

Urteil vom 06. December 2023, XI R 33/21

Steuerbare Umsätze, Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug einer Kurgemeinde

ECLI:DE:BFH:2023:U.061223.XIR33.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 1, UStG § 2 Abs 3, UStG § 2b, UStG § 15 Abs 1 S 1, UStG § 15 Abs 4, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 9, EGRL 112/2006 Art 13 Abs 1 UAbs 2, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 174 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 175 Abs 2 UAbs 2, AO § 122 Abs 1, UStG VZ 2011, UStG VZ 2012, UStG VZ 2013, UStG VZ 2014, UStG VZ 2015

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, 29. September 2021, Az: 4 K 118/18

Leitsätze

1. Die Bereitstellung von Kureinrichtungen gegen Kurtaxe ist ein steuerbarer Umsatz gegen Entgelt, wenn die Kureinrichtungen nicht für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind (Bestätigung der Rechtsprechung, Abgrenzung zum Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580 und zum Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.10.2023 - XI R 21/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
2. Falls eine Kurgemeinde bei der Bereitstellung von Kureinrichtungen gegen Kurtaxe auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt, ist sie nur dann als Unternehmerin tätig, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (vgl. BFH-Beschluss vom 15.12.2021 - XI R 30/19, BFHE 275, 414, BStBl II 2022, 577, Rz 37 ff.).
3. Eine Gemeinde unterhält umsatzsteuerrechtlich nur ein einziges Unternehmen, so dass in dem gegenüber der Gemeinde zu erlassenden Umsatzsteuerbescheid alle wirtschaftlichen Tätigkeiten der Gemeinde zu erfassen sind; dazu gehören zum Beispiel auch Umsätze im Bereich der Vermögensverwaltung oder steuerpflichtige Beistandsleistungen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 29.09.2021 - 4 K 118/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, inwieweit Umsatzsteuer, die die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Gemeinde, für Fremdenverkehrswerbung gezahlt hat, als Vorsteuer im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeiten der Gemeinde abziehbar ist oder ob sie anteilig auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten der Gemeinde entfällt.
- 2 Die Klägerin, eine auf einer Insel gelegene Gemeinde mit eigenen Strandabschnitten, unterhält einen Eigenbetrieb Kurverwaltung (Kurbetrieb), der Körperschaftsteuerrechtlich ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) ist. Unternehmensgegenstand des BgA ist gemäß § 1 Abs. 3 der Betriebssatzung die Erfüllung aller mit dem Kurbetrieb verbundenen Aufgaben in der Gemeinde. Zur Finanzierung der Tätigkeit erhebt die Klägerin eine Kurtaxe sowie eine weitere Abgabe (Fremdenverkehrsabgabe beziehungsweise Tourismusabgabe).

- 3 Die Klägerin bezog in den Streitjahren (2011 bis 2015) unter anderem Eingangsleistungen für Fremdenverkehrswerbung. In der Satzung über die Erhebung einer Fremdenverkehrsabgabe vom XX.XX.2008 ist unter anderem ausgeführt:

"§ 1 (Beitragserhebungszweck)

(1) Die Gemeinde [...] ist als Kurort [...] anerkannt. Sie erhebt zur teilweisen Deckung der Aufwendungen der Gemeinde für die Fremdenverkehrswerbung eine laufende Fremdenverkehrsabgabe im Sinne des § 10 Abs. 5 KAG (im Folgenden Beitrag).

(2) Diese Aufwendungen sollen durch den Beitrag zu ... %, durch einen Gemeindeanteil zur Abgeltung des öffentlichen Interesses zu ... % und im Übrigen durch sonstige Einnahmen gedeckt werden.

§ 2 (Beitragssubjekt, Beitragsgegenstand)

(1) Beitragspflichtig sind die natürlichen und juristischen Personen und die teil- oder nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, denen durch den Fremdenverkehr in der Gemeinde [...] unmittelbar und/oder mittelbar wirtschaftliche Vorteile geboten werden. Wirtschaftliche Vorteile aus dem Fremdenverkehr sind denjenigen geboten, die im Rahmen selbständiger Erwerbstätigkeit im Gemeindegebiet entgeltliche Leistungen anbieten, sei es direkt gegenüber Touristen (unmittelbarer Vorteil), sei es gegenüber denjenigen, die ihrerseits direkt Leistungen gegenüber Touristen anbieten (mittelbarer Vorteil).

..."

- 4 Durch eine zum 01.01.2015 in Kraft getretene Satzungsänderung hat die Gemeinde den Anteil des öffentlichen Interesses von ... % auf ... % herabgesetzt und die Beitragsdeckungsquote von ... % auf ... % heraufgesetzt.
- 5 Das Aufkommen aus der Fremdenverkehrsabgabe stellt die Gemeinde dem Kurbetrieb zur Verfügung, welcher die Zahlungen als Betriebseinnahme verbucht. Die quotale gekürzten Werbeaufwendungen beziehen sich inhaltlich unter anderem auf Weitere Einnahmen erzielt der Kurbetrieb unter anderem aus der Kurtaxe, den Parkplatzgebühren, der Strandkorbvermietung, den Hafen- und Kaigebühren, dem Gastgeberverzeichnis, durch Veranstaltungen und die Der Kurbetrieb erzielt aus seiner Tätigkeit Gewinne.
- 6 Die Satzung der Klägerin für die Kurtaxe (Kurabgabe) vom XX.XX.2013 sieht vor, dass die Gemeinde zur Deckung eines bestimmten Prozentsatzes des Aufwands für die Herstellung, Verwaltung und Unterhaltung der zu Kur- und Erholungszwecken bereitgestellten öffentlichen Einrichtungen eine Kurabgabe erhebt; die Gemeinde trägt den Aufwand auch insoweit zu einem bestimmten Anteil aus allgemeinen Deckungsmitteln (Gemeindeanteil). Für die Benutzung von Einrichtungen und für Veranstaltungen, die besondere Aufwendungen erfordern, kann daneben ein besonderes Entgelt erhoben werden.
- 7 Kurabgabepflichtig sind alle ortsfremden Personen, die sich im Erhebungsgebiet aufhalten, ohne dort ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort zu haben, und die die Möglichkeit zur Nutzung der Kur- und Erholungseinrichtungen haben. Die Kurabgabe ist unabhängig davon zu zahlen, ob und in welchem Umfang die Einrichtungen genutzt werden.
- 8 An Personen, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Erhebungsgebiet haben, sowie an die nach der Satzung von der Kurabgabe befreiten Personen können Einwohnerkarten durch die Kurverwaltung ausgegeben werden; diese sind als Berechtigungsnachweis bei jeder Strandbenutzung mitzuführen und bei Kontrollen dem Aufsichtspersonal vorzuzeigen.
- 9 Die Kurabgabe in Höhe eines in der Satzung festgelegten Betrages, der unter weiteren Voraussetzungen ermäßigt werden kann, entsteht im Regelfall mit der Ankunft im Erhebungsgebiet und ist unmittelbar nach der Ankunft des Kurabgabepflichtigen an den Beherbergungsbetrieb zu entrichten.
- 10 Der Kurabgabepflichtige erhält nach Zahlung der Kurabgabe vom Beherbergungsbetrieb eine Gästekarte. Diese ist auf Verlangen des Aufsichtspersonals vorzuzeigen. Sie gilt für die Dauer eines ununterbrochenen Aufenthalts.
- 11 Jahresgästekarten, für die eine höhere Kurabgabe anfällt, gelten für das gesamte Kalenderjahr und werden (ebenso wie die kostenlosen Einwohnerkarten) von der Kurverwaltung ausgegeben.

- 12** Daneben existiert eine erhöhte Tageskurabgabe, die von jedem, der bei der Kontrolle keine gültige Gästekarte oder Einwohnerkarte vorweisen kann (Tagesgast), an die Kontrolleure der Kurverwaltung zu entrichten ist.
- 13** Die für die Fremdenverkehrswerbung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zog die Klägerin in der Annahme, dass sie mit ihrem Kurbetrieb gegen Kurabgabe wirtschaftlich tätig sei, weil die Kurabgabe Entgelt für die Bereitstellung der Kureinrichtungen sei, in vollem Umfang als Vorsteuer ab.
- 14** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) führte bei der Kurverwaltung eine Außenprüfung für die Streitjahre durch. Im Prüfungsbericht ist unter anderem festgehalten, dass die Klägerin im Rahmen ihres BgA unternehmerisch und damit wirtschaftlich tätig sei. Daneben sei sie auch nichtwirtschaftlich tätig. Der Prüfer vertrat weiter die Auffassung, ein Teil der Kosten für die Fremdenverkehrswerbung entfalle auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten der Klägerin, da von der Werbung auch die Gemeinde als solche profitiere. Folglich sei der Vorsteuerabzug nicht in vollem Umfang zulässig. Für einen anteiligen Vorsteuerabzug sei als Aufteilungsschlüssel (ähnlich einem Umsatzschlüssel) das Verhältnis der Einnahmen aus der Fremdenverkehrsabgabe zur Summe der Fremdenverkehrsabgabe und der Kurabgabe sachgerecht. ...
- 15** Das FA folgte der Rechtsauffassung des Prüfers und setzte aufgrund der Kürzung des Vorsteuerabzugs die Umsatzsteuer in den nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Umsatzsteuerbescheiden für die Streitjahre vom 18.04.2017 entsprechend höher fest. Inhaltsadressatin der Bescheide ist die "Kurverwaltung ..." [Name der Klägerin].
- 16** Über den Einspruch der "Kurverwaltung ..." [Name der Klägerin] vom 17.05.2017, mit dem sie unter anderem geltend machte, die Vorsteuerkürzung sei nicht gerechtfertigt, weil der Kurbetrieb mit Gewinn arbeite und der Kurbetrieb mit den bezogenen Werbeleistungen ausschließlich eigene unternehmerische Zwecke verfolge, entschied das FA zunächst nicht.
- 17** Am 10.07.2018 erhob die Klägerin "für den" BgA "Kurverwaltung" Untätigkeitsklage gemäß § 46 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 18** Mit Einspruchsentscheidung vom 08.08.2018 wies das FA den Einspruch der "Klägerin - Kurverwaltung" als unbegründet zurück. Es nahm an, die Vorsteuerkürzung entsprechend § 15 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sei rechtmäßig. Es bestehe ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Ausgaben für die Fremdenverkehrswerbung und der Erhebung der Fremdenverkehrsabgabe. Der Kurbetrieb erstelle und versende die entsprechenden Abgabenbescheide und vereinnahme die Abgaben direkt. Im Gegenzug trage er alle Aufwendungen für die Fremdenverkehrswerbung und mache diese als Betriebsausgaben geltend. Die Werbung beschränke sich auch inhaltlich nicht allein auf Ortsfremde. Sie beziehe auch Veranstaltungen und Leistungen von ortsansässigen Personen ein. Satzungsinhalt und Art der Werbung sprächen daher für einen nichtwirtschaftlichen Teil der bezogenen Werbung, der nicht als Vorsteuer abziehbar sei. Auch der Höhe nach sei die Kürzung nicht zu beanstanden.
- 19** Die Klägerin machte daraufhin geltend, im Streitfall bestehe ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der Eingangsleistungen (Werbung) zur wirtschaftlichen Tätigkeit des Kurbetriebs. Eine Werbung für öffentliche Zwecke lasse sich den Werbemedien nicht entnehmen. Die vom Kurbetrieb betriebenen touristischen Einrichtungen seien von den Kurgästen nur entgeltlich nutzbar. Der Kurbetrieb erziele Gewinne, so dass die Werbeaufwendungen (ungeachtet des Aufkommens aus der Fremdenverkehrsabgabe) vollständig durch Entgelte für steuerpflichtige Umsätze finanziert würden. Dass die Schuldner des Fremdenverkehrsbeitrages (ortsansässige Unternehmer) von der Werbung des Kurbetriebs gewisse Vorteile hätten und deshalb von der Gemeinde zu einer hoheitlichen Abgabe herangezogen würden, beseitige den direkten und unmittelbaren Zusammenhang der bezogenen Eingangsleistungen zum Unternehmen der Klägerin nicht. Entsprechendes gelte für das in der Abgabensatzung niedergelegte öffentliche Interesse, welches allenfalls auf reflexartige, aber nicht durch den Bezug der Eingangsleistungen (mit-)intendierte öffentliche Vorteile abstelle.
- 20** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Die Klage sei unabhängig von den Voraussetzungen des § 46 FGO mit Erlass der Einspruchsentscheidung in die Zulässigkeit hineingewachsen. Die Klage sei auch begründet. Die Werbeleistungen seien in vollem Umfang für das Unternehmen des Kurbetriebs bezogen worden. Der Kurbetrieb sei unternehmerisch tätig, weil er wettbewerbs- und profitorientiert arbeite und seine Leistungen gegen Entgelt erbringe. Die Klägerin sei deshalb zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, soweit sie die Werbeleistungen ausschließlich für wirtschaftliche Tätigkeiten des Kurbetriebs verwendet habe. Das sei vollumfänglich der Fall, weil die Werbeleistungen zu 100 % im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen

Ausgangsumsätzen "des BgA" stehen. Eine Vorsteuerkürzung entsprechend den Grundsätzen gemäß § 15 Abs. 4 UStG sei nicht gerechtfertigt; denn die Werbeleistungen seien nicht anteilig für öffentliche Zwecke der Gemeinde bezogen worden. Eine anteilige Verwendung ergebe sich insbesondere nicht aus dem in den Satzungen niedergelegten Gemeindeanteil zur Abgeltung des öffentlichen Interesses. Die Zuweisung des gemeindlichen Aufkommens aus der Fremdenverkehrsabgabe an den Kurbetrieb rechtfertige unter den hier realisierten Bedingungen keine andere Beurteilung. Die aus der Mitfinanzierung der Werbeaktivitäten des Kurbetriebs durch eine auch im "öffentlichen Interesse" erhobene Kommunalabgabe resultierende Indizwirkung sei unschädlich. Auch die satzungsmäßige Quotierung eines öffentlichen Anteils an der Finanzierung der Tourismuswerbung sei zwar ein auffälliger Umstand. Richtig sei auch, dass eine positive touristische Entwicklung wohlstands- und entwicklungsfördernde Effekte für die Gemeinde habe. Dieser Vorteil sei aber nicht mehr als ein Reflex aus der eigenständigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Kurbetriebs. Der mittelbare Vorteil der Gemeinde sei im Verhältnis zum konkreten unternehmerischen Bedarf ihres Kurbetriebs als "nebensächlich" einzustufen und rechtfertige deshalb keine Vorsteuerkürzung.

- 21 Bei dieser Würdigung hat das FG berücksichtigt, dass der Kurbetrieb nicht in erster Linie zuschussfinanziert sei, sondern mit seiner unternehmerischen Tätigkeit Gewinne erziele. Eine Werbung für den Allgemeingebrauch gewidmete oder sonst kostenlose Einrichtungen beziehungsweise Leistungen sei nicht ersichtlich und werde vom FA auch nicht konkret geltend gemacht. Der gemeindliche Finanzierungsanteil "zur Abgeltung des öffentlichen Interesses" sei außerdem nach Landesrecht erforderlich, weil nach dem insoweit geltenden Äquivalenzprinzip die Höhe der Fremdenverkehrsabgabe die individuellen Vorteile nicht übersteigen dürfe und umgekehrt etwaige Vorteile der Gemeinde selbst angemessen in Rechnung zu stellen seien. Daraus könne aber nicht automatisch abgeleitet werden, dass dieser (mittelbar) auch für nichtwirtschaftliche Zwecke der Gemeinde geleistet werde. Eine Saldierung mit gegenläufigen (weiteren) Umsatzsteueransprüchen des FA aus der Überlassung des Abgabenaufkommens an den Kurbetrieb sei ebenfalls nicht vorzunehmen.
- 22 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es seine Rechtsauffassung weiterverfolgt.
- 23 Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 24 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 25 Sie verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.
- 26 Nach Ergehen des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580 trägt das FA vor, nach Aktenlage habe die Klägerin in den Streitjahren Kurabgaben in Höhe von ... Euro vereinnahmt, die die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage im Streitzeitraum erhöht hätten. Die Höhe der Kurabgabe, die die Klägerin von Besuchern satzungsgemäß pro Aufenthaltstag erhob und nicht an die tatsächliche Nutzung einer Kureinrichtung geknüpft war, sei ihm, dem FA, nicht bekannt. Ein Vorsteuerabzug für hiermit zusammenhängende Eingangsleistungen sei nicht zu gewähren. Lediglich der Anteil des Kurbeitrages, der auf die tatsächliche Benutzung von Kur- und Erholungseinrichtungen entfalle, stelle nach der Rechtsprechung des EuGH ein Entgelt dar. Für hiermit zusammenhängende Eingangsleistungen sei ein Vorsteuerabzug denkbar.
- 27 Die Klägerin will das EuGH-Urteil Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580 "differenziert sehen" und im Ergebnis nicht auf sich angewendet wissen. Die Kurabgabe werde von den Kurgästen nicht für den Aufenthalt gezahlt, sondern für den Besuch der Kureinrichtungen. Die Bemessung der Höhe der Kurtaxe erfolge nach dem erforderlichen finanziellen Aufwand für die Kureinrichtungen. Dies gelte auch für Ferienhaus-Besitzer, die die Jahres-Kurtaxe zahlen. Auch die Einräumung einer Nutzungsmöglichkeit sei eine Leistung.
- 28 Beide Beteiligte haben auf entsprechende Frage des Senats in der mündlichen Verhandlung mitgeteilt, dass in den Streitjahren nur ein BgA der Klägerin existiert hat. Weitere Umsätze der Klägerin, die nicht im angefochtenen Bescheid erfasst sind, seien nicht bekannt.

Entscheidungsgründe

II.

- 29 Die Revision ist begründet; sie führt aus anderen als den geltend gemachten Gründen zur Aufhebung der

Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

- 30** 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.
- 31** a) Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (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 daher 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. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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).
- 32** b) Ob die Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen, ist 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 --UR-- 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).
- 33** 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., 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).
- 34** d) Als Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL ist auch eine Leistungsbereitschaft zu würdigen, so dass es auf den Umfang der Inanspruchnahme der Leistung nicht ankommt (vgl. EuGH-Urteile Air France-KLM und Hop!-Brit Air vom 23.12.2015 - C-250/14 und C-289/14, EU:C:2015:841, Rz 28; Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia vom 22.11.2018 - C-295/17, EU:C:2018:942, Rz 40; Marcandi vom 05.07.2018 - C-544/16, EU:C:2018:540, Rz 32; UniCredit Leasing vom 03.07.2019 - C-242/18, EU:C:2019:558, Rz 74; BFH-Urteile vom 02.08.2018 - V R 37/17, BFHE 263, 63, Rz 17; vom 18.12.2019 - XI R 21/18, BFHE 267, 560, BStBl II 2020, 723, Rz 46).
- 35** 2. Soweit in Bezug auf den im Bescheid erfassten "Kurbetrieb" zwischen den Beteiligten nach Ergehen des EuGH-Urteils Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580 Streit darüber entstanden ist, ob diese Voraussetzungen bei der Überlassung von Kureinrichtungen gegen Kurtaxe durch die Klägerin vorliegen, teilt der

Senat trotz des EuGH-Urteils Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580 die Einschätzung des FG, dass dies aufgrund der festgestellten Tatsachen (weit überwiegend, s. unten II.3.) der Fall ist.

- 36** a) Der BFH ging vor Ergehen des EuGH-Urteils Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580 in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine Gemeinde mit der Bereitstellung von Kureinrichtungen gegen Kurtaxe steuerbare Umsätze ausführt (vgl. BFH-Urteile vom 01.10.1981 - V R 34/76, UR 1982, 32, unter II.1.; vom 18.08.1988 - V R 18/83, BFHE 154, 269, BStBl II 1988, 971, unter II.1.; vom 26.04.1990 - V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799, unter II.; vom 03.08.2017 - V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 22). Auf die Bereitstellung von Kureinrichtungen gegen Kurtaxe ist der ermäßigte Steuersatz anzuwenden (§ 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 2 UStG).
- 37** b) Daran hält der Senat für die hier vorliegende Fallgruppe, dass die Kurtaxe für die Nutzung von Kureinrichtungen gezahlt wird, die nicht für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind, ausdrücklich fest (Bestätigung der Rechtsprechung, vgl. zur Abgrenzung BFH-Urteil vom 18.10.2023 - XI R 21/23 (XI R 30/19), BFHE 283, 110). Der Einwand des FA, dass die Kurtaxe satzungsgemäß pro Aufenthaltstag erhoben werde und nicht an die tatsächliche Nutzung einer Kureinrichtung geknüpft sei, führt zu keiner anderen Beurteilung.
- 38** aa) Der EuGH hat zwar im Urteil Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580 entschieden, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL dahin auszulegen ist, 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 Betrages 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. Der erkennende Senat ist dieser Beurteilung im BFH-Urteil vom 18.10.2023 - XI R 21/23 (XI R 30/19) gefolgt.
- 39** bb) Entscheidend hierfür ist allerdings nicht, wie das FA meint, dass die Zahlung der Kurtaxe an den Aufenthalt im Gemeindegebiet geknüpft ist (vgl. EuGH-Urteil Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580, Rz 38), sondern dass die Kurtaxeschuldner keine anderen Vorteile haben als Personen, die diese Kureinrichtungen benutzen und nicht kurtaxepflichtig sind (vgl. EuGH-Urteil Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580, Rz 39). Denn soweit der EuGH den vorlegenden Senat darauf hingewiesen hat, dass aus seiner Sicht die Zahlung der Kurtaxe nur an den Aufenthalt im Gemeindegebiet geknüpft sei und nicht an die Möglichkeit zur Nutzung von Kureinrichtungen, trifft dies nach nationalem Recht nicht zu.
- 40** (1) Gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, der auf einer klaren Trennung der Aufgaben zwischen den nationalen Gerichten und dem EuGH beruht, ist der EuGH befugt, sich auf der Grundlage des ihm vom nationalen Gericht unterbreiteten Sachverhalts zur Auslegung oder zur Gültigkeit einer Unionsvorschrift zu äußern; dagegen ist das nationale Gericht für die Tatsachenwürdigung und die Auslegung des nationalen Rechts zuständig (ständige Rechtsprechung des EuGH, vgl. z.B. Urteile Firma Z vom 11.03.2021 - C-802/19, EU:C:2021:195, Rz 37; DuoDecad vom 16.06.2022 - C-596/20, EU:C:2022:474, Rz 37 f.; Osteopathie Van Hauwermeiren vom 05.10.2023 - C-355/22, EU:C:2023:737, Rz 23). Daher wird in den Empfehlungen an die nationalen Gerichte bezüglich der Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen (Amtsblatt der Europäischen Union 2019, Nr. C 380, 1) unter anderem darauf hingewiesen, dass der EuGH das Unionsrecht nicht selbst auf den Rechtsstreit anwendet.
- 41** (2) Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes schützt an sich zum Beispiel das Recht des Einzelnen auf freien Zugang zum Strand zum Spaziergehen, Baden und Wattwandern als Ausprägung der allgemeinen Handlungsfreiheit (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 13.09.2017 - 10 C 7.16, BVerwGE 159, 337, Leitsatz 2 und Rz 37).
- 42** (3) Die Kurtaxe ist als Beitrag zu den Sondervorteilen gestaltet, die den Kurgästen durch die besonderen Einrichtungen der Gemeinde für Kurzwecke, insbesondere zur Erhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der Kurgäste, zugänglich gemacht werden, wobei es zulässig ist, sie von der Möglichkeit der Benutzung der Kureinrichtungen abhängig zu machen (vgl. BVerwG-Beschluss vom 17.03.1964 - VII B 111.61, Buchholz 401.63 Kurtaxe Nr 1, unter III.1.; BVerwG-Urteil vom 27.09.2000 - 11 CN 1.00, Buchholz 401.63 Kur- und Fremdenverkehrsabgabe Nr 8, Rz 28). Aus dem Eigentum an einer Zweitwohnung im Kurgebiet kann die widerlegliche Vermutung hergeleitet werden, der Eigentümer benutze die Wohnung für eigene Kurzwecke und Erholungszwecke (BVerwG-Beschlüsse vom 21.06.1976 - VII B 124, 125.75, Buchholz 401.63 Kurabgabe Nr 2; vom 21.06.1976 - VII B 126.75, Buchholz 401.63 Kurabgabe Nr 3; vom 04.01.1980 - 7 B 252.79, Buchholz 401.63 Kurabgabe Nr 4). Ortsfremde, die sich als Tagesgäste in dem als Kurort anerkannten Gebiet aufhalten, können

ebenfalls zur Zahlung eines Kurbeitrages herangezogen werden (BVerwG-Urteil vom 27.09.2000 - 11 CN 1.00, Buchholz 401.63 Kur- und Fremdenverkehrsabgabe Nr 8, Rz 29). Die Freistellung der Gemeindebewohner von der Kurabgabepflicht ist dadurch gerechtfertigt, dass sie zum Steueraufkommen der Gemeinde aus der Einkommen- und Gewerbesteuer beitragen (BVerwG-Urteil vom 26.07.1979 - VII C 53.77, BVerwGE 58, 230, unter 5., Rz 46, m.w.N.).

- 43** (4) Die Kurtaxe ist danach zwar durchaus, wie der EuGH angenommen hat, von Ortsfremden für den Aufenthalt in dem als Kurort anerkannten Gebiet zu entrichten (BVerwG-Urteil vom 27.09.2000 - 11 CN 1.00, Buchholz 401.63 Kur- und Fremdenverkehrsabgabe Nr 8, Rz 29). Die Berechtigung einer Gemeinde zur Erhebung und die Pflicht des Schuldners zur Zahlung knüpft aber, was der EuGH mangels Kenntnis des nationalen Rechts nicht berücksichtigen konnte, zusätzlich an die Existenz von Einrichtungen der Gemeinde für Kurzwecke an, für die die Möglichkeit zur Nutzung besteht: Der Abgabenerhebung liegt die typisierende Betrachtungsweise zugrunde, dass Ortsfremde regelmäßig auch deswegen in den Kurort kommen, um die dortigen Kureinrichtungen zu nutzen, und der Gast aufgrund seines Aufenthalts im Kurort von den dortigen Kureinrichtungen einen Vorteil hat (vgl. BVerwG-Urteil vom 27.09.2000 - 11 CN 1.00, Buchholz 401.63 Kur- und Fremdenverkehrsabgabe Nr 8, Rz 33). Für die Beurteilung der Beitragspflicht darf vom typischen Kurgast beziehungsweise der ihn begleitenden Person ausgegangen und diese --ebenso typisierend-- vom ortsfremden Arbeitnehmer oder Auszubildenden abgegrenzt werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 19.05.2008 - 1 BvR 3269/07, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungs-Report 2008, 723, Rz 14 f.).
- 44** (5) Dem Ortsfremden, der sich zu Erholungszwecken in einem Kurort aufhält, muss dementsprechend nach nationalem Recht ein Vorteil vermittelt werden, der die Beitragserhebung auch unter dem Gesichtspunkt der Abgabengerechtigkeit rechtfertigt (BVerwG-Beschluss vom 15.04.2008 - 9 B 66.07, Buchholz 401.63 Kur- und Fremdenverkehrsabgabe Nr 9, Rz 7). Dieser Vorteil ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht grundsätzlich verbrauchsfähig. Die vom Senat im Rahmen der Vorlagefrage 1 (Beschluss vom 15.12.2021 - XI R 30/19, BFHE 275, 414, BStBl II 2022, 577) gesehene und vom EuGH im Urteil Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580 bestätigte Ausnahme hiervon besteht folglich nur dann, wenn die Kureinrichtungen für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind und daher kein Vorteil besteht.
- 45** cc) Dass die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für eine dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet (vgl. dazu EuGH-Urteil Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580, Rz 33, m.w.N.), ist bei der Bereitstellung von Kureinrichtungen gegen Kurtaxe ebenfalls gewährleistet; denn die Differenzierung zwischen Beitragspflichtigen und Nichtbeitragspflichtigen muss nach Maßgabe des mit dem Beitrag abgegoltenen Vorteils vorgenommen werden und die Beiträge müssen im Verhältnis der Beitragspflichtigen zueinander grundsätzlich vorteilsgerecht bemessen werden (vgl. BVerwG-Beschluss vom 14.06.2021 - 9 B 47.20, juris, Rz 3).
- 46** c) Im Rahmen der unionsrechtskonformen Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. ist für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit ferner erforderlich, dass die Klägerin ihre Leistungen gegen Entgelt als Steuerpflichtige erbracht hat. Bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts wie der Klägerin setzt dies wegen Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL sowie zukünftig § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG unter anderem voraus, dass ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, falls sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt (vgl. BFH-Urteil vom 03.08.2017 - V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 23 ff.; BFH-Beschluss vom 15.12.2021 - XI R 30/19, BFHE 275, 414, BStBl II 2022, 577, Rz 37 ff.).
- 47** d) Gemessen daran ist die Annahme des FG, die Klägerin sei mit ihrem Kurbetrieb als Steuerpflichtige wirtschaftlich tätig, nicht zu beanstanden.
- 48** aa) Das FG ist von den unter b genannten Rechtsgrundsätzen ausgegangen und hat in Rz 21 der Vorentscheidung den Streitfall dahingehend gewürdigt, dass die Klägerin nach diesen Grundsätzen Leistungen gegen Entgelt als Unternehmerin erbringt und damit wirtschaftlich tätig ist.
- 49** bb) Diese tatsächliche Würdigung ist aufgrund der festgestellten Tatsachen sowie aufgrund des in der Region bestehenden Wettbewerbs möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 50** cc) Das EuGH-Urteil Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580 ändert --entgegen der Auffassung des FA-- am Vorliegen von Leistungen gegen Entgelt nichts, da nach der Satzung der Klägerin die Kureinrichtungen nicht von jedermann frei und unentgeltlich genutzt werden können. Eine Nutzung der Kureinrichtungen ohne Berechtigungsnachweis führt zur Kurtaxepflicht als Tagesgast.

- 51** dd) Dass die Leistungen an die Tagesgäste von der Klägerin teilweise unbeabsichtigt erbracht werden, weil sie erst aufgrund von Ermittlungen der Kontrolleure festgestellt werden, ist für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin unerheblich (vgl. EuGH-Urteil Fluvius Antwerpen vom 27.04.2023 - C-677/21, EU:C:2023:348).
- 52** e) Soweit im Einzelfall zweifelhaft sein kann, ob eine dauerdefizitäre Tätigkeit einer Gemeinde nichtwirtschaftlich ist, wenn sich die Gemeinde nicht wie ein typischer Unternehmer verhält (vgl. BFH-Beschluss vom 15.12.2021 - XI R 30/19, BFHE 275, 414, BStBl II 2022, 577, Rz 34; BFH-Urteil vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 53; EuGH-Urteile Gmina L. vom 30.03.2023 - C-616/21, EU:C:2023:280, Rz 43 und 47; Gmina O. vom 30.03.2023 - C-612/21, EU:C:2023:279, Rz 35 und 38), kommt es darauf im Streitfall nicht an.
- 53** aa) Dies folgt an sich schon daraus, dass keine dauerdefizitäre Tätigkeit der Klägerin vorliegt; denn sie erwirtschaftet mit dem Kurbetrieb Gewinne.
- 54** bb) Unabhängig davon verhält sich eine Kurgemeinde wie die Klägerin mit der Bereitstellung von Kureinrichtungen gegen Entgelt marktüblich. Sie wird damit wie eine typische Unternehmerin tätig, die die Möglichkeit zur Nutzung touristischer Einrichtungen (wie zum Beispiel Strandkörbe, Touristen-Attraktionen oder Sehenswürdigkeiten), Sport- oder Freizeiteinrichtungen (wie zum Beispiel ein Schwimmbad, ein Strandbad oder Parkplätze) gegen Entgelt (Beitrag, Nutzungsgebühr oder Eintritt) zur Verfügung stellt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18.10.2023 - XI B 41/23 (AdV), BFH/NV 2024, 179; BFH-Urteile vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 47 und 55; vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342; zur Abgrenzung s. BFH-Beschluss vom 22.06.2022 - XI R 35/19, BFH/NV 2023, 39).
- 55** 3. Nicht beachtet hat das FG allerdings, dass zumindest die unentgeltliche Überlassung von Kureinrichtungen an Einwohner (der Klägerin und gegebenenfalls von Nachbargemeinden) eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit ist.
- 56** a) Nach dem Inhalt der Kurtaxe-Satzung der Klägerin, auf die das FG Bezug genommen hat, und nach den Erörterungen des Senats mit den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin ihre Kureinrichtungen unentgeltlich an Einwohner und befreite Personen überlassen und zu diesem Zweck Einwohnerkarten ausgegeben, die zur unentgeltlichen Nutzung der Kureinrichtungen berechtigen. Daneben erscheint es zumindest theoretisch denkbar, dass Kureinrichtungen auch von der Gemeinde selbst (für hoheitliche Zwecke oder Ähnliches) genutzt werden. Tatsächliche Feststellungen des FG dazu fehlen.
- 57** b) Zumindest die bestehende unentgeltliche Überlassung von Kureinrichtungen ist als unentgeltliche Tätigkeit nichtwirtschaftlich (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 46 und 48, betreffend Busparkplatz; BFH-Beschluss vom 22.06.2022 - XI R 35/19, BFH/NV 2023, 39, Rz 16 f., 18 f., betreffend Schwimmbad). Der Klägerin steht daher mangels Leistungsbezug für ihr Unternehmen insoweit (anteilig) kein Recht auf Vorsteuerabzug zu. Der Ansatz einer unentgeltlichen Wertabgabe in den nichtwirtschaftlichen Bereich der Klägerin scheidet hingegen aus (vgl. BFH-Beschluss vom 22.11.2022 - XI R 17/20, BFHE 279, 264, BStBl II 2023, 601, Rz 2 f., Fall D; EuGH-Urteil Finanzamt T vom 01.12.2022 - C-269/20, EU:C:2022:944, Leitsatz 2 und Rz 57 f.; vgl. auch zur Nichtanwendbarkeit des § 10 Abs. 5 UStG BFH-Urteil vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 69 ff.).
- 58** 4. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 59** a) Unklar ist bereits, ob das FA mit dem angefochtenen Bescheid das gesamte Unternehmen der Klägerin besteuern will und besteuert hat.
- 60** aa) Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ist --unzutreffend-- gegenüber dem Kurbetrieb ergangen. Daraus könnte zwar, was das FG abschließend zu würdigen hat, im Wege der Auslegung der Schluss gezogen werden, dass das FA die Klägerin als Steuersubjekt heranziehen wollte (vgl. zur Körperschaftsteuer BFH-Urteil vom 10.12.2019 - I R 24/17, BFHE 267, 354, BStBl II 2022, 815, Rz 10). Allerdings ergibt sich daraus jedenfalls auch, dass das FA als Unternehmen nur den BgA und nicht das gesamte Unternehmen der Klägerin --das heißt die juristische Person des öffentlichen Rechts als Ganzes mit all ihren Umsätzen-- zur Umsatzsteuer herangezogen hat (vgl. zur Körperschaftsteuer BFH-Urteile vom 13.04.2021 - I R 2/19, BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 12; vom 15.03.2023 - I R 49/20, BFH/NV 2023, 962, Rz 10). Der BgA erfüllt nach seiner Betriebssatzung nur alle mit dem Kurbetrieb verbundenen Aufgaben in der Gemeinde.
- 61** bb) Im Gegensatz zu diesem Vorgehen des FA unterhält eine Gemeinde umsatzsteuerrechtlich nur ein einziges Unternehmen, so dass in dem gegenüber einer Gemeinde zu erlassenden Umsatzsteuerbescheid alle

wirtschaftlichen Tätigkeiten der Gemeinde zu erfassen sind (vgl. bereits zur früheren, national geprägten Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. BFH-Urteil vom 18.08.1988 - V R 194/83, BFHE 154, 274, BStBl II 1988, 932, unter II.2.; ähnlich Abschn. 2.11 Abs. 2 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Dies gilt im Rahmen der unionsrechtlich geprägten, richtlinienkonformen Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. (vgl. dazu allgemein BFH-Urteile vom 27.02.2003 - V R 78/01, BFHE 201, 554, BStBl II 2004, 431; vom 20.08.2009 - V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863; vom 17.03.2010 - XI R 17/08, BFHE 230, 466, BStBl II 2017, 828; vom 03.03.2011 - V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74; vom 14.03.2012 - XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667) weiter. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist unter den Voraussetzungen der Art. 9 und 13 MwStSystRL mit all ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten umsatzsteuerpflichtig. Deshalb sind zum Beispiel nicht nur die Umsätze des BgA, sondern auch Umsätze im Bereich der Vermögensverwaltung zu erfassen (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010 - V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863). Gleiches gilt zum Beispiel für mögliche steuerpflichtige Beistandsleistungen der Klägerin (vgl. BFH-Urteil vom 10.11.2011 - V R 41/10, BFHE 235, 554, BStBl II 2017, 869, Rz 26).

- 62** cc) Ob dies vorliegend beachtet worden ist, hat das FG nicht geprüft. Es kann aufgrund der tatsächlichen Feststellungen nicht beurteilt werden, ob die Gemeinde in den Streitjahren weitere der Umsatzsteuer unterliegende, im Bescheid gegen den BgA bisher nicht erfasste wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt hat, für die Ausgangsumsätze und Eingangsumsätze nachzuerfassen sind. Das FG hat deshalb zunächst festzustellen, welche wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Art. 9, 13 MwStSystRL die Gemeinde ausgeübt hat und ob diese im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid berücksichtigt worden sind.
- 63** dd) Soweit der Mitteilung der Beteiligten an den Senat, weitere Umsätze seien ihnen nicht bekannt, der Nichtanwendungserlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) in Bezug auf § 2 Abs. 3 UStG a.F. (vgl. BMF-Schreiben vom 27.07.2017, BStBl I 2017, 1239) zugrunde liegen sollte, ist das FG daran nicht gebunden, da es sich um eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung handelt (vgl. zur fehlenden Bindungswirkung allgemein Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 107; BFH-Urteil vom 20.11.2019 - XI R 52/17, BFHE 267, 49, BStBl II 2020, 264, Rz 31; BFH-Beschluss vom 24.05.2023 - XI R 34/21, BFHE 280, 408, Rz 22).
- 64** b) Im Hinblick auf die unentgeltliche Überlassung von Kureinrichtungen an Einwohner et cetera wird das FG festzustellen haben, welchen Umfang diese nichtwirtschaftliche Tätigkeit der Klägerin in den Streitjahren hatte. Auch ist der Frage nachzugehen, ob die Gemeinde selbst Kureinrichtungen für hoheitliche Zwecke oder Ähnliches nutzt. Weiter wird das FG zu prüfen haben, welche Vorsteueraufteilung analog § 15 Abs. 4 UStG dadurch erforderlich wird (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 46 ff.). Die in der Kurtaxesatzung genannten Prozentsätze könnten hierfür einen gewissen Anhalt bieten, sofern in ihnen zum Ausdruck kommt, welcher Teil der (Kosten der) Kureinrichtungen der Gemeinde selbst und ihren Einwohnern zugutekommt.
- 65** c) Zu der zwischen den Beteiligten vorrangig streitigen Frage, inwieweit die Fremdenverkehrsabgabe bei der Vorsteueraufteilung analog § 15 Abs. 4 UStG (s. oben unter II.4.b) ebenfalls zu berücksichtigen sein könnte, weist der Senat auf folgende Erwägungen hin:
- 66** aa) Nach der Rechtsprechung des BFH können zwar bei der Anwendung eines Umsatzschlüssels zu dem im Rahmen der Schätzung maßgeblichen "Gesamtumsatz" auch Zuschüsse oder Ähnliches gehören, soweit sie den Umfang der nicht steuerbaren (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeit eines Unternehmers widerspiegeln (vgl. BFH-Urteile vom 16.09.2015 - XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252, Rz 38; vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 52, m.w.N.). Dies soll gewährleisten, dass der Abzug der Vorsteuer nur für den Teil erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt (vgl. EuGH-Urteil Balgarska natsionalna televizija vom 16.09.2021 - C-21/20, EU:C:2021:743, Rz 55, m.w.N.).
- 67** bb) Werden jedoch Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe ausschließlich für die Zwecke besteufter Umsätze verwendet, ist die Art ihrer Finanzierung für die Feststellung, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ohne Belang (EuGH-Urteil Balgarska natsionalna televizija vom 16.09.2021 - C-21/20, EU:C:2021:743, Rz 52). Vorteile Dritter, die nebensächlich sind, bleiben ebenfalls außer Betracht, wenn die bezogenen Eingangsleistungen nicht über das hinausgehen, was erforderlich/unerlässlich war, um den eigenen unternehmerischen Zweck zu erfüllen (vgl. dazu und zur Abgrenzung BFH-Urteile vom 16.12.2020 - XI R 26/20 (XI R 28/17), BFHE 272, 240; vom 15.02.2023 - XI R 24/22 (XI R 22/18), BFHE 280, 336, BStBl II 2023, 940).
- 68** cc) Diese Grundsätze hat das FG aus Sicht des Senats in Rz 29 der Vorentscheidung bei der Beurteilung des Streitfalls in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise beachtet. Die mit der Fremdenverkehrswerbung verbundenen Vorteile der Dritten (Fremdenverkehrsabgabepflichtigen) hat es für nebensächlich erachtet. Vorteile

der Gemeinde in ihrem nichtwirtschaftlichen Bereich hat es verneint. Beide Einschätzungen kann es allerdings, sofern es im Rahmen der erneuten Verhandlung und Entscheidung und der weiteren Sachverhaltsaufklärung Anhaltspunkte für eine andere Beurteilung sieht, aufgrund der Zurückverweisung erneut erwägen.

- 69** dd) Dass die bezogenen Eingangsleistungen für die Fremdenverkehrswerbung in Zusammenhang mit der vom FG nicht berücksichtigten nichtwirtschaftlichen Tätigkeit "unentgeltliche Überlassung von Kureinrichtungen an Einwohner etc." stehen könnte, hält der Senat zwar nicht für wahrscheinlich, ist aber abschließend vom FG tatsächlich zu würdigen, da die tatsächlichen Hintergründe ... zum Teil unklar sind.
- 70** d) Eine steuerbare Leistung der Gemeinde an die abgabepflichtigen Unternehmer gegen Fremdenverkehrsabgabe hat das FG verneint, ohne dass dies mit der Revision angegriffen wird. Revisible Rechtsfehler lässt die Vorentscheidung insoweit nicht erkennen.
- 71** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de