

Besteuerung von Kureinrichtungen des öffentlichen Rechts auf dem neuesten Stand

ARBEITSORDNER

(Stand: 29. November 2021 – Umfang: 274 Seiten)



- A. Einführungstext**
- B. Relevante Anweisungen aus der Finanzverwaltung**
- C. Bedeutsame Rechtsprechung und anhängige Verfahren
(EuGH / BFH / FG)**
- D. Aktuelle Publikationen aus den Fachzeitschriften**

Recherchiert und erstellt von:

Diplom-Kaufmann Uwe Baldauf (Berlin)

- Beratender Betriebswirt der öffentlichen Hand –

Hindenburgdamm 4b – 12203 Berlin

Tel./Fax: (030) 833 07 28 – Online: www.kommunsende.de

EINLEITENDE BEMERKUNGEN

Der **Arbeitsordner** zur „Besteuerung von Kureinrichtungen des öffentlichen Rechts auf dem neuesten Stand“ ist vor dem Hintergrund konzipiert worden, dass mit dem umsatzsteuerlichen Systemwechsel der Besteuerung der öffentlichen Hand durch die Neueinführung des § 2b UStG eine tiefgreifende Zäsur vollzogen wurde, die von einer Übergangsregelung gemäß § 27 Abs. 22+22a UStG begleitet wird.

Mit der Neuregelung in § 2b Abs. 1 UStG ging es dem **Gesetzgeber** bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand vor allem um die Beendigung der unionswidrigen Anknüpfung an die körperschaftsteuerrechtlichen Kriterien des § 4 KStG in Verbindung mit der alten Fassung des § 2 Abs. 3 UStG und damit einhergehend um die Übernahme des wettbewerbsorientierten Artikels 13 Abs. 1 MwStSystRL durch § 2b Abs. 1 UStG. Dadurch wird die Möglichkeit einer **richtlinienkonformen Auslegung** nach Maßgabe der EuGH-Rechtsprechung eröffnet.

Für die **Bestimmung der Unternehmereigenschaft** einer öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaft setzt sich nunmehr das rechtliche Fundament während einer Übergangsphase vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2022 wahlweise aus der Beibehaltung des alten körperschaftsteuerorientierten Besteuerungsrechts oder der Anwendung des neuen Besteuerungsverfahrens nach § 2b UStG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 UStG zusammen.

Im Zusammenhang mit der **Umsatzbesteuerung von Kureinrichtungen des öffentlichen Rechts** ergeben sich daraus für die gegenwärtige und zukünftige kommunalen Umsatzsteuerpraxis regelmäßig Schwierigkeiten in Bezug auf die Klärung folgender Fragenstellungen:

- ✓ Liegt eine wirtschaftliche Betätigung bzw. eine Unternehmereigenschaft der öffentlich-rechtlichen Einrichtung vor?
- ✓ Ist von einer Markt- bzw. Wettbewerbsrelevanz der angebotenen kurbetrieblichen Leistungen auszugehen?
- ✓ Welche Tätigkeiten und Wirtschaftsgüter sind dem unternehmerischen Sektor eines Kurbetriebs zuzurechnen und welche nicht?

Die grundlegenden Probleme bei der Abgrenzung des steuerbaren unternehmerischen Tätigkeitsbereichs resultieren auch besonders daraus, dass weder auf eine gesetzliche noch auf eine durch die Rechtsprechung vorgegebene **Definition des „Kurbetriebs“** zurückgegriffen werden kann.

Im Wesentlichen versuchen die Gemeinden möglichst viele Kostenkomponenten in den wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeitsbereich "Kurbetrieb" zu verlagern, um durch eine Zuordnung umsatzsteuerbelasteter Gegenstände und Dienstleistungen in die Unternehmenssphäre des gemeindlichen Kurbetriebs zum **Vorsteuerabzug** zu gelangen.

In der täglichen kommunalen Steuerpraxis werden kurbetriebliche Einrichtungen mit diffizilen umsatzsteuerrechtlichen Forderungen und Begrifflichkeiten konfrontiert, wie z. B. der Nachweis eines direkten und unmittelbaren bzw. mittelbaren Zusammenhangs zwischen Eingangs- und Ausgangsleistungen hinsichtlich des Vorsteuerabzugs. Außerdem werden von der Finanzverwaltung und einigen Finanzgerichten willkürliche „Abgrenzungen der Tätigkeitssphären“ vorgenommen und „neuartige Wettbewerbstheorien“ aufgestellt, um das **Vorsteuerabzugspotenzial** bei Investitionen in die kurbetriebliche Infrastruktur zu eliminieren bzw. nur noch teilweise zum Abzug zuzulassen.

Mit der aktuellen Arbeits- und Orientierungshilfe können **unsachgemäße Angriffe auf Kureinrichtungen des öffentlichen Rechts** insbesondere bezogen auf die Anerkennung der Unternehmereigenschaft abgewehrt und angekündigte Vorsteuererkürzungen wirksam verhindert werden.

INHALTSÜBERSICHT:	Seite
A. Einführungstext	
<u>Klarstellungen bei der Umsatzbesteuerung von Kurortgemeinden</u> -Entwicklung der Rechtsprechung und der Anweisungen der Finanzverwaltung sowie Beschreibung konstruktiver Gestaltungsmöglichkeiten- <i>(RA/StB/FAfStR Dr. <u>Thorsten Boos</u> und Dipl.-Kfm./Dipl.-Bw. <u>Uwe Baldauf</u>)</i>	7
B. Relevante Anweisungen aus der Finanzverwaltung	
1. <u>FinMin Mecklenb.-Vorp. vom 11.11.2021: „Vorsteuerabzug einer Kurortgemeinde aus den Kosten für die Errichtung und Unterhaltung von öffentlichen Kureinrichtungen – Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 18. Januar 2021 (BStBl. I 2021 S.121)“</u>	41
2. <u>FinMin Bayern vom 23.09.2021: „Anlehrende Haltung der Finanzministerkonferenz zu sinnvoller Übergangsregelung für Kurorte“</u>	43
3. <u>FinMin Mecklenb.-Vorp. vom 11.02.2021: „Vorsteuerabzug einer Kurortgemeinde aus den Kosten für die Errichtung und Unterhaltung von öffentlichen Kureinrichtungen“</u>	44
4. <u>BMF-Schreiben vom 28.01.2021: „Vorsteuerabzug einer Kurortgemeinde aus den Kosten für die Errichtung und Unterhaltung von öffentlichen Kureinrichtungen“</u>	46
5. <u>OFD Frankfurt/M. vom 11.07.2014: „Betrieb gewerblicher Art - Erhebung der Kurtaxe“</u>	48
6. <u>BMF-Schreiben vom 02.08.2011: „Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG für Leistungen aus der Bereitstellung von Kureinrichtungen“</u>	49
C. Bedeutsame Rechtsprechung und anhängige Verfahren	
1. Europäischer Gerichtshof (EuGH)	
- <u>EuGH-Urteil vom 16.09.2020 (C-528/19 „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“): „Ausbau zu einer Gemeinde gehörenden Straße ...“</u> ► mit Anmerkungen Küffner.	51
- <u>EuGH-Urteil vom 14.09.2017 (C-132/16 „Iberdrola“): „Vorsteuerabzug für der Allgemeinheit zugutekommende Infrastrukturausgaben eines Immobilieninvestors“</u> ► erste Einordnung: Totsche/Holota.	58
- <u>EuGH-Urteil vom 22.10.2015 (C-126/14 „Sveda“): „Vorsteuerabzug für Erstellung eines kostenfrei von der Öffentlichkeit nutzbaren Freizeitweges“</u> ► mit Anmerkung Küffner.	66

2. Bundesfinanzhof (BFH)

- BFH-Urteil vom 16.12.2020 (XI R 26/20 <XI R 28/17>): „Zum Vorsteuerabzug und zur unentgeltlichen Zuwendung“ → Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 16.09.2020 (C-528/19 „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie“) ► mit Anmerkung Küffner. 74

- BFH-Urteil vom 03.08.2017 (V R 62/16): „Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung eines Marktplatzes“ 80
 - erste Einordnung: Rust 85
 - Kommentar: Wäger 88
 - Kommentar: Eversloh 90

- BFH-Urteil vom 26.04.1990 (V R 166/84): „Ein Kurort kann Spazier- und Wanderwege, die durch Widmung die Eigenschaft als öffentliche Straße erhalten habe, nicht seinem unternehmerischen Bereich zuordnen“ 93

- BFH-Urteil vom 18.08.1988 (V R 18/83): „Eine Gemeinde kann Parkanlagen ihrem unternehmerischen Bereich – Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art – zuordnen (§ 15 Abs. 1 UStG) / Die (Mit)Benutzung solcher Anlagen durch Nicht-Kurgäste führt nicht zu Verwendungseigenverbrauch der Gemeinde“ 96

- BFH-Urteil vom 01.10.1981 (V R 34/76): „Kur- und Bäderverwaltung sind Betriebe gewerblicher Art ...“ 101

3. Finanzgerichte (FG)

- FG Schles.-Holst., Urteil vom 29.09.2021 (4 K 118/18): „Kommunaler Kurbetrieb – Aufteilung einer Vorsteuer aus Leistungsbezügen, die sowohl einer wirtschaftlichen als auch einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers dienen“ ► Rev. eingelegt (Az. des BFH: XI R 33/21) 105

- FG Niedersachsen, Urteil vom 20.03.2020 (6 K 18/17): „Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art i. S. v. § 4 Abs. 1 S. 1 KStG“, mit Anmerkung Rode ► Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 19/20) 115

- FG Rheinl.-Pfalz, Urteil vom 10.01.2019 (6 K 2360/17): „Vorsteuerabzug aus den Kosten für die Errichtung und Gestaltung eines Marktplatzes einer Kurortgemeinde“ (2. Rechtsgang) 123

- FG Baden-Württbg., Urteil vom 18.10.2018 (1 K 1458/18): „Unternehmer-eigenschaft und Vorsteuerabzug einer Kurgemeinde – Der Betrieb von Kureinrichtungen gegen eine Kurtaxe stellt keine unternehmerische Tätigkeit dar“ ► NZB eingelegt (Az. des BFH: XI B 110/18) ► Auf die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision hat der BFH die Revision zugelassen. Das Revisionsverfahren wird unter dem Az. XI R 30/19 geführt. 132

- FG Meckl.-Vorp., Urteil vom 16.08.2018 (2 K 188/15): „Vorsteuerabzug aus den Baumaßnahmen zur Herstellung von Strandzugängen“ 149

- FG Meckl.-Vorp., Urteil vom 21.06.2017 (1 K 183/13): „Vorsteuerabzug für Bauleistungen zur Verbreiterung, Modernisierung und Verschönerung einer Strandpromenade und weiterer Flächen“ 165

- <u>FG Rheinl.-Pfalz, Urteil vom 09.06.2016 (6 K 1797/13): „Vorsteuerabzug aus den Kosten für die Errichtung und Gestaltung eines Marktplatzes einer Kurortgemeinde“, mit Anmerkung Humbert (1. Rechtsgang) ► Rev. eingelegt (Az. des BFH: V R 62/16)</u>	187
- <u>FG München, Urteil vom 24.07.2013 -rkr- (3 K 3274/10): „Kein Vorsteuerabzug eines Kurorts für Kosten der Errichtung und Unterhaltung öffentlich gewidmeter Wege“</u>	190
D. Aktuelle Publikationen aus den Fachzeitschriften	
1. <u>Lampert:</u> „Der Gästebeitrag („Kurtaxe“) – Grundlagen, Beitragspflicht und umsatzsteuerrechtliche Entwicklungen“ (NdsVBl. 6/2021 S. 165)	195
2. <u>M. Kirchhoff:</u> „Offenes BFH-Verfahren – Die Definition eines Betriebes gewerblicher Art `Kurbetrieb`“ (VersorgW 6/2021 S. 174)	201
3. <u>Kronawitter:</u> „Wie werden Kurbetriebe jetzt und künftig umsatzbesteuert? – Würdigung der neueren Rechtsprechung und des BMF-Schreibens“ (VersorgW 4/2021 S. 109)	205
4. <u>Vanheiden:</u> „Vorsteuerabzug und unentgeltliche Wertabgabe“ (USt direkt digital (NWB), 12/2021 S. 2 ff.)	209
5. <u>Gehm:</u> „Vorsteuerabzug aus kommunaler Mehrzweckhalle nebst Parkplatz“ (USt direkt digital (NWB), Nr. 8/2021 S. 5 ff.)	215
6. <u>Kronawitter:</u> „Kurbetriebe als Nichtunternehmer i. S. d. § 2b UStG – Wegfall der Vorsteuerabzugsberechtigung“ (VersogW 3/2019 S. 78)	222
7. <u>L'habitant:</u> „Kurabgaben (Kurtaxe), Fremdenverkehrsabgabe und Bettensteuer – Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von kommunalen Abgaben im Tourismusbereich“ (NWB 10/2021 S. 695)	226
8. <u>Hidien/Menebröcker:</u> „Vorsteuerabzug abgabenfinanzierter öffentlicher Einrichtungen und Sachsen am Beispiel eines kommunalen Kurbetriebs“ (UR 3/2021 S. 96)	236
9. <u>Hidien/Menebröcker:</u> „Umsatzbesteuerung abgabenfinanzierter öffentlicher Einrichtungen und Sachsen“ (MwStR 24/2020 S. 1043)	242
10. <u>Gehm:</u> „Unternehmereigenschaft einer Kurgemeinde“ (KStZ 3/2019 S. 41)	260
11. <u>Jäckel/Schwarz:</u> „Aktuelle Entwicklungen zum Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand – das „neue“ Marktplatzzurteil des BFH und seine Folgen“ (DStR 10/2019 S. 473)	262
12. <u>Gehm:</u> „Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug einer Kurgemeinde“ (USt direkt digital (NWB), Nr. 2 vom 24.01.2021 S. 4 ff.)	268

Klarstellungen bei der Umsatzbesteuerung von Kurortgemeinden

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

Dr. Thorsten Boos¹ und Uwe Baldauf²

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. Januar 2023). Der unionsrechtsorientierte Systemwechsel kann bereits während der Übergangsphase zwischen 1. Januar 2017 und 31. Dezember 2022 wirksam werden, denn der gesetzliche Sicherheitsmechanismus durch die Einführung der **Überleitungsregelung gemäß § 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**³ 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.⁴

Mit den daraus erwachsenen umsatzsteuerrechtlichen **Konsequenzen**, wie z. B. der möglichen Aberkennung der Unternehmereigenschaft und der Beschränkung/Ver-sagung des Vorsteuerabzugs, werden gegenwärtig vor allem 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 Artikel 13 MwSt-SystRL und dementsprechend auch den Regelungsinhalt des § 2b UStG zugrunde. 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 Markt-

¹ RA/StB/FAfStR Dr. Thorsten Boos - Schüllermann & Partner AG (Dreieich bei Frankfurt/M.).

² Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf -Beratender Betriebswirt der öffentlichen Hand – (Berlin) – Leiter der Kommunsense-Redaktion: www.kommunsense.de.

³ Vgl. FG BW, Urteil v. 18.10.2018; 1 K 1458/18 – BeckRS 2018, 31414 → Auf die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision hat der BFH die Revision zugelassen (Az. XI R 30/19).

⁴ Vgl. Wäger in: Wäger, UStG, § 27 UStG Rz. 58.

levanz nicht mehr als Unternehmer angesehen werden. Auch bei Infrastruktureinrichtungen kommunaler 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.

Gliederung:

I. Hintergrund und Problemstellung

II. Abgrenzungen und Begriffsbestimmungen

1. Struktur einer Kur- und Tourismuseinrichtung
2. Kurbeitrag (Kurtaxe) – Fremdenverkehrsabgabe
3. Tourismusbeitrag
4. Widmung - Gemeingebrauch – Sondernutzung
5. Leistungsseparierung oder Leistungsverknüpfung

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

1. ... aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht
2. ... im Anwendungsbereich des Artikels 13 Abs. 1 MwStSystRL / des § 2b UStG

IV. Feststellung des Vorliegens von Wettbewerb

1. Wirtschaftlichkeitsprüfung der Leistungserbringung
2. Marktrelevanz und Wettbewerbsbeeinträchtigung

V. Zwischenergebnis

VI. Geänderte Rechtsprechung des EuGH/BFH zum Vorsteuerabzug

1. Grundlagen des Vorsteuerabzugs
2. Aktuelle Vorsteuerabzugsentwicklungen
 - a) EuGH-Urteil vom 22.10.2015 (C-126/14 „Sveda“)
 - b) EuGH-Urteil vom 14.09.2017 (C-132/16 „Iberdrola“)
 - c) EuGH-Urteil vom 16.09.2020 (C-528/19 „MHI“)
3. Exemplarische Fallanalyse

VII. Alternative Gestaltungsmöglichkeiten

VIII. Fazit und Perspektive