

Urteil vom 18. Oktober 2023, XI R 21/23 (XI R 30/19)

Vorsteuerabzug bei Kureinrichtungen

ECLI:DE:BFH:2023:U.181023.XIR21.23.0

BFH XI. Senat

EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 9, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 18. Oktober 2018, Az: 1 K 1458/18

Leitsätze

Die Bereitstellung von Kureinrichtungen durch eine Gemeinde stellt keine Leistung gegen Entgelt im Sinne der § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes, Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dar, wenn die Gemeinde von Besuchern, die sich in der Gemeinde aufhalten, aufgrund einer kommunalen Satzung eine Kurtaxe in Höhe eines bestimmten Betrags pro Aufenthaltstag erhebt, wobei die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Taxe nicht an die Nutzung dieser Einrichtungen, sondern an den Aufenthalt im Gemeindegebiet geknüpft ist und diese Einrichtungen für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 18.10.2018 - 1 K 1458/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Gemeinde, in den Jahren 2009 bis 2012 (Streitjahre) als Unternehmerin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat und ihr deshalb der Vorsteuerabzug zusteht.
- 2 Die Klägerin ist ein staatlich anerkannter heilklimatischer Luftkurort. Die Kurverwaltung der Klägerin wird seit 01.01.1997 (zuletzt unter der Bezeichnung "B") kommunalrechtlich als sogenannter Eigenbetrieb geführt und ist körperschaftsteuerrechtlich ein Betrieb gewerblicher Art (nachfolgend: Kurbetrieb).
- 3 Die Klägerin erhebt gemäß § 4 der Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (Gemeindeordnung) i.d.F. vom 24.07.2000 (Gesetzblatt für Baden-Württemberg --GBl BW-- 2000, 581) i.V.m. §§ 2, 8 Abs. 2 und § 43 des Kommunalabgabengesetzes für Baden-Württemberg vom 17.03.2005 (GBl BW 2005, 206) i.V.m. der Satzung der Klägerin über die Erhebung einer Kurtaxe vom2006 (Ortsrecht der Gemeinde A, Aktenzeichen ...) eine Kurtaxe:

"§ 1 Erhebung einer Kurtaxe

Die Gemeinde erhebt zur Deckung ihres Aufwands für die Herstellung und Unterhaltung der zu Kur- und Erholungszwecken bereitgestellten Einrichtungen und für die zu diesem Zweck durchgeführten Veranstaltungen eine Kurtaxe.

§ 2 Kurtaxepflichtige

(1) Kurtaxepflichtige sind alle Personen, die sich in der Gemeinde aufhalten, aber nicht Einwohner der Gemeinde sind (ortsfremde Personen) und denen die Möglichkeit zur Benutzung der Einrichtungen und zur Teilnahme an den Veranstaltungen i.S. von § ... geboten ist.

(2) Kurtaxepflichtig sind darüber hinaus auch die Einwohner der Gemeinde, die den Schwerpunkt der Lebensbeziehungen in einer anderen Gemeinde haben (pauschale Jahreskurtaxe) sowie ortsfremde Personen, die sich aus beruflichen Gründen zur Teilnahme an Tagungen oder sonstigen Veranstaltungen in der Kurgemeinde aufhalten.

(3) Die Kurtaxe wird nicht von ortsfremden Personen und von Einwohnern erhoben, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen. ...

§ 3 Maßstab und Satz der Kurtaxe

(1) Die Kurtaxe beträgt je Person und Aufenthaltstag ...

(3) Der Tag der Ankunft und der Tag der Abreise werden zusammen als ein Aufenthaltstag gerechnet.

(4) Kurtaxepflichtige Einwohner der Gemeinde haben - unabhängig von der Dauer und Häufigkeit sowie der Jahreszeit des Aufenthaltes - eine pauschale Jahreskurtaxe zu entrichten. Diese beträgt je Person ...

§ 7 Meldepflicht

(1) Wer Personen gegen Entgelt beherbergt, einen Campingplatz betreibt oder seine Wohnung als Ferienwohnung ortsfremden Personen gegen Entgelt zur Verfügung stellt, ist verpflichtet, bei ihm verweilende Personen innerhalb von 3 Tagen nach Ankunft bzw. Abreise an- bzw. abzumelden. ...

(2) Daneben sind Reiseunternehmen meldepflichtig, wenn in dem von dem Reiseteilnehmer an den Unternehmer zu entrichtenden Entgelt auch die Kurtaxe enthalten ist. ...

§ 8 Einzug und Abführung der Kurtaxe

(1) Die nach § ... Abs. ... und ... Meldepflichtigen haben, soweit nicht nach § ... Abs. ... ein Kurtaxebescheid ergeht, die Kurtaxe von den kurtaxepflichtigen Personen einzuziehen und an die Gemeinde abzuführen. Sie haften der Gemeinde gegenüber für den vollständigen und richtigen Einzug der Kurtaxe. ..."

- 4 Mit diesen Einnahmen finanzierte die Klägerin in den Streitjahren die Herstellung, den Unterhalt und die Sanierung von Kureinrichtungen (zum Beispiel Kurpark, Kurhaus, Wege). Diese Einrichtungen sind für jedermann frei zugänglich; eine Kurkarte wird zum Eintritt nicht benötigt.
- 5 Im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre sah die Klägerin die Kurtaxe als Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit (Kurbetrieb) an und begehrte den Vorsteuerabzug aus allen Eingangsleistungen, die mit dem Fremdenverkehr zusammenhingen.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) führte eine Außenprüfung durch. Der Prüfer ging ebenfalls davon aus, dass die Klägerin als Unternehmerin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe, nahm aber umfangreiche Kürzungen bei der geltend gemachten Vorsteuer vor. Vorsteuerbeträge, die nicht mit dem Kurbetrieb im Zusammenhang standen, wurden nicht anerkannt. Des Weiteren wurden Vorsteuerbeträge, die das Kurhaus betrafen, nur insoweit berücksichtigt, als das Kurhaus entgeltlich verpachtet wurde. Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen für Wege, Loipen und andere Einrichtungen außerhalb des Kurparks wurden vom Prüfer nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen.
- 7 Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ am 20.03.2015 entsprechende Umsatzsteuer-Änderungsbescheide. Nach erfolglosem Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 03.02.2016) wies das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg die Klage mit seinem in Zeitschrift für Kommunal Finanzen 2019, 36 veröffentlichten Urteil vom 18.10.2018 - 1 K 1458/18 ab. Es vertrat die Ansicht, dass die Klägerin --abgesehen von der (teilweisen) privatrechtlichen, entgeltlichen Überlassung des Kurhauses für Veranstaltungs- und Restaurationszwecke-- durch ihre Betätigung zur Erhebung einer Kurtaxe nicht unternehmerisch gehandelt habe. Sie habe gegenüber den

Kurgästen insoweit keine Leistungen als Unternehmerin erbracht; denn eine Behandlung der Klägerin als Nichtsteuerpflichtige führe nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen. Die Leistungen in ihrer Gesamtheit könnten nicht von privaten Anbietern erbracht werden, da solche nicht in der Lage seien, das gleiche Bedürfnis der Kurgäste zu befriedigen. Da der "Betrieb der Kureinrichtungen" gegen eine Kurtaxe keine unternehmerische Tätigkeit darstelle, seien die erklärten Umsätze aus der Erhebung der Kurtaxe im Übrigen nicht umsatzsteuerbar und folglich die vom FA bereits gewährten Vorsteuerbeträge abzuerkennen. Allerdings sei eine Verböserung der Steuerfestsetzung zu Lasten der Klägerin verboten.

- 8** Hilfsweise führte das FG aus, selbst wenn die Klägerin durch den "Betrieb der Kureinrichtungen" gegen eine Kurtaxe unternehmerisch tätig gewesen sein sollte, würde der begehrte (weitere) Vorsteuerabzug jedenfalls am fehlenden Zusammenhang zwischen den Kosten für die Errichtung, die Unterhaltung und den Betrieb der Anlagen und ihrer (unterstellten) wirtschaftlichen Tätigkeit ("Kurbetrieb") scheitern.
- 9** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Sie begehrt über ihren ursprünglichen Klageantrag hinaus die Berücksichtigung weiterer Vorsteuerbeträge.
- 10** Die Klägerin beantragt,
 1. das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 03.02.2016 aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide für 2009 bis 2012 vom 20.03.2015 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € (2009), ... € (2010), ... € (2011) und ... € (2012) anerkannt werden,
 2. hilfsweise, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 03.02.2016 aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide für 2009 bis 2012 vom 20.03.2015 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf ... € (2009), ... € (2010), ... € (2011) und ... € (2012) festgesetzt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.
- 13** Der Senat hat am 21.04.2021 gemäß § 90a Abs. 1 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) einen Gerichtsbescheid erlassen. Die Klägerin hat jedoch mündliche Verhandlung beantragt. Der erkennende Senat hat das Verfahren im Anschluss an die mündliche Verhandlung ausgesetzt und mit Beschluss vom 15.12.2021 - XI R 30/19 (BFHE 275, 414, BStBl II 2022, 577) dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Rechtsfragen zur Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"1. Übt unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens eine Gemeinde, die aufgrund einer kommunalen Satzung von Besuchern, die sich in der Gemeinde aufhalten (Kurgäste), für die Bereitstellung von Kureinrichtungen (zum Beispiel Kurpark, Kurhaus, Wege) eine 'Kurtaxe' (in Höhe eines bestimmten Betrages pro Aufenthaltstag) erhebt, mit der Bereitstellung der Kureinrichtungen an die Kurgäste gegen Kurtaxe auch dann eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem aus, wenn die Kureinrichtungen ohnehin für jedermann (und daher zum Beispiel auch für nicht kurtaxepflichtige Einwohner oder andere nicht kurtaxepflichtige Personen) frei zugänglich sind?

2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Ist unter den oben genannten Umständen des Ausgangsverfahrens bei der Prüfung, ob die Behandlung der Gemeinde als Nicht-Steuerpflichtige zu 'größeren Wettbewerbsverzerrungen' im Sinne des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem führen würde, der räumlich relevante Markt nur das Gemeindegebiet?"

- 14** Der EuGH hat darauf mit Urteil Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22 (EU:C:2023:580) wie folgt geantwortet:

"Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Bereitstellung von Kureinrichtungen durch eine Gemeinde keine 'Dienstleistung gegen Entgelt' im Sinne dieser Bestimmung darstellt, wenn die Gemeinde von Besuchern, die sich in der Gemeinde aufhalten, aufgrund einer kommunalen Satzung eine Kurtaxe in Höhe eines bestimmten

Betrags pro Aufenthaltstag erhebt, wobei die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Taxe nicht an die Nutzung dieser Einrichtungen, sondern an den Aufenthalt im Gemeindegebiet geknüpft ist und diese Einrichtungen für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind."

Entscheidungsgründe

B.

- 15** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 FGO). Das FG hat es im Ergebnis zutreffend abgelehnt, die geltend gemachten Vorsteuern zum Abzug zuzulassen. Denn die streitigen Eingangsleistungen stehen nicht im Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung im Sinne der § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG), Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.
- 16** I. Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren mit ihrem Hauptantrag mehr begehrt, als sie mit ihrem Klageantrag vor dem FG geltend gemacht hat, fehlt es an einer formellen Beschwer. Eine Erweiterung des Klageantrags ist im Revisionsverfahren unzulässig. Über ein Begehren, das erstmals in der Revisionsinstanz durch Erweiterung des Klageantrags anhängig gemacht wird, ist gerichtlich noch nicht entschieden, so dass es insoweit an einem Gegenstand der revisionsgerichtlichen Nachprüfung fehlt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.04.1974 - IV R 7/71, BFHE 112, 331, BStBl II 1974, 522; vom 21.04.1983 - IV R 217/82, BFHE 138, 292, BStBl II 1983, 532; vom 09.11.1988 - II R 233/81, BFHE 155, 125, BStBl II 1989, 186; vom 12.09.1995 - IX R 78/94, BFHE 178, 549, BStBl II 1996, 16; vom 13.03.2018 - IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824).
- 17** II. Die streitigen Eingangsleistungen stehen nicht im Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung.
- 18** 1. 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. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.
- 19** a) Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL. Danach ist der Steuerpflichtige, der "Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet", zum Vorsteuerabzug berechtigt. Bei richtlinienkonformer Auslegung setzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG voraus, dass der Unternehmer Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19 ff., m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung; vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 10; vom 21.10.2015 - XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 28; vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 14; vom 18.09.2019 - XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, Rz 15).
- 20** b) Ob die Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen, ist dabei nicht nach zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile vom 17.12.2009 - V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, Rz 17; vom 16.01.2014 - V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, Rz 22; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 18.05.2011 - VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, Rz 11; jeweils m.w.N.; BFH-Urteil vom 22.05.2019 - XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, Rz 18). Es stellt eine unionsrechtliche --unabhängig von der Beurteilung nach nationalem Recht zu entscheidende-- Frage dar, ob die Zahlung eines Entgelts als Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen erfolgt (vgl. EuGH-Urteile Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia vom 22.11.2018 - C-295/17, EU:C:2018:942, Rz 68; Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580, Rz 29; BFH-Urteile vom 21.12.2016 - XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, Rz 29; jeweils m.w.N.; vom 13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, Rz 18; vom 22.05.2019 - XI R 20/17 BFH/NV 2019, 1256, Rz 18).
- 21** c) Für eine entgeltliche Leistung muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet (vgl. z.B. EuGH-Urteile Société thermale d'Eugénie-les-Bains vom 18.07.2007 - C-277/05, EU:C:2007:440, Rz 19; Air France-KLM und Hop!-Brit Air vom 23.12.2015 - C-250/14 und C-289/14, EU:C:2015:841, Rz 22; Cesky rozhlas vom 22.06.2016 - C-11/15, EU:C:2016:470, Rz 21; SAWP vom 18.01.2017 - C-37/16, EU:C:2017:22, Rz 25;

Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia vom 22.11.2018 - C-295/17, EU:C:2018:942, Rz 39; Apcoa Parking Danmark vom 20.01.2022 - C-90/20, EU:C:2022:37, Rz 27; Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580, Rz 33; BFH-Urteile vom 21.12.2016 - XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, Rz 16; vom 13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, Rz 16; vom 22.05.2019 - XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, Rz 15). Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 07.07.2005 - V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, unter II.1., Rz 14, m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH; vom 16.01.2014 - V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, Rz 20; vom 22.05.2019 - XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, Rz 16).

- 22** d) Für den Streitfall hat der EuGH mit Urteil Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580 bindend entschieden, dass die Bereitstellung von Kureinrichtungen durch eine Gemeinde keine Leistung gegen Entgelt darstellt, wenn die Gemeinde von Besuchern, die sich in der Gemeinde aufhalten, aufgrund einer kommunalen Satzung eine Kurtaxe in Höhe eines bestimmten Betrags pro Aufenthaltstag erhebt, wobei die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Taxe nicht an die Nutzung dieser Einrichtungen, sondern an den Aufenthalt im Gemeindegebiet geknüpft ist und diese Einrichtungen für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind.
- 23** 2. Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall das Vorliegen einer Leistung der Klägerin an die Kurgäste gegen Entgelt zu verneinen und der Vorsteuerabzug für die streitbefangenen Eingangsleistungen zu versagen.
- 24** 3. Soweit der Klägerin der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen an sich möglicherweise in geringerem Umfang als bisher gewährt zusteht, ist im finanzgerichtlichen Verfahren eine Verböserung (*reformatio in peius*) verboten (vgl. dazu BFH-Urteile vom 22.05.2019 - XI R 1/18, BFHE 264, 529, BStBl II 2020, 132, Rz 49; vom 20.11.2019 - XI R 52/17, BFHE 267, 49, BStBl II 2020, 264, Rz 33, 56; vom 27.05.2020 - XI R 9/19, BFHE 269, 138, BStBl II 2020, 802, Rz 41).
- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 26** 5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Urteil (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de