.

In welchem Umfang und zu welchen Anteilen der Aufwand für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung usw. von Fremdenverkehrseinrichtungen der Gemeinde durch Kur- oder Fremdenverkehrsbeiträge bzw. auch durch Benutzungsgebühren und -entgelte gedeckt werden soll, liegt im **Ermessen der jeweiligen Gemeinde**, wobei die länderspezifischen Vorgaben der kommunalen Abgabengesetze zu berücksichtigen sind.<sup>13)</sup>

9) Vgl. BFH v. 26.4.1990, V R 166/84, BStBl II 1990, 799 zu Spazier- und Wanderwegen sowie wegen eines Kurparks; v. 3.3.2011, V R 23/10, BStBl II 2012, 74 (sog. 1. Marktplatz-Urteil); FG München v. 24.7.2013, 3 K 3274/10, EFG 2013, 1973 (rkr.); anders noch BFH v. 18.8.1988, V R 18/83, BStBl II 1988, 971: Zuordnung gemeindlicher Parkanlagen in dem unternehmerischen Bereich.

10) FG Niedersachsen v. 20.3.2020, 6 K 18/17, EFG 2020, 1870, m. Anm. Rode, Rev. BFH: I R 19/20.

11) Die spezifischen landesrechtlichen Regelungen der KAG sind zu beachten, z.B. Art. 7 Abs. 1 KAG-Bayern, § 13 Abs. 1 KAG-Hessen, § 12 Abs. 1 KAG-RLP, § 34 KAG-Sachsen (Gästetaxe), §§ 9, 10 KAG-Niedersachsen (Tourismus- und Gästebeiträge), § 11 KAG-MV, § 11 KAG-NRW.

12) Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 24.10.2017, S 7243 A – 15 St 16, n.v. (Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 2 UStG – Erhebung von Kurtaxen und Tourismusbeiträgen); Lampert, NdsVBl 6-2021, 165.

13) Vgl. OVG Niedersachsen v. 13.11.1990, 9 K 11/89, www.stotax-first.de, Rz. 20.

Eine auf Grund der Länderkommunalabgabengesetze oder vergleichbarer Regelungen erhobene Kurtaxe kann nach **Abschnitt 12.11 Abs. 5 UStAE** aus Vereinfachungsgründen als Gegenleistung für eine in jedem Fall nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 2 UStG ermäßigt zu steuernden Leistung angesehen werden.

**Hinweis:** Die angesprochene Vereinfachungsregel wird in Fachkreisen<sup>14)</sup> angezweifelt. Ein Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und dem abgabepflichtigen Kurgast wäre danach nur anzunehmen, wenn **dem Kurgast konkrete Leistungen** gewährt bzw. zur Inanspruchnahme zur Verfügung gestellt werden, die nicht ohne Weiteres auch von der Allgemeinheit in Anspruch genommen werden können.

**Voraussetzung für die Steuerermäßigung** nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 2 UStG ist, dass die Kurtaxe als Entgelt für die einheitliche Gesamtleistung erhoben wird. Dabei ist es unbeachtlich, ob die Kurtaxe auf Grund einer besonderen gesetzlichen Regelung erhoben wird.<sup>15)</sup>

Nach Abschnitt 12.11 Abs. 4 Satz 5 UStAE sind **bestimmte Einzelleistungen nicht begünstigt**, wie z.B. die Gebrauchsüberlassung einzelner Kureinrichtungen oder -anlagen und die Veranstaltung von Konzerten, Theatervorführungen oder Festen, für die neben der Kurtaxe ein besonderes Entgelt zu zahlen ist.

**Hinweis:** Mit § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 2 UStG wird oft unzutreffend die **Unternehmereigenschaft einer Kurortgemeinde** gerechtfertigt. Tatsächlich knüpft diese Vorschrift aber an eine bereits bestehende Unternehmereigenschaft an, begründet diese aber nicht.<sup>16)</sup>

Neben der Erhebung eines gemeindlichen Kurbeitrags (einer Kurtaxe) erlauben es die KAG der Länder, eine **Fremdenverkehrsabgabe** (sog. Kurförderungsabgabe, Fremdenverkehrsbeitrag) von ortsansässigen Unternehmen, die in besonderem Maße von der Bereitstellung öffentlicher Kur- und Tourismusleistungen profitieren, zu erheben.

Im Unterschied zur Festsetzung von Kurbeiträgen (Kurtaxen) werden Fremdenverkehrsabgaben nach **Abschnitt 2.11 Abs. 13 Satz 3 UStAE** nicht als Entgelt für Leistungen der Gemeinden betrachtet, da die Erhebung in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt. Die Fremdenverkehrsabgaben werden also hiernach nicht der Umsatzbesteuerung unterworfen.<sup>17)</sup>

### 3. Tourismusbeitrag

Der Tourismusbeitrag ist wie die Fremdenverkehrsabgabe eine Abgabe, die nicht von den Touristen, sondern von Personen erhoben wird, die vom Tourismus profitieren. Die Abgabe ist also mit der Fremdenverkehrsabgabe vergleichbar.<sup>18)</sup>

Regelmäßig liegt dem Tourismusbeitrag **kein Leistungsaustausch** im umsatzsteuerlichen Sinne zu Grunde, da kein individueller Leistungsempfänger und keine bestimmbar Leistungen der Kommune im Sinne

unmittelbarer individueller wirtschaftlicher Vorteile identifizierbar sind.<sup>19)</sup>

### 4. Widmung – Gemeingebrauch – Sondernutzung

#### a) Widmung und Gemeingebrauch

Als Widmung bezeichnet man einen Hoheitsakt, durch den ein Gegenstand (z.B. ein Spazier- oder Wanderweg, eine Strandpromenade oder eine Seebrücke) einen **öffentlich-rechtlichen Sonderstatus** erhält. Damit wird der öffentliche Zweck (z.B. Gemeingebrauch) festgelegt, dem der Gegenstand zu dienen bestimmt ist. Die Widmung und damit die Zweckbestimmung kann auch nachträglich geändert werden (Umwidmung). Die Aufhebung bezeichnet man als Entwidmung.

Zu den **Wesensmerkmalen** zählen insbesondere:

- Eine Widmung i.S.d. öffentlichen Sachenrechts ist die durch die Rechtsordnung mit Rechtswirkungen verbundene Bestimmung einer Sache für einen öffentlichen Zweck;
- infolge der Widmung eröffnet sich der Allgemeinheit der Gemeingebrauch;
- der Gemeingebrauch definiert, dass jedermann die öffentliche Sache im Rahmen seiner Zweckbestimmung nutzen kann;
- die Ausübung des Gemeingebrauchs unterliegt i.d.R. keinen Einschränkungen;
- es besteht keine Erlaubnispflicht;
- es existiert keine Gebührenpflicht, da die Erhebung einer Gebühr für den Gemeingebrauch eines öffentlich gewidmeten Geländes unzulässig ist.

Aus ertragsteuerlicher Sicht zählen nach **Ansicht des BFH**<sup>20)</sup> gemeindliche Parkwege, soweit sie öffentlich-rechtlich gewidmet sind, nicht zum Betriebsvermögen eines BgA „Kurbetrieb“, ungeachtet dessen, dass es sich hierbei um wesentliche Betriebsgrundlagen der wirtschaftlichen Betätigung und damit des BgA handelt, die der hoheitlichen Sphäre der Gebietskörperschaft zuzuordnen sind. Gleiches gilt für andere gemeindliche Einrichtungen (z.B. Marktplätze, Strandpromenaden oder Wanderwege), soweit sie dem Gemeingebrauch gewidmet und damit Teil des hoheitlichen Bereichs der Gemeinde sind.<sup>21)</sup> Diese Auffassung wird nach H 4.5 KStH von der **FinVerw.** geteilt.

14) Vgl. z.B. Lippross, Umsatzsteuer, 24. Aufl. 2017, 836.

15) Vgl. Heidner in Bunjes, § 12 UStG Rz. 180.

16) Vgl. Gehm, USt direkt digital v. 24.1.2019, 4; FG Baden-Württemberg v. 18.10.2018, 1 K 1458/18, www.stotax-first.de, Rz. 66.

17) Vgl. Stadie in Rau/Dürnwächter, § 2b UStG Rz. 272 (Stand: 10/2017).

18) Vgl. z.B. OVG Lüneburg v. 18.6.2020, 9 KN 90/18, www.stotax-first.de.

19) Vgl. zum umsatzsteuerlichen Begriff des Leistungsaustauschs Robisch in Bunjes, § 1 UStG Rz. 7 ff.

20) BFH v. 26.4.1990, V R 166/84, BStBl II 1990, 799 (Zuordnung von Spazier- und Wanderwegen eines Kurorts).

21) Vgl. Bott in Bott/Walter, § 4 KStG Rz. 311 (Stand: 1/2014); BFH v. 17.5.2000, I R 50/89, BStBl II 2001, 558; v. 6.11.2007, I R 72/06, BStBl II 2009, 246.

Auch aus **umsatzsteuerlicher Sicht** ist eine Zuordnung von dem Gemeingebrauch gewidmeten oder sonstigen öffentlichen Einrichtungen und Anlagen zum **unternehmerischen Bereich** grundsätzlich nicht möglich.<sup>22)</sup> Nach Auffassung der Rechtsprechung hat eine solche Widmung im Grundsatz zur Folge, dass der Gegenstand einer unternehmerischen Nutzung entzogen ist. Dies gilt aber nur dann, soweit die unternehmerische Nutzung deckungsgleich mit der Nutzung im Rahmen des Gemeingebrauchs ist. Soweit eine über den Gemeingebrauch hinausgehende Sondernutzung gegen Entgelt vorliegt, ist anders zu entscheiden.<sup>23)</sup>

**Das heißt im Hinblick auf den Vorsteuerabzug im Klartext:** Eine Gemeinde, die z.B. einen Marktplatz sowohl für eine steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit als auch als Straßenbaulastträger für hoheitliche Zwecke (nichtunternehmerische Verwendung im engeren Sinne) verwendet, ist aus den von ihr bezogenen Leistungen für die Sanierung des Marktplatzes zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.

Hinsichtlich eines möglichen Vorsteuerabzugs ist also stets zu prüfen, ob nicht ein **direkter und unmittelbarer oder sogar nur ein mittelbarer Zusammenhang** zur Ausführung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze besteht.<sup>24)</sup>

**Hinweis:** Liegt die Straßenbaulast bei einem Dritten (z.B. bei einem Zweckverband) und verpflichtet sich die Gemeinde gegenüber dem Dritten entgeltlich zum **Unterhalt der Wanderwege**, ist die Gemeinde nach Ansicht des FG München<sup>25)</sup> unternehmerisch tätig und die Kosten für den Unterhalt berechtigen zum Vorsteuerabzug, weil ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit besteht.<sup>26)</sup>

#### b) Sondernutzung

Die öffentlich gewidmeten Straßen, Plätze etc. unterliegen dem Gemeingebrauch als sog. „Jedermann-Gebrauchsrecht“, werden aber auch für zahlreiche gewerbliche, private und sonstige Zwecke in Anspruch genommen. Diese Privilegierung ist straßen- und wegerechtlich als Sondernutzung zu qualifizieren und unterliegt damit der **Erlaubnispflicht** durch die zuständige Straßenbaubehörde bzw. den Straßenbaulastträger. Sondernutzungen sind auf **öffentlichem Gelände** denkbar, z.B. auf Straßen, Gehwegen, Plätzen und anderen öffentlichen Flächen.

Zu den **Wesensmerkmalen** zählen insbesondere:

- Benutzung öffentlicher Straße, Plätze etc. über den Gemeingebrauch hinaus;
- es ist eine gesonderte Erlaubnis durch den Baulastträger erforderlich;
- Sondernutzungsgebühren können je nach Art, Umfang, Dauer und Wirtschaftlichkeit erhoben werden.

#### Beispiele:

Markt- oder Container-Stellplätze, Werbeauftragsteller; auch Informationsstände können von Kommunen über Sondernutzung vergeben werden.

**Hinweis:** Vermietet eine Gemeinde öffentlich gewidmete Markt- oder Straßenflächen oder Teile davon zur gelegentlichen Nutzung durch Händler auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage im Rahmen einer bzw. parallel zu einer Sondernutzung (z.B. für Märkte oder für bestimmte Veranstaltungen), ändert dies nichts an der grundsätzlich nichtwirtschaftlichen Verwendung im engeren Sinne dieser Bereiche. Es sind öffentliche Verkehrsflächen, die dem Gemeingebrauch gewidmet sind. Gleichwohl würde bei einer privatrechtlichen Vermietung oder Nutzungsüberlassung die betreffende Gemeinde unternehmerisch tätig, womit sie die der Allgemeinheit gewidmete Fläche auch für wirtschaftliche, grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke nutzt.<sup>27)</sup> Anders stellt sich dies hingegen bei einer ausschließlichen straßenrechtlichen Sondernutzung dar, da diese im Rahmen öffentlicher Gewalt erfolgt, bei der gem. § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG i.d.R. keine Wettbewerbsrelevanz vorliegt.

#### 5. Leistungsseparierung oder Leistungsverknüpfung

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH ist grundsätzlich jede Lieferung oder Dienstleistung als **eigene, selbständige Leistung** zu betrachten (Grundregel). Auch die FinVerw. folgt dieser Rechtsprechung.<sup>28)</sup>

Ein auf einem Gesamtvertrag beruhendes Leistungsbündel ist also umsatzsteuerrechtlich **grundsätzlich aufteilbar**, wenn mehrere ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach selbständige und voneinander unabhängige Einzelleistungen zusammengefasst werden.

Diese Grundannahme der Leistungstrennung darf aber nicht dazu führen, dass ein aus mehreren Leistungselementen bestehendes, aber wirtschaftlich als einheitliche Leistung anzusehendes **Leistungsbündel** allein für umsatzsteuerliche Zwecke künstlich aufgespalten wird. Denn mehrere formal eigenständige Leistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung füh-

22) BFH v. 3.8.2017, V R 62/16, BStBl II 2021, 109, Rz. 26 (Marktplatz eines Kurorts); v. 26.4.1990, V R 166/84, BStBl II 1990, 799, Rz. 13 (Spazier- und Wanderwege einer Kurgemeinde); v. 11.6.1997, XI R 65/95, BStBl II 1999, 420, Rz. 21 (Strandpromenade); FG München v. 24.7.2013, 3 K 3274/10, EFG 2013, 1973 (Errichtung und Erhaltung öffentlich gewidmeter Wege); Wäger, BFH/ PR 2018, 65, 66, Tz. 3.

23) BFH v. 3.3.2011, V R 23/10, BStBl II 2012, 74, Rz. 23 (Marktplatzurteil I); v. 22.10.2009, V R 33/08, HFR 2010, 696, Rz. 27 ff. (Sanierung bzw. Umgestaltung eines Marktplatzes).

24) Vgl. BFH v. 3.8.2017, V R 62/16, BStBl II 2021, 109; EuGH v. 16.9.2020, „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“, C-528/19, HFR 2020, 1085; Folgeurteil BFH v. 16.12.2020, XI R 26/20 (XI R 28/17), HFR 2021, 698.

25) FG München v. 23.6.2015, 2 K 3104/12, EFG 2015, 1998 (rkr.).

26) Vgl. Lippross/Janzen, UStAE Aktuell -Online-, A 15.19. UStAE (Stand: 9/2021).

27) Zur Erlangung des Vorsteuerabzugs müssen neben der unternehmerischen Verwendung auch die übrigen Voraussetzungen gegeben sein wie z.B. die Beachtung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG (10 %-Grenze).

28) Abschn. 3.10 Abs. 2 Satz 1 UStAE, mit Verweis auf EuGH v. 25.2.1999, „CPP“, C-349/96, DStRE 1999, 271; BFH v. 14.2.2019, V R 22/17, BStBl II 2019, 350.

ren können, sind unter bestimmten Umständen dennoch als **einheitlicher steuerbarer Umsatz** anzusehen.<sup>29)</sup>

Nach dem „Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung“ i.S.d. Abschnitts 3.10 Abs. 3 UStAE dürfen Leistungskomponenten, die wirtschaftlich betrachtet eine Einheit bilden, nicht mit umsatzsteuerrechtlicher Wirkung in einzelne Teile zerlegt werden.

Abweichend von der separierten Betrachtungsweise einzelner selbständiger Leistungskomponenten erfolgt daher eine Bündelung verschiedener Leistungsangebote zu einer einheitlichen Leistung in **zwei Ausnahmefällen**:

- Verknüpfung einer/mehrerer Hauptleistung(en) mit einer/mehreren unselbständigen Nebenleistung(en),
- Vereinigung verschiedener Leistungselemente zu einer untrennbaren wirtschaftlichen Einheit (= **komplexes Leistungsangebot**).

**Hinweis:** Ein einheitliches Leistungsbündel liegt immer dann vor, wenn die einzelnen Elemente so aufeinander abgestimmt sind, dass sie aus der objektiven Perspektive eines repräsentativen Abnehmerkreises ihre Selbstständigkeit verlieren. Die einzelnen Vorgänge müssen sich wirtschaftlich so ergänzen und aufeinander abgestimmt sein, dass sie hinter dem einheitlichen Ganzen zurücktreten. Das ist regelmäßig immer dann der Fall, wenn sich die einzelnen Leistungselemente zu einem Gegenstand anderer Marktgängigkeit ergänzen. Zur Feststellung einer einheitlichen Leistung ist eine wertende Gesamtbetrachtung durchzuführen, um das Wesen des fraglichen Umsatzes bzw. dessen charakteristischen Merkmale zu ermitteln.

In der Vergangenheit ist der **BFH**<sup>30)</sup> davon ausgegangen, dass die angebotenen Leistungen einer Kurortgemeinde, die sich im Wesentlichen aus der Bereitstellung von Kureinrichtungen und Kurveranstaltungen zusammensetzen, aus umsatzsteuerlicher Sicht als Ganzheit angesehen werden sollen. Auch heute noch wird von der **FinVerw.** in Abschnitt 12.11 Abs. 5 Satz 1 UStAE diese Auffassung explizit zum Ausdruck gebracht.

An dieser Auffassung des BFH und der FinVerw. kann u.E. nicht mehr festgehalten werden, da die **Gesamtheit der Leistungen aus einer Kureinrichtung**, bestehend aus einem wirtschaftlichen Kurbetrieb und einer hoheitlichen Kurverwaltung, in einen steuerbaren und in einen nichtsteuerbaren Teil aufgeteilt werden muss. Die steuerbaren wirtschaftlichen Leistungskomponenten müssen daher von den nichtsteuerbaren Bestandteilen getrennt werden.<sup>31)</sup>

**Hinweis:** Die umsatzsteuerliche Leistungsdifferenzierung i.S.v. Abschnitt 3.10 UStAE verfolgt eine wirtschaftliche Zielsetzung, die sich außerhalb des Hoheitsbereichs befindet.

Zu den nichtsteuerbaren (hoheitlichen) Leistungselementen zählen z.B.:

- die Pflege, Reinigung und Instandhaltung öffentlich gewidmeter Flächen (z.B. Wege, Parks und Straßen

sowie Strandpromenaden und Seebrücken), soweit nicht explizit zusätzliche wirtschaftliche Leistungselemente mit bzw. im Zusammenhang mit den zu unterhaltenden Flächen erbracht werden.

#### Beispiele:

Ein von der Gemeinde auf einer Strandpromenade betriebener Verkaufsstand zum Verkauf touristischer Artikel oder ein auf einem Marktplatz betriebener Wochenmarkt oder eine touristische Veranstaltung, für die ein separates Eintrittsentgelt erhoben wird,<sup>32)</sup>

- die Bewachung/Sicherung von Badestränden durch Rettungsschwimmer;
- Betreibung öffentlich zugänglicher (meist unentgeltlicher) Toilettenanlagen.

Denkt man die **Problematik der Leistungsbündel** bei kommunalen Kurbetrieben auf Grundlage der diesseits vertretenen Rechtsansicht konsequent zu Ende, wären die Kurbeiträge, soweit diese sowohl als Entgelt für nichtunternehmerische (nicht-wirtschaftliche bzw. hoheitliche) Tätigkeiten, als auch als Entgelt für die Erbringung wirtschaftlicher Tätigkeiten anzusehen sind, aufzuschlüsseln in Entgeltbestandteile, welche der Umsatzsteuer unterliegen und z.T. dem ermäßigten Steuersatz, z.T. dem Regelsteuersatz unterfallen und z.T. als steuerbefreite Leistungen zu qualifizieren sind. Hinzu kommen Entgeltbestandteile, welche den nicht-wirtschaftlichen Betätigungen i.e.S. zuzuordnen sind und demzufolge nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Auf Vorsteuererebene wäre ein Vorsteueraufteilungsmaßstab gem. § 15 Abs. 4 UStG zu entwickeln.

Auf Grund der sich hieraus insgesamt ergebenden **erheblichen Praxisprobleme** hat die FinVerw. gem. Abschnitt 12.11 Abs. 5 UStAE den aus unserer Sicht letztlich aus Praktikabilitätsgründen reduzierten Weg gewählt, Kurbeiträge insgesamt aus Vereinfachungsgründen als dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Entgelte für eine einheitliche Leistung zu qualifizieren.

### III. Ausübung von „Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt“

Nach der früheren **körperschaftsteuerrechtlich orientierten Besteuerung** öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaften gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG i.V.m. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in der bis zum 31.12.2015 geltenden Fassung werden gemeindliche Kureinrichtungen von der Rechtsprechung und FinVerw. bislang als **steuerrelevanter BgA** klassifiziert. Dieser Beurteilung

29) Vgl. Robisch in Bunjes, § 3 UStG Rz. 19.

30) BFH v. 1.10.1981, V R 34/76, www.stotax-first.de.

31) Die Leistungstrennung wurde bereits von Lampert, Nds.VBl. 6/2021, 169 und von Sterzinger in Küffner/Zugmaier, § 2b UStG, Rz. 134 (Stand: 2/2021) angesprochen, aber nicht vertiefend analysiert.

32) Hierbei würden die Unterhaltungsmaßnahmen der betreffenden Flächen und die damit verbundenen Kosten in Anlehnung u.a. an die Entscheidung des EuGH v. 16.9.2020, „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“, C-528/19, HFR 2020, 1085 sowie Folgeurteil BFH v. 16.12.2020, XI R 26/20 (XI R 28/17), HFR 2021, 698, zum Vorsteuerabzug berechtigten. Vgl. auch insoweit nachfolgend unter V.

wird eine erwerbswirtschaftliche und damit wettbewerbsrelevante Tätigkeit zu Grunde gelegt. Der Wettbewerbsgedanke ist also in der bisherigen Betrachtungsweise mit den Kureinrichtungen fest verbunden. Auch während der Übergangsphase vom 1.1.2016 bis 31.12.2022 (vgl. § 27 Abs. 22, 22a UStG) werden von der FinVerw. nach diesen Maßstäben „BgA-Kurbetriebe“ i.d.R. auch umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer anerkannt, deren Ausgangsleistungen als steuerbare Umsätze erfasst werden. Für erhaltene Eingangsrechnungen kann die ordnungsgemäß ausgewiesene Umsatzsteuer ggf. als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

Mit Einführung der unionsorientierten **Neuregelung des § 2b UStG** (spätestens ab 1.1.2023) werden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von jPdÖR neu gefasst. Der § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG ist stark an Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL angelehnt. Damit werden auch die an der Systematik der MwStSystRL ausgerichteten Rechtsprechungsgrundsätze übernommen. Dies führt zu einer Abkoppelung von der Körperschaftsteuer und einer künftig eigenständigen umsatzsteuerlichen Beurteilung von entgeltlichen Aktivitäten von jPdÖR. Nur soweit Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt auf der Grundlage öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen handeln, ist der Anwendungsbereich des § 2b UStG eröffnet. Für die Feststellung der Steuerbarkeit muss ergänzend das **Wettbewerbskorrektiv** gem. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG berücksichtigt werden. Handelt eine jPdÖR dagegen auf privatrechtlicher Grundlage, ist die einschränkende Sonderregelung des § 2b Abs. 1 UStG nicht anwendbar und damit die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit ohne Bedeutung. Die weitere Prüfung der Steuerbarkeit hat allein nach § 2 Abs. 1 UStG zu erfolgen.<sup>33)</sup>

**Hinweis:** Die nationale Rechtsprechung und die Verwaltungsvorschriften zu § 2 Abs. 3 UStG a.F. i.V.m. § 4 KStG können nicht mehr zur Auslegung des § 2b UStG herangezogen werden. Stattdessen hat eine **unionsrechtskonforme Auslegung** nach den Vorgaben des EuGH sowie der BFH-Rechtsprechung zu erfolgen.<sup>34)</sup>

Warum eine **öffentlich-rechtlich organisierte Kureinrichtung** nach der eingeleiteten Reform der Besteuerung der öffentlichen Hand i.S.v. § 2b UStG nunmehr als hoheitlicher, wettbewerbsferner Tätigkeitsbereich gelten soll, bedarf einer genaueren Untersuchung.

## 1. Körperschaftsteuerrechtliche Betrachtung

In **§ 4 Abs. 5 Satz 1 KStG** werden die wirtschaftlichen Tätigkeiten einer jPdÖR in Form eines BgA von den nichtwirtschaftlichen Hoheitsbetrieben abgegrenzt, die überwiegend der „Ausübung der öffentlichen Gewalt“ dienen. Gegenstand dieser Regelung sind nur Betriebe, mit denen eine jPdÖR sowohl hoheitlich als auch gewerblich tätig wird. Liegt eine solche gemischte Betätigung vor, muss untersucht werden, welche der Tätigkeiten überwiegt bzw. welcher Bereich der Tätigkeit das Gepräge gibt.

Gemäß **R 4.1 KStR** sind die verschiedenen Tätigkeiten einer jPdÖR für sich zu beurteilen. Lässt sich eine Tätigkeit nicht klar dem hoheitlichen oder dem wirtschaftlichen Bereich zuordnen, ist nach § 4 Abs. 5 KStG auf die überwiegende Zweckbestimmung abzustellen. Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sollen grundsätzlich als Einheit behandelt werden.

Nach Maßgabe von **H 4.1 KStH** liegt eine überwiegend hoheitliche Zweckbestimmung vor, wenn die unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche derart ineinandergreifen, dass eine genaue Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, wenn also die wirtschaftliche Tätigkeit unlösbar mit der hoheitlichen Tätigkeit verbunden ist und eine Art Nebentätigkeit im Rahmen der einheitlichen, dem Wesen nach hoheitlichen Tätigkeit darstellt.

**Hinweis:** In der Rechtsprechung sind mehrere Tätigkeiten selten als untrennbar beurteilt worden. Ist eine Trennung zwischen hoheitlichem und gewerblichem Bereich möglich, muss getrennt werden. Sind die Betätigungen voneinander lösbar, behält die Tätigkeit gewerblicher Art ihren unternehmerischen Charakter, auch wenn sie organisatorisch mit der hoheitlichen Betätigung verbunden ist.<sup>35)</sup>

Nach **R 4.4 (Hoheitsbetriebe) KStR** kann eine „Ausübung der öffentlichen Gewalt“ angenommen werden, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist (Annahmewang). Unter Zugrundlegung eines Anschluss- und Benutzungszwangs werden in diesem Zusammenhang z.B. die Tätigkeitsbereiche der Straßenreinigung oder der Abwasserentsorgung genannt.

Ein Handeln im Bereich der Pflichtaufgaben der jPdÖR ist ein wesentliches Indiz für einen Hoheitsbetrieb, weil i.d.R. in diesen Fällen weder tatsächlich noch potenziell mit Personen des Privatrechts ein Wettbewerb stattfindet.<sup>36)</sup> Was unter den Begriff des „Hoheitsbetriebs“ im Einzelnen subsumiert werden kann, ist **gesetzlich nicht geregelt** und unterliegt einem ständigen Wandel auf Grund von Veränderungen der rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse. Daraus resultiert ein **unklares Konstrukt eines Hoheitsbetriebs**, dessen sichere steuerliche Klassifizierung häufig kaum möglich ist.<sup>37)</sup>

Im Sinne von **H 4.4 KStH** zählt zur „Ausübung öffentlicher Gewalt“ eine Tätigkeit, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. Wesenseigen für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet werden und staatlichen Zwecken dienen.<sup>38)</sup> Ausübung öffentlicher Gewalt liegt nicht vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre

33) Vgl. Filtzinger in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 2b UStG Rz. 25 f. (Stand: 9/2016).

34) Vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, § 2b UStG Rz. 163 (Stand: 10/2017); Drüen, GewArch 3-2017, 102.

35) Vgl. Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 4 KStG Rz. 106; Radeisen, Praktiker-Lexikon Umsatzsteuer, 250.

36) Vgl. Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 4 KStG Rz. 108.

37) Vgl. Baldauf, DStZ 2011, 37.

38) BFH v. 21.11.1967, I 274/64, BStBl II 1968, 218.



Einrichtungen in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet.<sup>39)</sup>

Die Abgrenzung der hoheitlichen von der wirtschaftlichen Betätigung bei einer öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaft anhand der Kriterien der „**Eigentümlichkeit**“ und des „**Vorbehalts**“ der Tätigkeit wird wiederholt als nicht trennscharf genug beurteilt. An Stelle dieses Abgrenzungskriteriums ist daher in der Rechtsprechung die Unterscheidung danach getreten, ob eine jPdÖR Tätigkeiten nach Maßgabe einer **öffentlich-rechtlichen Sonderregelung**<sup>40)</sup> ausübt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts hoheitliche Sanktionsbefugnisse ausüben kann (z.B. Verhängung von Geldbußen). Ausreichend ist vielmehr, dass die jPdÖR auf der Grundlage von Bestimmungen tätig wird, denen ein öffentlich-rechtlicher Charakter beizumessen ist.<sup>41)</sup>

Gemäß **R 4.5 Abs. 7 KStR** stellen Kurbetriebe einer Gemeinde unter den Voraussetzungen von R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR einen steuerrelevanten BgA dar. Das gilt unabhängig davon, ob eine Kurtaxe z.B. als öffentlich-rechtliche Abgabe erhoben wird.

**Hinweis:** Auch die tradierte BFH-Rechtsprechung hebt hervor, dass gemeindliche Kurverwaltungen, die Kurtaxen und Kurförderabgaben erheben, i.d.R. steuerrelevante **BgA** sind.<sup>42)</sup>

Die aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht mehr einschlägige Rechtsprechung des BFH war jedoch im Hinblick auf den Verweis von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG auf § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 4 KStG **körperschaftsteuerrechtlich geprägt** und berücksichtigte noch nicht den Einfluss des Unionsrechts auf die Auslegung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ in § 2 Abs. 3 UStG.<sup>43)</sup>

## 2. Einordnung im Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL bzw. des § 2b UStG

Sowohl nach Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL als auch nach § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG gilt die Behandlung als Nichtunternehmer nur für die **Ausübung von Tätigkeiten, die einer jPdÖR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen**. Der Begriff der öffentlichen Gewalt wird aber innerhalb beider Rechtsgrundlagen nicht näher beschrieben. Bislang ist es nicht gelungen, auf Unionsebene eine einheitliche Interpretation dieses Begriffs zu finden. Dementsprechend haben die EU-Mitgliedstaaten einen gewissen Spielraum bei der Auslegung der Vorschrift.<sup>44)</sup>

Als allgemeine **Orientierungshilfe** können folgende Aspekte hilfreich sein:

- Es kommt darauf an, ob jPdÖR unter Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse im behördlichen Verwaltungsapparat tätig werden. Maßgeblich sind hierfür die im nationalen Recht vorgesehenen Ausübungsmodalitäten.
- Entscheidend ist, ob die jPdÖR im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen tätig werden (z.B. auf Grund eines

Gesetzes durch Verwaltungsakt oder auf der Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrages).

- Auszuschließen sind Tätigkeiten, die unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausgeübt werden, wie sie auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern praktiziert werden.

Nach **Auffassung des EuGH** ist die Bestimmung in Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL als Ausnahme von der Regel der Steuerbarkeit von wirtschaftlichen Tätigkeiten anzusehen und eng auszulegen.<sup>45)</sup>

Unter **Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt im engeren Sinne** wären danach offenbar nur Betätigungen im Rahmen der staatlichen Pflichtaufgaben durch § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG privilegiert (z.B. Polizei, Rettungsdienste, Feuerwehr, Gerichtsbarkeit, Schulen), die so unter den gleichen rechtlichen Bedingungen nicht von privaten Dritten (Wettbewerbsteilnehmern) wahrgenommen werden können. Ferner gehören hierzu die Einrichtungen der Daseinsvorsorge mit Annahme- bzw. Benutzungszwang, wie z.B. Friedhöfe, Müll- und Abwasserentsorgung. Es handelt sich also um Tätigkeiten, für die es keine Selbstversorgungsmöglichkeit der Anschluss- bzw. Nutzungspflichtigen gibt. Freiwillige Aufgaben der Daseinsvorsorge werden hierbei in die Betrachtung nicht mit einbezogen.<sup>46)</sup>

**Hinweis:** Unverkennbar zählt die wirtschaftliche Betätigung eines **gemeindlichen Kur- und Erholungsbetriebs** nicht zu den originär hoheitlichen Pflichtaufgaben mit Annahme- oder Benutzungszwang. Ausdrücklich wird zudem darauf aufmerksam gemacht, dass es auf Äußerlichkeiten wie etwa die Bezeichnung der Gegenleistung als Gebühr nicht ankommt.<sup>47)</sup>

Entgegen dieser schlüssigen tätigkeitsbezogenen Auslegung des § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG richtet die **Fin-Verw.** in Anlehnung an die Rechtsprechung das Hauptgewicht auf die formellen Aspekte der Tätigkeit. Dazu wird eine Vorgehensweise angewandt, die dem Rechtsanwender einen weitgehenden Gestaltungsspielraum zugesteht. Wörtlich heißt es: „*Ob die im Rahmen einer Tätigkeit erbrachten entgeltlichen Leistungen unter § 2b Abs. 1 UStG fallen, hängt allein von*

39) BFH v. 21.11.1967, I 274/64, BStBl II 1968, 218; v. 18.2.1970, I R 157/67, BStBl II 1970, 519; v. 25.1.2005, I R 63/03, BStBl II 2005, 501.

40) Vgl. z.B. BFH v. 27.2.2003, V R 78/01, BStBl II 2004, 431; EuGH v. 14.12.2000, C-446/98, DStRE 2001, 260, Tz. 17; v. 17.10.1989, 231/87, 129/88, UR 1991, 77, 79, Rz. 15.

41) So ausdrücklich BFH v. 15.4.2010, V R 10/09, BStBl II 2017, 863.

42) Vgl. BFH v. 15.10.1962, I 53/61 U, BStBl III 1962, 542 (Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens einer gemeindlichen Kurverwaltung).

43) Vgl. BFH v. 3.8.2017, V R 62/16, BStBl II 2021, 109, Rz. 22.

44) Vgl. Langer, eKomm Ab 1.1.2007, Art. 13 MwStSystRL Rz. 5 (Aktualisierung v. 22.3.2021)

45) Vgl. EuGH v. 29.10.2015, „Saudaçor“, C-174/14, HFR 2016, 85, Rz. 49 m.w.N.; v. 16.9.2008, „Isle of Wight Council u.a.“, C-288/07, HFR 2008, 1192, Rz. 60.

46) Vgl. Korn in Bunjes, § 2b UStG Rz. 26 f.; Erdbrügger in Wäger, § 2b UStG Rz. 82; Hummel in Hidiens/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 9 Rz. 53.

47) Vgl. Korn in Bunjes, § 2b UStG Rz. 27 m.w.N.

der zulässigerweise gewählten Handlungsform der entsprechenden Tätigkeit ab.“ Und ergänzend dazu wird ausgeführt: „Nach dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die von der jPdÖR gewählte Handlungsform auch die rechtlich zulässige ist.“<sup>48)</sup>

Auf dieser **formaljuristischen Grundlage** kann die Umsatzsteuerbarkeit der Leistungserbringung der öffentlichen Hand bequem unterlaufen werden.<sup>49)</sup>

Übt ein kommunaler Kurortträger danach eine wirtschaftliche Tätigkeit auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung in öffentlich-rechtlicher Handlungsform aus, soll dieser **im Rahmen der öffentlichen Gewalt** tätig werden.<sup>50)</sup>

#### IV. Feststellung des Vorliegens von Wettbewerb

##### 1. Wirtschaftlichkeitsprüfung der Leistungserbringung

Die Einführung des neuen § 2b UStG für Einrichtungen des öffentlichen Rechts etabliert neue unionsrechtlich orientierte Prüfungsmaßstäbe für die **Feststellung der Unternehmereigenschaft**. Danach ist der Anwendung der eingeschränkten Umsatzbesteuerung von jPdÖR die Prüfung vorgelagert, ob überhaupt eine **wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit** i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) i.V.m. § 2 Abs. 1 UStG (Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL) vorliegt. § 2b UStG setzt also, wie das Unionsrecht in Art. 13 MwStSystRL, bei öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaften eine **Tätigkeit mit wirtschaftlichem Charakter** voraus. Betätigungen von jPdÖR, die nicht den allgemeinen Anforderungen des § 2 Abs. 1 UStG (Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL) entsprechen, scheiden daher von vornherein bei der umsatzsteuerrechtlichen Betrachtung aus. Bei marktfernen, asymmetrischen Entgeltstrukturen öffentlich-rechtlicher **Dauerverlustbetriebe**<sup>51)</sup> kann das in besonderen Einzelfällen zur Aberkennung der Unternehmereigenschaft respektive zur Versagung der Umsatzsteuerbarkeit führen, mit der Konsequenz, dass ein möglicher Vorsteuerabzug verweigert wird.

Der Rechtsbegriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ i.S.d. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL umfasst auf der Grundlage der Rechtsprechung des EuGH<sup>52)</sup> im Wesentlichen die folgenden **Abgrenzungskriterien**:

- es handelt sich um Tätigkeiten wirtschaftlicher Art, wie z.B. Betätigungen eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden und betrifft insbesondere Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen umfassen;
- eine nachhaltige, d.h. regelmäßig auf Dauer angelegte Tätigkeit wird selbständig ausgeübt;
- eine Gewinnabsicht oder ein tatsächlich erzielter Gewinn ist nicht erforderlich; die Absicht einer Einnahmeerzielung (Erhalt eines Entgelts als Gegenleistung) ist ausreichend;
- der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist nicht nur unabhängig von der Zielsetzung und Zweckver-

wirklichung des unternehmerischen Handelns, sondern auch frei von der Art der Finanzierung der Investitionen, die der Wirtschaftsteilnehmer gewählt hat, was staatliche Beihilfen einschließt;

- einer wirtschaftlichen Tätigkeit setzt eine erkennbare Marktrelevanz voraus.

Der inhaltsschwere Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist auffallend breit gefächert und wird demzufolge auch regelmäßig **weit ausgelegt**.

**Hinweis:** Angesichts des objektiven Charakters des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit ist es unerheblich, dass Tätigkeiten in der Wahrnehmung von Aufgaben bestehen, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt werden.<sup>53)</sup>

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Betätigung werden öffentlich-rechtliche Körperschaften nach der Neuregelung des § 2b UStG nunmehr **ohne Sonderrechte** nicht anders behandelt als privat organisierte Unternehmer und unterliegen mit ihren Umsätzen insoweit grundsätzlich der Umsatzsteuer. Danach begründet jede nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit die Unternehmereigenschaft i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG. Einschränkung regelt **der neue § 2b UStG** als Bereichsausnahme nur noch, wann eine jPdÖR – trotz Erfüllung der Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG – kein Unternehmer ist. Dies entspricht den Vorgaben und der Systematik der MwStSystRL.

Die Frage der Umsatzbesteuerung von Leistungen einer öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaft stellt sich auf der Grundlage des § 2b UStG **nicht mehr einrichtungsbezogen** nämlich dort, wo wirtschaftlich selbständige funktionelle Einheiten nachhaltig Leistungen erbringen. Vielmehr ist **jede wirtschaftliche Tätigkeit einer jPdÖR** generell auf ihre Umsatzsteuerbarkeit zu prüfen.

Ohne Zulassungsbeschränkung werden Dienstleistungen von Kureinrichtungen auch durch private Unternehmen zur Verfügung gestellt (z.B. durch ein Kurhotel oder Ferienresort),<sup>54)</sup> die weitgehend den Angeboten entsprechen, wie sie auch von vergleichbaren kommunalen Kurbetrieben bereitgestellt werden. Gemessen am Umfang des Kurbetriebs umfassen diese Angebote nicht nur die Kurklinik oder das Sanatorium an sich, sondern auch weitere Einrichtungen, wie z.B.

48) Abschn. 2b.1 Abs. 1 UStAE i.V.m. BMF v. 16.12.2016, III C 2 – S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Ziffern 16 und 17.

49) Dazu instruktiv Hüttemann, UR 2017, 131.

50) Vgl. Abschn. 2b.1 Abs. 1 UStAE i.V.m. BMF v. 16.12.2016, III C 2 – S 7107/16/10001, BStBl I 2015, 1451, Rz. 8.

51) Dazu grundlegend EuGH v. 12.5.2016, „Gemeente Borsele“, C-520/14, HFR 2016, 664 (Schülerbeförderung).

52) Vgl. z.B. EuGH v. 2.6.2016, „Lajvér“, C-263/15, HFR 2016, 665, Rz. 20 ff., mit reichhaltigen Hinweisen zur EuGH-Rechtsprechung; v. 29.10.2015, „Saudaçor“, C-174/14, HFR 2016, 85, Rz. 30 ff.; v. 6.10.2009, „SPÖ Landesorganisation Kärnten“, C-267/08, UR 2009, 760.

53) Hidi/Menebröcker, MwStR 2020, 1045.

54) Aus der Praxis genannt sein z.B. das Ferienresort Bad Bentheim Roompot Parks, im Rahmen dessen neben Unterkünften ein vielfältiges Animations- und Unterhaltungsprogramm angeboten wird (www.Roompot.de).

einen Kurpark und sonstige Kuranlagen sowie Veranstaltungen.<sup>55)</sup>

Aus Sicht der FinVerw. sind einzelne Tätigkeiten gleichartig, wenn sie aus der objektiven Perspektive eines repräsentativen Leistungsempfängers dieselben Bedürfnisse befriedigen.<sup>56)</sup> Dabei kommt es vorrangig darauf an, ob die Leistungen **ähnliche Eigenschaften** aufweisen, wobei künstliche, auf unbedeutenden Abweichungen beruhende Unterscheidungen vermieden werden müssen.<sup>57)</sup>

## 2. Marktrelevanz und Wettbewerbsbeeinträchtigung

Bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand hat sich in Anknüpfung an Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL nunmehr in § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG ein **Wettbewerbskorrektiv** als zentraler Abgrenzungsmaßstab etabliert. Danach ist eine Einrichtung des öffentlichen Rechts mit ihren im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbrachten wirtschaftlichen Tätigkeiten als Stpfl. zu behandeln, soweit deren Herausnahme aus dem Anwendungsbereich des Mehrwertsteuerrechts zu **größeren Wettbewerbsverzerrungen** führen würde. Die Regelung soll die Beeinflussung des Wettbewerbs durch eine ungleiche steuerliche Behandlung von vergleichbaren Tätigkeiten vermeiden. Dabei ist es unerheblich, ob die Betätigungen durch privatrechtliche Regelungen oder eine verwaltungsrechtliche Genehmigung ermöglicht wird.<sup>58)</sup>

Auch der unionsrechtliche Begriff der „größeren Wettbewerbsverzerrung“ ist unbestimmt und bedarf daher der Auslegung. Zur Interpretation kann v.a. auf die Rechtsprechung des EuGH zurückgegriffen werden, da zwischen § 2b UStG und Art. 13 MwStSystRL eine inhaltliche Übereinstimmung besteht.

Der BFH leitet aus der Rechtsprechung des EuGH ab, dass ein Wettbewerb dann auszuschließen ist, wenn es auf Grund der rechtlichen Rahmenbedingungen im Zeitpunkt der Erbringung der Leistungen durch öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaften ausgeschlossen ist, dass private Anbieter vergleichbare Leistungen auf dem Markt erbringen, die mit dem öffentlich-rechtlichen Leistungsangebot im Wettbewerb stehen.<sup>59)</sup>

**„Marktüberprüfungen und Wettbewerbsbeeinträchtigungen“** sind nach dem Unionsrecht – inzwischen auch nach § 2b UStG – von erheblicher Bedeutung für die Feststellung der Umsatzsteuerrelevanz im Tätigkeitsbereich von Einrichtungen des öffentlichen Rechts.

Bei der **Beurteilung der Marktrelevanz** kommt es auf die jeweilige Tätigkeit als solche an, nicht aber auf die Verhältnisse auf einem bestimmten lokalen Markt. Entscheidend ist, ob die jeweilige Tätigkeit wettbewerbsrelevant ist, d.h. auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern angeboten wird oder angeboten werden könnte. Maßgeblich ist dabei nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potenzielle Wettbewerb, sofern die Möglichkeit des Markteintritts für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer real und nicht rein hypothetisch ist.<sup>60)</sup>

**Hinweis:** Die Tätigkeit einer jPdÖR muss also lediglich marktrelevant sein, nicht aber tatsächlich in einem konkreten Konkurrenzverhältnis stehen.<sup>61)</sup>

Unseres Erachtens können bei der **tätigkeitsbezogenen Betrachtungsweise** nur die wirtschaftlichen (unternehmerischen) Leistungskomponenten i.S.v. § 2 Abs. 1 i.V.m. § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG eines Kurbetriebs einer Wettbewerbsüberprüfung unterzogen werden. Die nichtsteuerbaren (hoheitlichen) Leistungskomponenten der Kurverwaltung wie z.B. die Pflege und Instandsetzung von Straßen, Wegen, Plätzen und Gartenanlagen, die nicht nur von den Kurgästen genutzt werden, sondern auch der Öffentlichkeit kostenfrei zur Nutzung überlassen werden, wären hiernach einer getrennten Betrachtung zu unterziehen.<sup>62)</sup> Die Überlassung von Kureinrichtungen aus umsatzsteuerlicher Sicht als einheitliches Leistungspaket anzusehen, erscheint hiernach widersprüchlich. Allerdings ist auch nicht zu verkennen, dass – wie nachfolgend dargestellt – eine kurbetriebliche Betätigung durchaus in einer Wettbewerbssituation zu Leistungen privater Anbieter steht, womit insoweit grundsätzlich ein Vorsteuerabzug – zumindest anteilig – eröffnet werden muss. Hinzu kommt, was nachfolgende Ausführungen zum Vorsteuerabzugsrecht zeigen, dass auch mit bzw. im Zusammenhang mit dem Gemeingebrauch gewidmeten Flächen und Einrichtungen durchaus unmittelbare wirtschaftliche Betätigungen unterhalten werden können, mit denen – zusätzlich zu den Kurbeiträgen – ein Entgelt erzielt wird. Beispielhaft genannt werden können Veranstaltungen auf Marktplätzen, die nur gegen Entrichtung eines separaten Eintrittsentgelts besucht werden können.

**Hinweis:** Die Finanzrechtsprechung hält eine Marktsituation zwischen jPdÖR für möglich.<sup>63)</sup> Nach dieser Auffassung wäre auch ein Markt zwischen den Leistungsangeboten verschiedener Kureinrichtungen des öffentlichen Rechts vorstellbar. Zurzeit bewegt sich die Höhe der Kurtaxe in den verschiedenen Kurorten bundesweit saisonbedingt zwischen einem

55) Auch Jäckel/Schwarz, DStR 2019, 475, gehen von der Möglichkeit der Betreibung eines privatrechtlich organisierten Kurbetriebs aus.

56) Vgl. Abschn. 2b.1 Abs. 1 Nr. 1 UStAE i.V.m. BMF v. 16.12.2016, III C 2 – S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rz. 36.

57) Vgl. Hidien/Menebröcker, MwStR 2020, 1049.

58) Vgl. Wiesch, Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, Köln 2016, 103f.

59) Vgl. BFH v. 15.4.2010, V R 10/09, BStBl II 2010, 863, Rz. 36; v. 3.8.2017, V R 62/16, BStBl II 2017, 109, Rz. 23.

60) Vgl. EuGH v. 16.9.2008, „Isle of Wight Council“, C-288/07, DStRE 2008, 1455, Rz. 64; BFH v. 1.12.2011, VR1/11, BStBl II 2011, 834, Rz. 19.

61) Vgl. Filtzinger in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 2b UStG Rz. 31.

62) Eine Ausnahme hiervon bilden die öffentlichen Einrichtungen (Wege, Plätze etc.), auf bzw. mit denen auch wirtschaftliche Betätigungen mit unmittelbarer Entgelterzielung ausgeübt werden, wie z.B. die bereits angeführte Verkaufseinrichtungen auf einer dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Strandpromenade, im Rahmen derer touristische Artikel veräußert werden, oder der dem Gemeingebrauch gewidmete Marktplatz, auf dem auch Veranstaltungen durchgeführt werden, die nur gegen Entrichtung eines Eintrittsentgelts besucht werden können.

63) Vgl. BFH v. 28.6.2017, XI R 12/15, BFH/NV 2017, 1400, Rz. 55; Vorinstanz: FG Baden-Württemberg v. 13.3.2015, 9 K 2732/13, www.stotax-first.de, Rz. 63 (Nutzungsüberlassung einer Sporthalle). Diese Rechtsprechung wird allerdings hinsichtlich der Konkurrenz zwischen jPdÖR von Widmann kritisch beurteilt (vgl. MwStR 2017, 794).

Tagessatz von 1,50 € und 6,50 €. Damit wird auch zum Ausdruck gebracht, dass sich das Leistungsniveau öffentlich-rechtlicher Kurbetriebsanbieter deutlich unterscheiden kann und diese zueinander auch in Konkurrenz stehen können.

Wird der Umsatzsteuerfokus auf die wirtschaftlichen (unternehmerischen) Leistungselemente eines Kurbetriebs gerichtet, liegt zweifelsfrei ein **relevantes Wettbewerbsverhältnis** gegenüber privaten Anbietern vor.

Wichtig anzumerken ist nämlich, dass hinsichtlich des Wettbewerbs der Kureinrichtungen einer Gemeinde zu potenziellen, privaten Anbietern zunächst zwischen dem **Status einer Gemeinde als Kurort** und dem eigentlichen Betrieb (Aufbau- und Ablauforganisation) von Kureinrichtungen zu unterscheiden ist. Während die Anerkennung als Kurort den staatlichen und kommunalen Gebietskörperschaften vorbehalten ist, können Kur- und Tourismuseinrichtungen im Hoheitsgebiet einer Gemeinde ebenso von Privaten betrieben werden. Zwar setzt die Anerkennung als Kurort voraus, dass auch entsprechende Kureinrichtungen sowie eine dem Kurortcharakter dienende Infrastruktur, natürliche Heilmittel und Freizeitangebote in entsprechender Qualität vorhanden sein müssen.<sup>64)</sup> Daraus lässt sich aber kein wettbewerbsferner hoheitlicher Funktionsvorbehalt einer Kurortgemeinde ableiten. Entsprechende wirtschaftliche Dienstleistungen der kommunalen Kurbetriebe können gleichwohl von Privaten angeboten werden.<sup>65)</sup>

**Hinweis:** Eine Kurortgemeinde ist unseres Erachtens nicht schon deshalb vor dem Wettbewerb privater Kontrahenten geschützt, weil Kurorte **staatlich anerkannt** sein müssen.

## V. Zwischenergebnis

Aus der bisherigen Steueranalyse können folgende **Feststellungen** getroffen werden:<sup>66)</sup>

- Mit der Bereitstellung von Kureinrichtungen gegen eine Kurtaxe erbringt eine Gemeinde sowohl wirtschaftliche als auch hoheitliche Leistungen an Kurgäste.
- Nur die wirtschaftlichen Leistungen sind umsatzsteuerlich relevant. Wird die Nutzung privatrechtlich organisiert, ist die Gemeinde mit der Kureinrichtung ohne weitere Voraussetzungen unternehmerisch anzusehen.
- Erbringt eine kommunale Kureinrichtung Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt, kann eine unternehmerische Betätigung vorliegen, wenn eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger zu Wettbewerbsbeeinträchtigungen führen würde.
- Die einen Kurbetrieb prägenden wirtschaftlichen Leistungskomponenten können auch von privaten Unternehmern am Markt angeboten werden, so dass ein steuerrelevantes Wettbewerbsverhältnis besteht. Diese Leistungsangebote sind aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers auch vergleichbar, da sie identische oder ähnliche objektive

Interessen oder subjektive Bedürfnisse (Heilung, Gesundheitsvorsorge, Erholung, Ruhe, Freizeit, Kultur etc.) abdecken (sollen). Eine Nichtbesteuerung dieser Leistungen würde zu einer Wettbewerbsverzerrung führen.

- Die rechtlichen Rahmenbedingungen und der Kontext der Nutzung von kommunalen Kurorteinrichtungen beruhen zwar auf öffentlich-rechtlichen Grundlagen des KAG, des Gemeinderechts und des öffentlichen Sachen- und Straßenrechts. Sie prägen aber die eigentliche Nutzung der Kureinrichtungen nicht in dem Maße und dergestalt, dass sie den Ausschluss von privaten Wettbewerbern und die Nichtsteuerbarkeit der Tätigkeiten der Gemeinde rechtfertigen könnten. Sie sind daher als markt- und wettbewerbsrelevant anzusehen.

## VI. Geänderte Rechtsprechung des EuGH/BFH zum Vorsteuerabzug

Hinsichtlich des großen Investitions-, Modernisierung und Instandhaltungsbedarfs vieler Kurortgemeinden nimmt der **Vorsteuerabzug** aus den Eingangsleistungen einen sehr hohen Stellenwert ein. Gleichzeitig wirft der Abzug von Vorsteuerbeträgen aber in der Praxis der Kur- und Erholungseinrichtungen regelmäßig grundlegende rechtliche Fragestellungen auf. Zumeist steht die Frage der Verwendung umsatzsteuerlich belasteter Eingangsleistungen für wirtschaftliche Betätigungen im Mittelpunkt umsatzsteuerrechtlicher Reflexionen. Letztlich fokussiert sich hier die Problematik auf die Frage, inwieweit Kosten zur Herstellung und Unterhaltung von kurbetrieblichen Infrastruktureinrichtungen noch einer wirtschaftlichen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Betätigung zugerechnet werden können, obgleich diese Infrastruktureinrichtungen auch von der Öffentlichkeit allgemein genutzt werden können.

### 1. Grundlagen des Vorsteuerabzugs

Ein Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht. Nach **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG** kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Dabei muss beim Bezug von Gegenständen, die auch nichtunternehmerisch genutzt werden sollen, die 10 %ige unternehmerische Mindestnutzung gem. **§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG** beachtet werden. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach **§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG** für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet,

64) Vgl. z.B. § 3 ff. Kurortgesetz Mecklenburg-Vorpommern (aktualisierte Fassung vom 4.8.2021).

65) Vgl. Hidien/Menebröcker, MwStR 2020, 1049; siehe auch das bereits genannte Beispiel des Ferienresorts Bad Bentheim Roompot Parks, im Rahmen dessen neben Unterkünften ein vielfältiges Animations- und Unterhaltungsprogramm angeboten wird ([www.Roompot.de](http://www.Roompot.de)).

66) Vgl. Hidien/Menebröcker, MwStR 2020, 1051.

soweit diese nicht unter § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG fallen.

Diese Vorschriften beruhen auf **Art. 168 Buchst. a MwStSystRL**, wonach der Stpfl. (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Stpfl. geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur z.T. zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist nach **§ 15 Abs. 4 Satz 1 UStG** der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist.

**Hinweis:** Ausführungen zur Vorsteueraufteilung bei teilunternehmerischen Leistungsbezügen eines kommunalen Kurbetriebs können der Entscheidung des FG Schleswig-Holstein vom 29.9.2021<sup>67)</sup> entnommen werden.

Der **Vorsteuerabzug einer Kurortgemeinde** setzt voraus, dass die jPdöR Unternehmer (Stpfl.) ist. Dazu heißt es in Abschnitt 15.19. Abs. 1 UStAE, dass zwischen der umsatzsteuerrechtlich relevanten Betätigung im Unternehmen und der nichtunternehmerischen Tätigkeit zu unterscheiden ist.<sup>68)</sup> Abziehbar sind Vorsteuerbeträge für Umsätze, die für steuerpflichtige Ausgangsleistungen aus dem unternehmerischen Bereich der jPdöR ausgeführt werden.

Mit dem **BMF-Schreiben vom 18.1.2021**<sup>69)</sup> wurde in Abschnitt 15.19 Abs. 2 UStAE eine Regelung zum Vorsteuerabzug einer kommunalen Kureinrichtung mit dem Inhalt aufgenommen, dass eine Gemeinde, die Einrichtungen (einschließlich Straßen, Wege und Plätze) sowohl für wirtschaftliche als auch für hoheitliche Zwecke verwendet, diese nicht in vollem Umfang ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zuordnen kann und deshalb nur anteilig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Weiterhin wird geregelt, dass eine Gemeinde keine Vorsteuern aus der Herstellung und dem Unterhalt von Einrichtungen geltend machen kann, die zwar durch die Gemeinde als Teil der öffentlichen Kureinrichtungen/des Fremdenverkehrs vorgehalten werden, jedoch nach den landesrechtlichen Regelungen (z.B. Straßen- und Wegerecht) durch öffentlich-rechtliche Widmung als dem Gemeingebrauch zugänglich anzusehen bzw. einer solchen Widmung zuzuführen sind, selbst wenn die Gemeinde vom Kurgast auf der Grundlage einer Satzung einen allgemeinen Kurabgabebeitrag erhebt. Zur Erläuterung wird ausgeführt, dass in solchen Fällen die Nutzung der Einrichtungen durch den Kurgast nicht im Rahmen einer über den Gemeingebrauch hinausgehenden Sondernutzung erfolgt.

Fehlt eine öffentlich-rechtliche Widmung, soll gleichwohl der Vorsteuerabzug entfallen, wenn die Einrichtung ausdrücklich (z.B. durch Gemeindeordnung) oder konkludent (z.B. durch Gewohnheitsrecht oder Aus-

schilderung als Spazier- oder Wanderweg) der Öffentlichkeit zur Nutzung überlassen wird und dadurch insoweit eine Sondernutzung in Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausgeschlossen ist.

Außerdem muss beachtet werden, dass nach ständiger Rechtsprechung des BFH und des EuGH für den Vorsteuerabzug grundsätzlich ein **direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen** bestehen muss, damit der Stpfl. zum Abzug der Vorsteuern berechtigt ist und der Umfang dieses Anspruchs bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Umsatzsteuer setzt voraus, dass die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.<sup>70)</sup>

Das Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zu Gunsten des Stpfl. auch bei **Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs** zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Leistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Stpfl. gehören und als Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Leistungen anzusehen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Stpfl. zusammen.

**Hinweis:** In beiden Fällen liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang allerdings nur dann vor, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils **Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden**, die der Stpfl. im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt.<sup>71)</sup>

Nach der aktuellen Rechtsprechung des EuGH und BFH<sup>72)</sup> können zum Vorsteuerabzug auch solche Eingangsumsätze berechtigten, die lediglich „mittelbar“ durch die Ausgangsumsätze veranlasst werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Eingangsleistungen nicht über das hinausgehen, was für die eigene unternehmerische Tätigkeit erforderlich bzw. unerlässlich ist, und wenn die Kosten für die Eingangsleistungen kalkulatorisch im Preis der Ausgangsumsätze enthalten sind.<sup>73)</sup>

67) FG Schleswig-Holstein v. 29.9.2021, 4 K 188/18, BeckRS 2021, 33791, Rev. BFH: XI R 33/21.

68) Vgl. BFH v. 3.7.2008, V R 51/06, BStBl II 2009, 213.

69) BMF v. 18.1.2021, III C 2 – S 7300/19/10002 :002, BStBl I 2021, 121.

70) Vgl. z.B. BFH v. 3.3.2011, V R 23/10, BStBl II 2012, 74, Rz. 12 ff.

71) Siehe hierzu BFH v. 3.3.2011, V R 23/10, BStBl II 2012, 74, Rz. 15; EuGH v. 14.9.2017, „Iberdrola“, C-132/16, HFR 2017, 1079; v. 16.9.2020, „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“, C-528/19, HFR 2020, 1085 jeweils m.w.N.

72) EuGH v. 16.9.2020, „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“, C-528/19, HFR 2020, 1085; Folgerurteil BFH v. 16.12.2020, XI R 26/20 (XI R 28/17), HFR 2021, 698.

73) Vgl. Vanheiden, USt direkt digital 12/2021, 2.

## 2. Aktuelle Vorsteuerabzugsentwicklungen

### a) EuGH-Urteil vom 22.10.2015 – Sveda<sup>74)</sup>

#### „Vorsteuerabzug für die Erstellung eines kostenfrei von der Öffentlichkeit nutzbaren Freizeitweges“

**Sachverhalt:** Sveda ist eine juristische Person mit Gewinnerzielungsabsicht, deren Geschäftstätigkeiten in der Bereitstellung von Unterkünften, Verpflegung und Getränken, in der Organisation von Messe-, Kongress- und Freizeitveranstaltungen sowie in Ingenieur-tätigkeiten und damit verbundenen Beratungsleistungen bestehen. Sveda verpflichtete sich, das Projekt **„Freizeit- und Entdeckungsweg zur baltischen Mythologie“** durchzuführen sowie der Öffentlichkeit kostenfreien Zugang zu diesem Weg anzubieten. Sveda verbuchte die bei der Errichtung und dem Erwerb der Investitionsgüter (Parkplätze und Kraftfahrzeuge, Wege, Beobachtungsplattformen, Stufen, Lagerfeuerplätze usw.) entstandenen Kosten als Aufwendungen für ihre unternehmerische Betätigung und machte daraus den Vorsteuerabzug geltend. Der Freizeit- und Entdeckungsweg sollte Besucher anziehen, um diesen gegenüber steuerpflichtige Leistungen (Souvenirs, Verpflegung, Unterhaltungsangebote, Badeeinrichtungen und weitere kostenpflichtige Freizeiteinrichtungen) zu erbringen. Das Projekt wurde mit rund 90 % der Investitionssumme öffentlich bezuschusst. Das vorliegende Gericht hatte Zweifel, ob Sveda zum Abzug der ihr im Zusammenhang mit dem Entdeckungsweg in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als **Vorsteuer** berechtigt ist, da sie diesen der Öffentlichkeit kostenfrei zur Verfügung stellt.

**Dazu der EuGH:** Die Luxemburger Richter teilten diese Zweifel nicht. Der betreffende Freizeitweg könne als ein Mittel angesehen werden, Besucher anzuziehen, um ihnen im Rahmen der **unternehmerischen Tätigkeit** Gegenstände und Dienstleistungen anzubieten. Der Vorsteuerabzug sei daher auch im Hinblick auf Investitionsgüter denkbar, die zum einen unmittelbar dazu bestimmt sind, von der Öffentlichkeit kostenfrei genutzt zu werden und es zum anderen ermöglichen, besteuerte Umsätze zu erzielen, sofern ein **direkter und unmittelbarer Zusammenhang** zwischen den mit den Eingangsumsätzen verbundenen Kosten und einem oder mehreren das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnenden Ausgangsumsätzen oder mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Stpfl. gegeben ist.

Bemerkenswert ist an diesem Urteil der Umstand, dass der EuGH die erhaltenen öffentlichen Zuschüsse als für den Vorsteuerabzug nicht schädlich eingestuft hat. Denn der EuGH hat in der vorliegenden Rechtssache **trotz öffentlicher Zuschüsse den vollständigen Vorsteuerabzug zum Abzug zugelassen.**

### b) EuGH-Urteil vom 14.9.2017 – Iberdrola<sup>75)</sup>

#### „Vorsteuerabzug für der Allgemeinheit zugutekommende Infrastrukturausgaben eines Immobilieninvestors“

**Sachverhalt:** Der EuGH hatte über die Frage des Vorsteuerabzugs eines Immobilieninvestors („Iberdrola“) zu entscheiden. Iberdrola beabsichtigte, in einem Ferienkomplex mehrere Grundstücke zu erwerben. Dazu

musste zunächst die von der Gemeinde betriebene **Kanalpumpstation für Abwasser** instandgesetzt werden. Hierzu verpflichtete sich Iberdrola auf eigene Kosten in einem Vertrag mit der Gemeinde. Ohne diese Instandsetzung wäre die von Iberdrola beabsichtigte Bebauung unmöglich gewesen, da die bestehende Abwasserinfrastruktur unzureichend war. „Iberdrola“ begehrte den **Vorsteuerabzug** aus den von ihr getragenen Kosten für die Instandsetzung der Kanalpumpstation. Dies lehnten die Behörden ab, da die Kanalpumpstation nicht im Eigentum von „Iberdrola“ stehe und die Ausgaben der Allgemeinheit (unentgeltlich) zugutekämen.

**Dazu der EuGH:** Die Luxemburger Richter bejahten jedoch den Vorsteuerabzug. Nach ständiger Rechtsprechung muss für den Vorsteuerabzug ein **direkter und unmittelbarer Zusammenhang** zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und unternehmerischen Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen. Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs angenommen, wenn die Kosten als Bestandteil der allgemeinen Aufwendungen des Stpfl. Kostenelemente der von ihm erbrachten Leistungen sind. Hier lag nach der Entscheidung des EuGH ein Fall des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs vor. Denn **der Anschluss der Gebäude wäre ohne die Instandsetzung der Pumpstation unmöglich gewesen**, so dass Iberdrola anderenfalls ihre wirtschaftliche Tätigkeit nicht hätte ausüben können. Der Umstand, dass auch die Gemeinde von dieser Dienstleistung profitiert, rechtfertigt es nicht, Iberdrola das Vorsteuerabzugsrecht zu versagen.

### c) EuGH-Urteil vom 16.9.2020 – „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“<sup>76)</sup>

#### „Vorsteuerabzug bei Bezug von Eingangsleistungen, um diese einem Dritten unentgeltlich weiterzuliefern“

**Sachverhalt:** Die Kontrahenten des Verfahrens streiten über die umsatzsteuerliche Behandlung einer **Ausbaumaßnahme an einer (öffentlichen) Gemeindestraße**, die ein Steinbruchunternehmer auf seine Kosten im Einvernehmen mit der Gemeinde vorgenommen hatte, um den Schwerlastverkehr zu seinem Steinbruch zu ermöglichen. Der ausgebaute Streckenabschnitt wurde sowohl von dem Stpfl. im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit als auch zu einem geringen Anteil im Rahmen des allgemeinen Pkw-Verkehrs genutzt.

**Dazu der EuGH:** Ein Stpfl. hat ein **Recht auf Abzug der Vorsteuer für die zu Gunsten einer Gemeinde durchgeführten Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße**, wenn diese Straße sowohl von dem Stpfl. im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit als auch von der Öffentlichkeit benutzt wird, soweit diese nicht über das hinausgehen, was erforderlich war, um dem Stpfl. zu ermöglichen, seine wirtschaftliche Tätigkeit auszu-

74) EuGH v. 22.10.2015, „Sveda“, C-126/14, HFR 2015, 1188.

75) EuGH v. 14.9.2017, „Iberdrola“, C-132/16, HFR 2017, 1079.

76) EuGH v. 16.9.2020, „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“, C-528/19, HFR 2020, 1085.

üben, und ihre Kosten im Preis der von diesem Stpfl. getätigten Ausgangssumme enthalten sind.

Die im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Stpfl. zu Gunsten einer Gemeinde **unentgeltlich durchgeführten Arbeiten zum Ausbau einer öffentlichen Gemeindefahrstraße**, die von ihm sowie von der Öffentlichkeit genutzt wird, stellen keinen Umsatz gegen Entgelt i.S.v. Art. 5 Abs. 6 der 6. EU-RL (= Art. 16 MwStSystRL) dar.

Die Auffassung des EuGH innerhalb der Rechtssache C-528/19 hat der BFH in der **Nachfolgeentscheidung**<sup>77)</sup> übernommen: Bezieht ein Unternehmer eine Leistung, um diese an einen Dritten unentgeltlich weiter zu liefern und zugleich die eigene unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen, steht ihm der Vorsteuerabzug zu, wenn die bezogene Eingangsleistung nicht über das hinausgeht, was erforderlich/unerlässlich war, um diesen Zweck zu erfüllen, und die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangssumme enthalten sind und der Vorteil für die Allgemeinheit allenfalls nebensächlich ist. Insoweit reicht eine **„mittelbare“ Veranlassung** für den Vorsteuerabzug aus (Änderung der Rechtsprechung). § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ist unionsrechtskonform dahingehend einschränkend auszulegen, dass eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nicht erfolgt, wenn kein unversteuerter Endverbrauch droht.

### 3. Exemplarische Fallanalyse

Eine **unberechtigte Vorsteuer Kürzung** wird in dem nachfolgenden Beispielfall<sup>78)</sup> verdeutlicht:

**Sachverhalt:** Auf einem großräumigen kommunalen Kurpark-Areal eines anerkannten Kurorts befindet sich eine **„Kneipp-Gesundheitsanlage“** mit Wassertrittstelle und Armbecken. Durch die Entrichtung eines Kurbeitrags kann die Kneippanlage von den Kurgästen kostenlos per Chip-Karte genutzt werden. Nichtkurgäste müssen ein gesondertes Eintrittsgeld entrichten, damit sich die Eingangsschranke öffnet. Der nahegelegene Parkplatz wurde dem öffentlichen Gebrauch gewidmet. Eine Zugangsbeschränkung gibt es nicht.

Für die unverzichtbare Parkplatzerweiterung in der Nähe der Kneippanlage (Beschluss des Gemeinderates) wurden die Vorsteuerbeträge aus den Eingangsrechnungen in vollem Umfang in Abzug gebracht.

Von der Betriebsprüfung wurde hinsichtlich der Kosten der Parkplatzerweiterung der Vorsteuerabzug mit der Begründung abgelehnt, dass dieser auf Grund öffentlicher Widmung zum Allgemeingebrauch nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden kann und hiermit auch keine steuerpflichtigen Ausgangssumme generiert werden.

**Lösungsvorschlag:** Die Errichtung einer dem Allgemeingebrauch gewidmeten Sache (z.B. ein Parkplatz) kann zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn die Errichtung oder der Ausbau in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsleistungen steht.

Grundsätzlich hat die Widmung eines Gegenstandes zum Allgemeingebrauch zur Folge, dass er der unter-

nehmerischen Nutzung entzogen wird, mithin also kein Vorsteuerabzug gegeben ist.<sup>79)</sup> Anders verhält sich dies jedoch, wenn eine über den Gemeingebrauch hinausgehende Sondernutzung gegen Entgelt vorliegt, also ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einem Ausgangssumme gegeben ist.<sup>80)</sup>

Liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangssumme und einem oder mehreren Ausgangssummen vor, ist der Vorsteuerabzug für die Kurortgemeinde eröffnet.

Dieser Zusammenhang ist im vorliegenden Sachverhalt insofern gegeben, als die Kosten für den Parkplatzausbau zu den allgemeinen Kosten im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung der Kneippanlage stehen. Insoweit ist es dann unerheblich, dass auch Personen, die nicht die Kneippanlage nutzen, auf dem Parkplatz kostenlos parken können.

Für das wirtschaftliche Betreiben der Kneippanlage war zudem die Parkplatzerweiterung zwingend erforderlich (Beschluss des Gemeinderates). Daraus folgt, dass die damit im Zusammenhang stehenden Eingangssumme unerlässlich für die Nutzungsüberlassung der Kneippanlage sind.

Auf Grund der vorliegenden Gesamtumstände ist das Bestehen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Arbeiten zur Erweiterung des Parkplatzes und der Betreuung der Kneippanlage nachvollziehbar.

Diese Schlussfolgerung wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass der Parkplatz der Öffentlichkeit kostenlos zur Nutzung offensteht.<sup>81)</sup> Denn es trifft zwar zu, dass es weder zur Erhebung der Umsatzsteuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen kann, wenn die von einem Stpfl. erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für Umsätze verwendet werden, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. In diesen Fällen ist nämlich der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen den Eingangskosten und den anschließenden wirtschaftlichen Tätigkeiten nicht gegeben. Allerdings ist der Umstand, dass die Öffentlichkeit auf dem in Rede stehenden Parkplatz kostenlos parken kann, irrelevant. Es geht nämlich aus den Gesamtumständen hervor, dass die Arbeiten zur Parkplatzerweiterung in erster Linie im Hinblick auf die Nutzung der Kneippanlage erfolgten und daher mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der Kurortgemeinde in unmittelbarer Verbindung stehen.

#### Ergänzende Hinweise:

- Die Kurbeiträge eines anerkannten Kurorts werden nach Abschnitt 12.11 Abs. 5 Satz 2 UStAE mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz versteuert. Die Eintrittsgelder für die Kneippanlage der

77) BFH v. 16.12.2020, XI R 26/20 (XI R 28/17), HFR 2021, 698.

78) In Anknüpfung an die Entscheidung des FG Baden-Württemberg v. 7.12.2020, 1 K 2427/19, EFG 2021, 691 (rkr.).

79) BFH v. 3.8.2017, V R 62/16, BStBl II 2021, 109, Rz. 26.

80) BFH v. 3.3.2011, V R 23/10, BStBl II 2012, 74, Rz. 23.

81) Vgl. EuGH v. 16.9.2020, „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“, C-528/19, Rz. 35 ff., HFR 2020, 1085.

Nichtkurgäste im vorliegenden Beispiel sind i.S.v. Abschnitt 12.11 Abs. 5 Satz 5 UStAE nicht begünstigt.

- Werden die von einem Stpfl. erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Umsatzsteuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen.<sup>82)</sup>

## VII. Alternative Gestaltungsmöglichkeiten

### 1. Trennung zwischen Kurbetrieb und Kurverwaltung

Als grundlegende Feststellungen zur Besteuerung gemeindlicher Kureinrichtungen sind die folgenden Erkenntnisse besonders hervorzuheben:

- eine Kurortgemeinde ist bei der **Wahl der Handlungsform** grundsätzlich frei, sofern gesetzlich nichts anderes geregelt ist. Für eine kurortbetreibende Einrichtung des öffentlichen Rechts eröffnet sich dadurch die Möglichkeit, die Steuerbarkeit ihrer entgeltlichen Aktivitäten zu gestalten;
- nach der Neuregelung des § 2b UStG sind nunmehr die gewählten **Rechtsgrundlagen** maßgebend (z.B. öffentlich-rechtliche Satzung oder privat-rechtlicher Vertrag), auf deren Grundlage eine Kurortgemeinde nach außen tätig wird. Danach erfolgt die Entgeltfestsetzung entweder auf der Grundlage einer Gebührensatzung oder in Form einer dem privat-rechtlichen Vertrag zu Grunde liegenden Preiskalkulation.

Die bisherige **Entgeltstruktur öffentlich-rechtlicher Kureinrichtungen** erfolgt durch Festsetzung von Kurbeiträgen oder Kurtaxen, basierend auf den jeweiligen Landeskommunalabgabengesetzen. Dieses pauschale Entgelt ist mit einer Nutzungsmöglichkeit unterschiedlicher Kureinrichtungen verknüpft wie z.B. Gewährung von Trinkkuren, Veranstaltungen von Kurkonzerten, Überlassung von Kurbädern, Kurstränden, Kurparks und anderen Kuranlagen zur Benutzung.

Allerdings erscheint dieser Leistungsaustausch zwischen Kurortgemeinde und Kurgast **mit dem harmonisierten Mehrwertsteuerrecht unvereinbar** zu sein, da es sich bei den Kurbeiträgen um eine Verquickung der Bereitstellung öffentlicher Kur-, Freizeit- und Tourismusleistungen handelt, die eine reguläre Erfassung unterschiedlicher Steuersätze konterkariert. Außerdem wird eine sachgemäße Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen (steuerbaren) und hoheitlichen (nicht-steuerbaren) Leistungselementen nicht beachtet.

Alternativ zur Vereinfachungsregelung gem. Abschnitt 12.11 Abs. 5 Satz 2 UStAE könnte diese **essenzielle Abgrenzungsproblematik** auch so gelöst werden, dass der wirtschaftliche Kurbetrieb organisatorisch von der hoheitlichen Kurverwaltung getrennt wird. Im wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich werden Marktentgelte erhoben (z.B. Eintrittsgelder) und im

hoheitlichen Sachbereich werden Verwaltungsgebühren (z.B. Auslagenersatz) festgesetzt.

**Hinweis:** In den nordöstlichen Bundesländern wurde bereits über die **Abschaffung der Kurabgabe (Kurtaxe)** und Änderung des KAG kontrovers nachgedacht,<sup>83)</sup> die durch eine zukunftsorientierte Tourismus-Finanzierung ersetzt werden soll. Um die Kosten zu decken, die den Kurortgemeinden für eine attraktive Infrastruktur entstehen – von der öffentlichen Toilette bis zur Konzerthalle – soll eine **Tourismus-Abgabe** von den ortsansässigen Firmen erhoben werden, die vom Tourismus nicht unwesentlich profitieren. Aber auch Urlauber sollten weiterhin an den Kosten beteiligt werden. Die Einführung einer „Gäste-Karte mit Extra-Nutzungen“ wird für möglich gehalten.

### 2. Anteilige unternehmerische Nutzung von dem Gemeindegebrauch gewidmeten Flächen und Einrichtungen auf Grund der Erhebung von Kurbeiträgen

Im Gegensatz zur gebräuchlichen Praxis der FinVerw. ist ein Vorsteuerabzug nicht pauschal mit dem Hinweis zu versagen, die betreffenden Flächen und Einrichtungen seien einer **wirtschaftlichen Nutzung** entzogen. Vielmehr wird mit Kurbetrieben auf Grund einer Wettbewerbssituation mit privaten Anbietern eine unternehmerische Tätigkeit begründet.<sup>84)</sup> Die Kurbeiträge stellen – zumindest anteilig – ein Entgelt für diese wirtschaftlichen Betätigungen dar, da diese auch der Finanzierung der Kureinrichtungen und damit der genannten wirtschaftlichen Betätigungen dienen.

Allerdings ist ein **voller Vorsteuerabzug nicht möglich**, sondern nur anteilig zu gewähren, da die betreffenden Flächen und Einrichtungen auch zur Nutzung durch die Allgemeinheit zur Verfügung stehen.

Ein **geeigneter Aufteilungsmaßstab** müsste i.S.v. § 15 Abs. 4 UStG gefunden und umgesetzt werden. In Betracht käme etwa das Verhältnis der Kurgäste zu der ortsansässigen Bevölkerung. Die Nutzung der betreffenden Flächen und Einrichtungen (z.B. des Kurparks) wäre nur für zahlende Kurgäste und der ortsansässigen Bevölkerung erlaubt, worauf Hinweisschilder aufmerksam machen. Tagesgäste müssten Tageskarten beziehen, um die Kuranlagen nutzen und betreten zu können. Die Überwachung könnte durch die örtlichen Ordnungsbehörden erfolgen. Zusätzlich könnte anhand eines exemplarischen Kalenderjahres eine Zählung der Nutzer vorgenommen werden, etwa durch Studenten und sonstige Hilfskräfte.

Unter Berücksichtigung der landesgesetzlichen Grundsätze der KAG sollten in die **Kalkulation der Kurbeiträge**, welche zumindest z.T. auch der Finanzie-

82) Vgl. EuGH v. 14.9.2017, „Iberdrola“, C-132/16, HFR 2017, 1079, Rz. 28 bis 30; v. 29.10.2009, „SKF“, C-29/08, HFR 2010, 198, Rz. 57.

83) Vgl. z.B. Ostsee-Zeitung (Wolgast) v. 27.8.2019: „Finanzminister will Kurtaxe in MV abschaffen“.

84) Eine gegenteilige Auffassung wird von einigen FG vertreten, wie z.B. FG Baden-Württemberg v. 18.10.2018, 1 K 1458/18, BeckRS 2018, 31414, Rev. BFH: XI R 13/19; FG Rheinland-Pfalz v. 19.1.2019, 6 K 2360/17, juris.



zung einer wirtschaftlichen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit dienen, die Kosten dieser wirtschaftlichen Betätigung nachweislich Eingang finden.

### 3. Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Betätigungen im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb dem Gemeingebrauch gewidmeter Flächen und Einrichtungen

Durch wirtschaftliche Betätigungen zur Erzielung eines unmittelbar mit dieser Betätigung verbundenen Entgelts auf dem Gemeingebrauch gewidmeten Flächen bzw. Einrichtungen oder in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den dem Gemeingebrauch gewidmeten Flächen und Einrichtungen lässt sich nach diesseitiger Auffassung ein **Vorsteuerabzugsrecht für Kureinrichtungen des öffentlichen Rechts** auch im Hinblick auf diese öffentlichen Flächen und Einrichtungen erzielen. Hingewiesen wird auf die vorstehend besprochene Beispielfälle und die bereits an anderer Stelle dieses Beitrags genannten Fallkonstellationen wie die entgeltspflichtige steuerpflichtige Veranstaltung auf einem dem Gemeingebrauch gewidmeten Marktplatz oder die Einrichtung zum Verkauf touristischer Erzeugnisse auf einer dem Gemeingebrauch gewidmeten Strandpromenade.

Zu beachten wäre bei diesen Gestaltungen, dass die Kosten der Unterhaltung und des Betriebs sowie die Errichtung der zum Gemeingebrauch gewidmeten Flächen und Einrichtungen auch **nachweisbar in die Kalkulation der Entgelte einfließen**, die unmittelbar für die Erbringung der wirtschaftlichen Betätigung erzielt werden.

Ein **kostendeckendes Entgelt** ist hierbei bislang nicht notwendig. Allerdings ist in diesem Zusammenhang darauf zu achten, dass in Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Gemeente Borsele“<sup>85)</sup> eine marktuntypische asymmetrische Entgeltstruktur den wirtschaftlichen (unternehmerischen) Charakter des kurbetrieblichen Leistungsangebots verdrängen könnte.

### 4. Vermietung/Verpachtung einer kommunalen Kureinrichtung

Um einen **vollständigen Vorsteuerabzug** aus Modernisierungs-, Erweiterungs- oder Instandhaltungsmaßnahmen sicherzustellen, wird in der kommunalen Praxis und in der steuerlichen Literatur häufig eine Umstrukturierung angestrebt bzw. erörtert, im Rahmen derer die Kureinrichtung nicht mehr selbständig in öffentlich-rechtlicher Organisationsform unterhalten wird, sondern der komplette Betrieb an eine privatrechtliche Kurbetriebseigenengesellschaft (z.B. eine gemeindliche Betreiber-GmbH) verpachtet wird. Auf einer privatrechtlichen Vertragsgrundlage könnte dann für eine Kurortgemeinde ein steuerrelevanter **Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art** i.S.d. § 4 Abs. 4 KStG in Betracht kommen. Bei Vorliegen eines solchen Verpachtungs-BgA oder einer ab spätestens dem 1.1.2023 vorliegenden Unternehmereigenschaft gem. § 2 Abs. 1 UStG i.V.m. § 2b Abs. 1 UStG würde

die Kommune als Unternehmerin im umsatzsteuerlichen Sinne handeln und könnte die aus den Investitionen und Unterhaltungen resultierenden Vorsteuern abziehen. Der Umstand, dass auch Nichtkurgäste die Einrichtungen kostenlos benutzen können, führt nach Auffassung der Literatur zu keiner nichtunternehmerischen Verwendung, die den Vorsteuerabzug ausschließt.<sup>86)</sup>

Inwieweit eine solche Ausgliederung aber tatsächlich das gewünschte Ziel eines Vorsteuerabzugs erreicht, bedarf einer **intensiven Betrachtung des Einzelfalls** und kann nicht pauschal beantwortet werden. Mit solchen Ausgliederungsvorgängen sind regelmäßig erhebliche Gegenkräfte sowohl in steuerlicher als auch in rechtlicher Hinsicht, beispielsweise im Hinblick auf das EU-Beihilfenrecht, verbunden, die in die Überlegungen einzubeziehen sind. Exemplarisch genannt sei etwa die Problematik, inwieweit die Verpachtung der kurbetrieblichen Einrichtungen an eine GmbH mit Zuschüssen der Kommune an ihre Kurgesellschaft einhergehen, welche zu einer Aberkennung des Verpachtungs-BgA und der Unternehmereigenschaft und damit zur Versagung des Vorsteuerabzugsrechts führen würde. Hierbei zu beachten wäre auch die Problematik, inwieweit die (verlustabdeckenden) Zuschüsse oder Gesellschaftereinlagen als Entgelt für umsatzsteuerbare Leistungen der Kurgesellschaft zu qualifizieren wären mit der Folge, dass diese der Umsatzsteuer unterfallen.

Hinzu kommen **weitere umsatzsteuerliche Hindernisse**, welche zur Erlangung des Vorsteuerabzugs auf Ebene der verpachtenden Kommune gelöst werden müssten, wie beispielsweise die Frage der zum Vorsteuerabzug notwendigen umsatzsteuerpflichtigen Verpachtung der Kureinrichtungen. Erzielt die Kurgesellschaft nämlich mit den angepachteten Objekten auch umsatzsteuerbefreite, nicht optionsfähige Umsätze i.S.d. § 9 UStG (z.B. im Rahmen kultureller Veranstaltungen), wäre eine umsatzsteuerpflichtige Verpachtung auf Ebene der Kommune und damit ein Vorsteuerabzugsrecht zumindest insoweit zu versagen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG).

Zu betrachten sind zusätzlich **ertragsteuerliche Erwägungen** sowohl auf Ebene der Kommune (z.B. Anerkennung eines BgA, Vorliegen eines dauerdefizitären BgA mit den entsprechenden ertragsteuerlichen Folgen) als auch auf Ebene der Kurgesellschaft (z.B. die vGA-Problematik bei der unentgeltlichen Überlassung von Kureinrichtungen durch die Kurgesellschaft auf Wunsch ihrer Gesellschafterin Kommune oder eine dauerdefizitäre Betätigung).

Vor der Modellumsetzung eines ausgegliederten Kurbetriebs sollten die damit im Zusammenhang stehenden unterschiedlichen **rechtlichen und steuerlichen Problemstellungen** sorgfältig untersucht und gegenüber etwaigen alternativen Gestaltungsmodellen oder gegenüber einer Beibehaltung des kommunalen Kurbetriebs als Regie- oder Eigenbetrieb unter Abwägung

85) EuGH v. 12.5.2016, „Gemeente Borsele“, C-520/14, HFR 2016, 664.

86) Vgl. Sterzinger, DStRK 2019, 104.

aller Vor- und Nachteile sorgfältig betrachtet werden. In das gedankliche Kalkül könnten auch alternative Rechtsformen wie z.B. die Anstalt des öffentlichen Rechts (Kommunalunternehmen) einbezogen werden.

### VIII. Fazit und Perspektive

Die Umsatzbesteuerung vieler Kurortgemeinden löst derzeit eine ungemütliche Stimmung aus. Besonders an Nord- und Ostsee tobt der Wellengang diesbezüglich besonders heftig. Aber auch in den übrigen Landesteilen herrscht eine erhebliche Gereiztheit. Für diese Misstimmung sind mehrere Beweggründe verantwortlich zu machen.

Die **Finanzrechtsprechung**<sup>87)</sup> aus der jüngeren Vergangenheit tendiert unter Einbeziehung der Neuregelung des § 2b UStG dazu, die Unternehmereigenschaft von kommunalen Kureinrichtungen in Frage zu stellen und äußert Zweifel hinsichtlich des Vorsteuerabzugs.

Diese restriktive Haltung der Rechtsprechung wird aktuell durch die **FinVerw.**<sup>88)</sup> wohlwollend aufgenommen bzw. noch angeheizt.

Das **Schrifttum** ist in den Aussagen und Stellungnahmen der veröffentlichten Fachbeiträge gespalten. Einerseits werden die neuen Entwicklungen gebilligt und gutgläubig anerkannt.<sup>89)</sup> Andererseits wird eine vehemente Ablehnung deutlich zum Ausdruck gebracht und fundiert begründet.<sup>90)</sup>

Die vorliegende **Steuerexpertise** schließt sich weitgehend den Kritikern im Schrifttum an und belegt in aller Deutlichkeit, dass die umsatzsteuerliche Zäsur innerhalb der Rechtsprechung und FinVerw. bezüglich der steuerlichen Handhabung öffentlich-rechtlich organisierter Kureinrichtungen fragwürdig erscheint, da deren argumentative Substanz gravierende Schwachstellen aufweist.

Der XI. Senat des BFH (Umsatzsteuer-Senat) wird im laufenden **Revisionsverfahren XI R 30/19** hoffentlich die Gelegenheit ergreifen, mehr Klarheit in die Umsatzbesteuerung von Kureinrichtungen des öffentlichen Rechts zu bringen. Die Entscheidung wird mit großer Spannung erwartet und kann einen richtungsweisenden Impuls auslösen.

87) FG Rheinland-Pfalz v. 10.1.2019, 6 K 2360/17, BeckRS 2019, 53979; FG Baden-Württemberg v. 18.10.2018, 1 K 1458/18, BeckRS 2018, 31414, Rev. BFH: XI R 30/19; FG Mecklenburg-Vorpommern v. 2 K 188/15, UStB 2018, 345, m. Anm. Sterzinger; BFH v. 3.8.2017, V R 62/16, BStBl II 2021, 109.

88) BMF v. 18.1.2021, III C 2 – S 7300/19/10002 :002, BStBl I 2021, 121.

89) Vgl. z.B. Kronawitter, *VersorgW* 4/2021, 109; Gehm, *USt direkt digital* v. 24.1.2019, 4.

90) Vgl. z.B. Hidiem/Menebröcker, *MwSt* 2020, 1043; Jäckel/Schwarz, *DStR* 2019, 473.

## Deutsche Steuer-Zeitung

**Verlag:** Stollfuß Verlag, Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Fernruf: (02 28) 7 24-0; Telefax: (02 28) 72 49 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn, BIC COLSDE33XXX, IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32. Satz: rdz GmbH, Siegburg; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

**Schriftleitung:** Professor Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: J.Schiffers@JSchiffers.de und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: ProfessorKoester@yahoo.de.

**Manuskripte:** Adresse für Manuskripte: in elektronischer Form an die Schriftleitung bzw. an Stollfuß Verlag, Dechenstraße 7, 53115 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

**Urheber- und Verlagsrechte:** Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u.Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

**Bezugsbedingungen:** Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint am 1. und 15. jeden Monats – Bezugspreis (einschl. Umsatzsteuer): halbjährlich 230,00 €, Preis der Einzelnummer: 34,00 €; jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugs-gelder.

**Anzeigen:** sales friendly Verlagdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 41. Einzusehen im Internet unter [www.stollfuss.de](http://www.stollfuss.de). Verantwortlich für den Anzeigenteil: Toni Bilstein, Stollfuß Verlag, Dechenstr. 7, 53115 Bonn. ISSN 0724-5637