

# EuGH-Vorlage vom 15. Dezember 2021, XI R 30/19

## EuGH-Vorlage zum Vorsteuerabzug bei Kureinrichtungen

ECLI:DE:BFH:2021:VE.151221.XIR30.19.0

BFH XI. Senat

EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 13 Abs 1 UAbs 2, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 2 Abs 3, UStG § 12 Abs 2 Nr 9, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, AEUV Art 267 Abs 3, GemO BW, KAG BW, UStG VZ 2009, UStG VZ 2010, UStG VZ 2011, UStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 17. Oktober 2018, Az: 1 K 1458/18

## Leitsätze

Dem EuGH werden folgende Fragen 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 (z.B. 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 i.S. des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL aus, wenn die Kureinrichtungen ohnehin für jedermann (und daher z.B. auch für nicht kurtaxepflichtige Einwohner oder andere nicht kurtaxepflichtige Personen) frei zugänglich sind?
2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Ist unter den o.g. Umständen des Ausgangsverfahrens bei der Prüfung, ob die Behandlung der Gemeinde als Nicht-Steuerpflichtige zu "größeren Wettbewerbsverzerrungen" i.S. des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL führen würde, der räumlich relevante Markt nur das Gemeindegebiet?

## Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen 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?

II. Das Revisionsverfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine juristische Person des öffentlichen Rechts, in den

Jahren 2009 bis 2012 (Streitjahre) als Unternehmerin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat und ihr deshalb der Vorsteuerabzug zusteht.

- 2 Die Klägerin, eine Gemeinde, 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 --GemO--) in der Fassung vom 24.07.2000 (Gesetzblatt für Baden-Württemberg --GBl. BW-- 2000, 581) in Verbindung mit (i.V.m.) §§ 2, 8 Abs. 2 und 43 des Kommunalabgabengesetzes für Baden-Württemberg (KAG) vom 17.03.2005 (GBl. BW 2005, 206) i.V.m. der Satzung der Klägerin über die Erhebung einer Kurtaxe vom XX.XX.2006 (Ortsrecht der Gemeinde A, Aktenzeichen ...) eine Kurtaxe:

#### "§ .. 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.

#### § .. 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. [im Sinne] 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. ...

#### § .. 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 ...

#### § .. 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. [beziehungsweise] 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. ...

#### § .. 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 --z.B.-- 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 Einspruchsverfahren (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 Der Senat hat am 21.04.2021 gemäß § 90a Abs. 1 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) einen Gerichtsbescheid erlassen; da die Klägerin rechtzeitig mündliche Verhandlung beantragt hat, gilt dieser Gerichtsbescheid nach nationalem Verfahrensrecht als nicht ergangen (§ 90a Abs. 3 FGO).

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Der Senat setzt das Verfahren aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Tenor genannten Fragen gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zur Vorabentscheidung vor.
- 12 **1. Die maßgeblichen Vorschriften und Bestimmungen**
- 13 **a) Nationales Recht**
- 14 **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG)**

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

  1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt;
- 15 **§ 2 Abs. 1 und 3 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung**

(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

...

(3) Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. ...

#### **16 § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG**

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf sieben Prozent für die folgenden Umsätze:

...

9. die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern. Das Gleiche gilt für die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist; ...

#### **17 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG**

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. ...

#### **18 § 13 Abs. 1 Satz 1 des Straßengesetzes für Baden-Württemberg (Straßengesetz --StrG--) in der Fassung vom 11.05.1992 (GBl. BW 1992, 329)**

(1) Der Gebrauch der öffentlichen Straßen ist jedermann im Rahmen der Widmung und der Straßenverkehrsvorschriften innerhalb der verkehrsüblichen Grenzen gestattet (Gemeingebrauch).

#### **19 § 4 Abs. 1 GemO**

(1) Die Gemeinden können die weisungsfreien Angelegenheiten durch Satzung regeln, soweit die Gesetze keine Vorschriften enthalten. Bei Weisungsaufgaben können Satzungen nur erlassen werden, wenn dies im Gesetz vorgesehen ist.

#### **20 § 10 Abs. 2 und 3 GemO**

(2) Die Gemeinde schafft in den Grenzen ihrer Leistungsfähigkeit die für das wirtschaftliche, soziale und kulturelle Wohl ihrer Einwohner erforderlichen öffentlichen Einrichtungen. Die Einwohner sind im Rahmen des geltenden Rechts berechtigt, die öffentlichen Einrichtungen der Gemeinde nach gleichen Grundsätzen zu benutzen. Sie sind verpflichtet, die Gemeindelasten zu tragen.

(3) Personen, die in der Gemeinde ein Grundstück besitzen oder ein Gewerbe betreiben und nicht in der Gemeinde wohnen, sind in derselben Weise berechtigt, die öffentlichen Einrichtungen zu benutzen, die in der Gemeinde für Grundbesitzer oder Gewerbetreibende bestehen, und verpflichtet, für ihren Grundbesitz oder Gewerbebetrieb zu den Gemeindelasten beizutragen.

#### **21 § 2 Abs. 1 KAG**

(1) Die Kommunalabgaben werden auf Grund einer Satzung erhoben. Die Satzung soll insbesondere den Kreis der Abgabenschuldner, den Gegenstand, den Maßstab und den Satz der Abgabe sowie die Entstehung und die Fälligkeit der Abgabenschuld bestimmen.

#### **22 b) Unionsrecht**

#### **23 Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)**

(1) Als "Steuerpflichtiger" gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als "wirtschaftliche Tätigkeit" gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. ...

## **24 Art. 168 Buchst. a MwStSystRL**

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden; ...

## **25 2. Zur ersten Vorlagefrage**

a) Der Senat hält es nicht für ausgeschlossen, dass es im Streitfall --abweichend von der übereinstimmenden Auffassung der beiden Beteiligten-- bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL fehlt.

**26** aa) Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt voraus, dass die streitigen Eingangsleistungen im Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung stehen. 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, vergleiche (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.; 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).

**27** bb) 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 mit weiteren Nachweisen --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-Urteil Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia vom 22.11.2018 - C-295/17, EU:C:2018:942, Rz 68; 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; in BFH/NV 2019, 1256, Rz 18).

**28** cc) 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, EU:C:2018:942, Rz 39; BFH-Urteile in BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, Rz 16; in BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, Rz 16; in BFH/NV 2019, 1256, Rz 15). Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne (i.S.) 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; in BFH/NV 2014, 736, Rz 20; in BFH/NV 2019, 1256, Rz 16).

**29** dd) Entscheidend für das Vorliegen eines verbrauchsfähigen Vorteils ist nach der Rechtsprechung des BFH, dass der individuelle Leistungsempfänger aus der Leistung einen konkreten Vorteil zieht (vgl. BFH-Urteile vom 18.12.2008 - V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.b, Rz 38; vom 28.05.2013 - XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 49). Erfolgt die Finanzierung einer Leistung durch (Pflicht-)Beiträge, liegt keine Leistung

gegen Entgelt vor, wenn sich die Vorteile, die sich aus einer Dienstleistung ergeben, (nur) mittelbar aus den Vorteilen ableiten, die allgemein dem gesamten Wirtschaftszweig oder Ähnlichem erwachsen (vgl. EuGH-Urteil Apple and Pear Development Council vom 08.03.1988 - C-102/86, EU:C:1988:120; BFH-Urteil vom 23.09.2020 - XI R 35/18, BFHE 271, 243, Rz 53 ff., m.w.N.).

- 30** ee) Auf dieser Grundlage kann das Vorliegen einer Leistung gegen Entgelt zu verneinen sein. Denn die Kureinrichtungen der Klägerin stehen der Allgemeinheit kostenlos zur Verfügung, und eine Kurkarte wird nicht zum Eintritt benötigt. Die Kureinrichtungen können daher auch von nicht kurtaxepflichtigen Personen (z.B. den Einwohnern der Gemeinde oder Tagesgästen, die in Nachbargemeinden übernachten) kostenfrei genutzt werden. Der Leistungsempfänger ist bei dieser Sichtweise nicht identifizierbar; denn die kurtaxepflichtige Person hat nach den tatsächlichen Feststellungen des FG gegenüber der Allgemeinheit keinen verbrauchsfähigen konkreten Vorteil erhalten, der über den Vorteil der Allgemeinheit, die die Kureinrichtungen der Klägerin ebenfalls nutzen darf, hinaus geht. Dass aufgrund der Zahlung der Kurtaxe ein Recht auf irgendwelche Leistungen bestünde, die der Allgemeinheit nicht offenstehen, hat das FG nicht festgestellt. In diesem Zusammenhang hatte der BFH auch bereits entschieden, dass mit der Widmung zum Allgemeingebrauch die Kureinrichtung (dort: ein Spazier- und Wanderweg) nicht mehr zu den Einrichtungen gehören kann, für deren Benutzung Kurbeiträge als Benutzungsentgelt erhoben werden können (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.1990 - V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799; ebenso auch FG München, Urteil vom 24.07.2013 - 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1065, 1067).
- 31** b) Diese Sichtweise ist jedoch unionsrechtlich nicht zweifelsfrei i.S. des Art. 267 Abs. 3 AEUV.
- 32** Die Klägerin weist zutreffend darauf hin, dass bei isolierter Betrachtung des Rechtsverhältnisses zwischen ihr und den Kurgästen die Kurgäste aufgrund der Satzung für die Bereitstellung von Kureinrichtungen (z.B. Kurpark, Kurhaus, Wege) die Kurtaxe in Höhe eines bestimmten Betrages pro Aufenthaltstag zahlen, so dass sich bei isolierter Betrachtung dieses Rechtsverhältnisses die Zahlungen als Gegenleistung für die Möglichkeit zur Nutzung der Kureinrichtungen darstellen. Ob sich daran etwas ändert, wenn daneben auch nicht kurtaxepflichtige Einwohner oder andere nicht kurtaxepflichtige Personen freien Zugang zu den Kureinrichtungen haben, hält der Senat ungeachtet der unter II.2.a zitierten Rechtsprechung nicht für unionsrechtlich zweifelsfrei. So hat der EuGH in der Rechtssache Gemeinde Borsele (vgl. EuGH-Urteil Gemeinde Borsele und Staatssecretaris van Financien vom 12.05.2016 - C-520/14, EU:C:2016:334, Rz 27) einen Leistungsaustausch im Bereich der Schülerbeförderung geprüft, obwohl nur ein Drittel der Eltern einen Beitrag zu den Transportkosten gezahlt haben. Es ist daher für den Senat zweifelhaft, ob der --bei isolierter Betrachtung der Kurtaxensatzung-- Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Kurgast nach einer Gesamtbetrachtung zu verneinen ist, weil jedermann, das heißt auch die nicht kurtaxepflichtigen Personen, die Einrichtungen in gleicher Weise uneingeschränkt unentgeltlich nutzen können und die Kurgäste daher gegenüber der Allgemeinheit keinen verbrauchsfähigen Vorteil erhalten.
- 33** Daraus ergibt sich die erste Vorlagefrage.
- 34** c) Der Senat weist im Zusammenhang mit der Frage 1 darauf hin, dass das FG, das mit den Beteiligten eine wirtschaftliche Tätigkeit bejaht hat, aus seiner Sicht konsequenterweise nicht festgestellt hat, zu welchem Prozentsatz die von der Klägerin erhobene Kurtaxe die Kosten der Bereitstellung der Kureinrichtungen deckt. Es ist nicht ausgeschlossen, dass eine dauerdefizitäre Tätigkeit vorliegt, da die Kurtaxe die Betriebskosten der Kureinrichtungen nicht deckt (vgl. zur Bedeutung der fehlenden Deckung der Betriebskosten als Kriterium für eine fehlende wirtschaftliche Tätigkeit EuGH-Urteile Kommission/ Finnland vom 29.10.2009 - C-246/08, EU:C:2009:671, Rz 50; Gemeinde Borsele und Staatssecretaris van Financien, EU:C:2016:334, Rz 33; Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft vom 22.02.2018 - C-182/17, EU:C:2018:91, Rz 38; Administration de l'Enregistrement, des Domaines und de la TVA, EQ vom 15.04.2021 - C-846/19, EU:C:2021:277, Rz 49). Sollte die Antwort auf die Frage 1 --entgegen der Auffassung des vorlegenden Senats-- davon abhängen, ob die Kurtaxe die Betriebskosten deckt, bittet der Senat im Rahmen der Antwort um einen entsprechenden Hinweis.

### **35 3. Zur zweiten Vorlagefrage**

Falls die Frage 1 bejaht wird, könnte die Auffassung vertreten werden, dass die Klägerin als juristische Person des öffentlichen Rechts bei der Bereitstellung der Kureinrichtungen nicht als Unternehmerin gehandelt hat, weil ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Dies ist jedoch ebenfalls unionsrechtlich nicht zweifelsfrei.

- 36** a) Rechtsgrundlage ist § 2 Abs. 3 UStG alte Fassung --a.F.-- (§ 27 Abs. 22 und 22a UStG); in den Streitjahren findet (der mit Art. 13 MwStSystRL weitgehend übereinstimmende) § 2b Abs. 1 UStG noch keine Anwendung (§ 27 Abs. 22

- 37** b) Jedoch war auch im Rahmen einer unionsrechtskonformen Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. --ungeachtet seines erheblich von Art. 13 MwStSystRL abweichenden Wortlauts-- eine juristische Person des öffentlichen Rechts nur dann Unternehmerin, wenn sie eine wirtschaftliche und damit eine nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausübte. Handelte sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kam es auf weitere Voraussetzungen nicht an. Erfolgte ihre Tätigkeit dagegen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, war sie nur Unternehmerin, wenn ihre Behandlung als Nichtunternehmerin zu größeren Wettbewerbsverzerrungen geführt hätte (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.04.2010 - V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2010, 863, Rz 14 bis 48, m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung; vom 03.03.2011 - V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2011, 74, Rz 21; vom 01.12.2011 - V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2012, 834, Rz 15; vom 14.03.2012 - XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, Rz 28; vom 13.02.2014 - V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2014, 846, Rz 15; vom 03.08.2017 - V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2017, 109, Rz 23).
- 38** c) Dabei ist unionsrechtlich zweifelsfrei, dass die Klägerin i.S. des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL eine Tätigkeit ausgeübt hat, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (vgl. dazu EuGH-Urteile Saudacor vom 29.10.2015 - C-174/14, EU:C:2015:733, Rz 70 ff.; Gmina Wrocław vom 25.02.2021 - C-604/19, EU:C:2021:132, Rz 76 ff.). Sie wurde mit der Bereitstellung der Kureinrichtungen im Rahmen öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen (§ 13 Abs. 1 StrG; § 10 Abs. 2 und 3 GemO) tätig und hat dabei ihre hoheitliche Befugnis zur Erhebung kommunaler Abgaben (§ 4 GemO i.V.m. §§ 2, 8 Abs. 2 und 43 KAG) ausgeübt.
- 39** d) Dem Handeln der Klägerin als Unternehmerin steht nicht entgegen, dass sie im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit, wie unter c) ausgeführt, Abgaben erhebt (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 letzter Halbsatz MwStSystRL). Die Steuerbarkeit der Umsätze, falls der EuGH diese in seiner Antwort auf die Frage 1 bejaht, entfällt auch nicht dadurch, dass die Umsätze auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG).
- 40** e) Im Revisionsverfahren kann nach den dortigen Maßstäben die Auffassung vertreten werden, dass die tatsächliche Würdigung des FG, die Qualifizierung der Klägerin als Nichtunternehmerin führe nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Dies kann im Wesentlichen auf die EuGH-Urteile Isle of Wight Council u.a. vom 16.09.2008 - C-288/07 (EU:C:2008:505), Saudacor (EU:C:2015:733, Rz 74) und National Roads Authority vom 19.01.2017 - C-344/15 (EU:C:2017:28, Rz 44) sowie auf das BFH-Urteil in BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 24 und die tatsächlichen Feststellungen des FG gestützt werden. Das FG hat ausgeführt, dass die Leistungen der Klägerin in ihrer Gesamtheit am Ort der Klägerin nicht von privaten Anbietern erbracht werden könnten, da private Anbieter nicht in der Lage seien, das gleiche Bedürfnis der Kurgäste zu befriedigen. Selbst wenn private Anbieter (zumindest teilweise) vergleichbare Einrichtungen --wie die Klägerin-- zu Kur- und Erholungszwecken anbieten könnten, könnten sie hierfür keine Kurtaxe erheben, da derartige Abgaben ausschließlich von Trägern der öffentlichen Gewalt beschlossen und erhoben werden dürfen. Das FG hat daher den Wettbewerb am Ort der Klägerin untersucht, ohne die Situation in Nachbargemeinden, im Bundesland Baden-Württemberg oder im Bundesgebiet in den Blick zu nehmen, und am Ort der Klägerin einen potentiellen Wettbewerb verneint. Immerhin hatte das FG nicht festgestellt, ob es z.B. in Bezug auf Nachbargemeinden zu Wettbewerbsverzerrungen kommen könne.
- 41** Im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin nun jedoch vorgetragen, dass mit den Nachbargemeinden X und Y (beide Gemeinden befinden sich in ca. 10 km Entfernung von der Klägerin) ein Wettbewerb bestehe. Es handele sich bei diesen beiden Gemeinden ebenfalls um Kurorte, in denen die Kurleistungen allerdings von einer privatrechtlichen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) auf privatrechtlicher Grundlage erbracht würden. Der rechtliche Ausgangspunkt des FG, nur auf das Gemeindegebiet der Klägerin als Markt anzusehen, sei daher unzutreffend.
- 42** f) Der Senat hat aufgrund dieser Einwendungen Zweifel, ob das FG bei seiner tatsächlichen Würdigung von zutreffenden unionsrechtlichen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist.
- 43** (1) Der Streitfall ähnelt aus Sicht des vorlegenden Senats in gewisser Weise dem der Rechtsache Isle of Wight Council u.a. (EU:C:2008:505).
- 44** Das Isle of Wight Council verwaltete eine Insel und erhob auf dieser Insel Parkgebühren, wofür nach Auffassung des Isle of Wight Council keine Mehrwertsteuer habe erhoben werden dürfen. Das erstinstanzliche britische Gericht gab

der Klage statt, stellte einzelfallbezogen auf jede einzelne Behörde ab und verneinte für jede von ihnen, und damit unter anderem auch für das Isle of Wight Council, das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen.

- 45** Die Große Kammer des EuGH entschied hingegen, dass auf die fragliche Tätigkeit als solche abzustellen sei, ohne dass sie sich auf einen lokalen Markt im Besonderen beziehe. Die Mehrwertsteuerpflicht von Einrichtungen des öffentlichen Rechts ergebe sich aus der Ausübung einer bestimmten Tätigkeit als solcher, unabhängig davon, ob die betreffenden Einrichtungen auf der Ebene des lokalen Marktes, auf dem sie diese Tätigkeit ausüben, Wettbewerb ausgesetzt seien oder nicht (EuGH-Urteil Isle of Wight Council u.a., EU:C:2008:505, Rz 40). Dieses Ergebnis werde im Übrigen durch die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit bestätigt (EuGH-Urteil Isle of Wight Council u.a., EU:C:2008:505, Rz 41). Die von den lokalen Behörden vertretene Auffassung laufe darauf hinaus, dass nur einige lokale Behörden der Mehrwertsteuer unterworfen würden und andere nicht, je nachdem, ob es auf dem jeweiligen lokalen Markt, auf dem sie tätig sind, Wettbewerbsverzerrungen gebe oder nicht, und das, obwohl die fragliche Dienstleistung im Wesentlichen die gleiche sei. Diese Auffassung habe somit auch zur Folge, dass es zu einer Ungleichbehandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts untereinander komme (EuGH-Urteil Isle of Wight Council u.a., EU:C:2008:505, Rz 45). Würden die Wettbewerbsverzerrungen hingegen in Bezug auf die Tätigkeit als solche geprüft, unabhängig von den Wettbewerbsbedingungen, die auf einem bestimmten lokalen Markt herrschen, bleibe der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewahrt, da alle Einrichtungen des öffentlichen Rechts entweder mehrwertsteuerpflichtig seien oder nicht (EuGH-Urteil Isle of Wight Council u.a., EU:C:2008:505, Rz 46). Die Auffassung, die Wettbewerbsverzerrungen seien mit Blick auf jeden einzelnen der lokalen Märkte zu beurteilen, setze außerdem eine systematische Neubewertung auf der Grundlage oft komplexer wirtschaftlicher Analysen der Wettbewerbsbedingungen auf einer Vielzahl von lokalen Märkten voraus, deren Ermittlung sich als besonders schwierig erweisen könne, da die Grenzen dieser Märkte nicht unbedingt mit der örtlichen Zuständigkeit der lokalen Behörden zusammenfallen; auch könne es im Gebiet einer einzigen lokalen Behörde mehrere lokale Märkte geben (EuGH-Urteil Isle of Wight Council u.a., EU:C:2008:505, Rz 49). Dies könne zu zahlreichen Streitigkeiten führen (EuGH-Urteil Isle of Wight Council u.a., EU:C:2008:505, Rz 50). Weder die lokalen Behörden noch die privaten Wirtschaftsteilnehmer wären in der Lage, mit der für die Führung ihrer Geschäfte notwendigen Gewissheit vorherzusehen, ob die Leistung der lokalen Behörden auf einem bestimmten lokalen Markt der Mehrwertsteuer unterliege oder nicht. Dies berge die Gefahr einer Beeinträchtigung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit (EuGH-Urteil Isle of Wight Council u.a., EU:C:2008:505, Rz 51 und 52).
- 46** Diese Erwägungen des EuGH sprechen unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Gemeinde als juristische Person des öffentlichen Rechts eine Leistung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht hat, die möglicherweise in Nachbargemeinden von einer GmbH als juristischer Person des Privatrechts, die im Eigentum der jeweiligen Gemeinde steht, auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden, obwohl zur Finanzierung trotzdem eine Kurtaxe erhoben wird, dafür, dass das FG die Prüfung größerer Wettbewerbsverzerrungen zu Unrecht auf das Gemeindegebiet beschränkt haben könnte.
- 47** (2) Andererseits hat der EuGH u.a. in den Rechtssachen Götz vom 13.12.2007 - C-408/06 (EU:C:2007:789) und National Roads Authority (EU:C:2017:28), auf die sich das FG gestützt hat, das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen in bestimmten "Monopol"-Konstellationen für ein bestimmtes Teilgebiet des jeweiligen Mitgliedstaats verneint, was zu unionsrechtlichen Zweifeln i.S. des Art. 267 Abs. 3 AEUV führt. Daraus ergibt sich die zweite Vorlagefrage.

#### **48 4. Entscheidungserheblichkeit**

Beide Vorlagefragen sind entscheidungserheblich.

- 49** a) Ist die Frage 1 zu verneinen, ist die Klage abzuweisen. Gleiches gilt, wenn nach der Antwort auf Frage 2 der räumlich relevante Markt nur das Gemeindegebiet ist, wie dies das FG unter Berufung auf das EuGH-Urteil National Roads Authority (EU:C:2017:28) sowie das BFH-Urteil in BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109 angenommen hat.
- 50** b) Ist hingegen die Frage 1 zu bejahen und die Frage 2 zu verneinen, müsste der Senat den Rechtsstreit an das FG zurückverweisen, damit das FG die Wettbewerbsprüfung für die fragliche Tätigkeit als solche (ohne Beschränkung auf das Gemeindegebiet der Klägerin) vornimmt. Hinsichtlich der Hilfsbegründung des FG, dass der Klägerin der geltend gemachte Vorsteuerabzug auch deshalb nicht zustehe, weil der Zusammenhang zwischen den Kosten für die Errichtung, Unterhaltung und den Betrieb der Anlagen und der (unterstellten) wirtschaftlichen Tätigkeit (Kurbetrieb) fehle, müsste der Senat dem FG aufgeben, diese Prüfung unter Beachtung der Rechtsgrundsätze aus den EuGH-Urteilen Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14 (EU:C:2015:712), Iberdrola Inmobiliaria Real Estate



Investments vom 14.09.2017 - C-132/16 (EU:C:2017:683) und Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19 (EU:C:2020:712) erneut vorzunehmen.

## **51 5. Rechtsgrundlage der Anrufung, Nebenentscheidungen**

Rechtsgrundlage für die Anrufung des EuGH ist Art. 267 Abs. 3 AEUV. Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)