



Deutscher
Heilbäderverband

Deutscher Heilbäderverband e.V. | Friedrichstraße 60 | 10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Frau MDgin Gerda Koszinowski
Unterabteilungsleiterin III C
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Per E-Mail an: IIIC2@bmf.bund.de

Deutscher Heilbäderverband e.V.
Brigitte Goertz-Meissner
Präsidentin
Friedrichstraße 60
10117 Berlin

E-Mail:
brigitte.goertz-meissner@dhv-berlin.de
Internet:
www.deutscher-heilbäderverband.de
Telefon:
+ 49 172 721 9591

Stellungnahme zum Entwurf des BMF-Schreibens zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Kurtaxe sowie Hinweis auf die fehlende Einbeziehung des Deutschen Heilbäderverbandes e.V. in die Verbändeanhörung

Betreff: Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug von Kurortgemeinden; EuGH-Urteil vom 13. Juli 2023, C-344/22, Gemeinde A; BFH-Urteile vom 18. Oktober 2023 – XI R 21/23 (XI R 30/19) und vom 6. Dezember 2023 – XI R 33/21
GZ: III C 2 - S 7106/00069/007/001 7 DOK: COO.7005.100.4.14755289

Sehr geehrte Frau Ministerialdirigentin Koszinowski,

bevor wir zur inhaltlichen Stellungnahme kommen, sehen wir uns veranlasst, auf einen Umstand hinzuweisen, den wir nicht unkommentiert lassen können. Das Bundesministerium der Finanzen hat den Entwurf des vorliegenden BMF-Schreibens im Rahmen einer Verbändeanhörung an verschiedene Verbände übermittelt. Der Deutsche Heilbäderverband e.V. wurde dabei nicht angeschrieben, was aus unserer Sicht nicht nachvollziehbar ist, da er die einzige bundesweit tätige Interessenvertretung der ca. 350 staatlich anerkannten Heilbäder und Kurorte in Deutschland und damit das unmittelbare Sprachrohr der Kommunen ist, die von der zur Diskussion stehenden Regelung am stärksten betroffen sind. Der Verband hat sich in den vergangenen Jahren wiederholt und eingehend zu zentralen Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Kurtaxe geäußert und dem Bundesministerium der Finanzen hierzu unter anderem im Juli 2024 ein ausführliches Memorandum vorgelegt. Dass der Verband vor diesem Hintergrund bei der Verbändeanhörung zum vorliegenden Entwurf nicht berücksichtigt wurde, wiegt umso schwerer und ist sachlich nicht zu rechtfertigen. Eine Verbändeanhörung zu einem BMF-Schreiben, das ausschließlich die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Kurtaxe betrifft, ohne den Deutschen Heilbäderverband e.V. einzubinden, verfehlt ihren eigenen Zweck vollständig. Wir nehmen uns gleichwohl das Recht heraus, zum vorliegenden Entwurf Stellung zu nehmen, und fordern das Bundesministerium der Finanzen nachdrücklich auf, den Deutschen Heilbäderverband e.V. bei künftigen Anhörungen zu verfahrensrelevanten Fragen des Kurtaxe- und Kurabgabenrechts regelmäßig einzubeziehen.

Darüber hinaus dringen wir darauf, die kommunalrechtliche Rechtslage im Rahmen einer vertieften Verbändeanhörung in Persona zu erörtern. Das vorliegende BMF-Schreiben bewegt sich an der Schnittstelle zwischen Steuer- und Kommunalrecht. Eine steuerrechtliche Verwaltungsregelung zu diesem Thema zu treffen, ohne die kommunalrechtlichen Grundlagen der Kurtaxe eingehend zu beleuchten und mit den zuständigen Interessenvertretern zu erörtern, erscheint weder sachgerecht noch zielführend. Der Deutsche Heilbäderverband e.V. steht für eine solche vertiefte Erörterung jederzeit zur Verfügung.

Die nachfolgende Stellungnahme ordnet die dem Entwurf zugrundeliegenden Urteile historisch ein, zeigt deren Entstehungsgeschichte und strukturelle Mängel auf und gibt auf dieser Grundlage die Rechtsposition des Verbandes zu den einzelnen Regelungen des Entwurfs wieder. Sie soll als Grundlage für eine weiterführende Erörterung dienen.

A. Einleitung

Die Erhebung von Kurabgaben wird seit dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 29. Februar 1924 umsatzsteuerrechtlich einheitlich als Entgelt für eine wirtschaftliche Leistung der Gemeinde behandelt. Diese Rechtsauffassung hat der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung fortgeführt. Über hundert Jahre Rechtssicherheit drohen nun durch eine Urteilskette beeinträchtigt zu werden, die auf einem unvollständig aufgeklärten Sachverhalt beruht und deren Übertragung auf eine bundesweit einheitliche Verwaltungsregelung methodisch nicht vertretbar ist.

Der Verband erkennt an, dass das Bundesministerium der Finanzen mit dem vorliegenden Entwurf Rechtssicherheit schaffen will. Er sieht sich jedoch verpflichtet, sowohl auf die unzureichende Grundlage der zugrundeliegenden Urteile als auch auf konkrete inhaltliche Mängel des Entwurfs hinzuweisen, die geeignet sind, den Kurgemeinden erhebliche finanzielle Schäden zuzufügen und eine Welle nachfolgender Einzelfallstreitigkeiten auszulösen.

Der Deutsche Heilbäderverband e.V. hat sowohl den vorliegenden Entwurf des BMF-Schreibens als auch den Entwurf dieser Stellungnahme Herrn Dr. Wolfram Birkenfeld zur Prüfung vorgelegt. Herr Birkenfeld war langjähriges Mitglied des für die Umsatzsteuer allein zuständigen V. Senats des Bundesfinanzhofs und steht dem Verband als unabhängiger Sachverständiger zur Seite. Er hat die vorliegende Stellungnahme als frei von korrekturbedürftigen Fehlern beurteilt und den Entwurf des BMF-Schreibens an mehreren Stellen als inhaltlich unzutreffend eingestuft. Auf seine Einschätzungen zu den einzelnen Regelungen des Entwurfs wird an den jeweils einschlägigen Stellen dieser Stellungnahme verwiesen.

B.1 Historische Rechtslage seit 1924

Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Kurabgaben als Entgelt für eine wirtschaftliche Leistung der Gemeinde geht auf die frühe Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zurück. Bereits mit Urteil vom 29. Februar 1924 hat der Reichsfinanzhof Einnahmen aus Kurabgaben als Entgelte für eine wirtschaftliche Leistung klassifiziert und dies damit begründet, dass die Gemeinden die Kureinrichtungen mit der Absicht der Deckung der Unkosten betreiben. Der Reichsfinanzhof hat dabei ausdrücklich festgehalten, dass die tatsächliche Nutzung der Kureinrichtungen durch den Kurgast für die steuerliche Beurteilung irrelevant ist. Maßgeblich ist allein die Möglichkeit der Inanspruchnahme. Mit Urteil vom 2. Juli 1940 hat der Reichsfinanzhof diese Grundlinie weiter gefestigt und klargestellt, dass bei der Einrichtung eines gemeindlichen Kurbetriebs die Hebung des privatwirtschaftlichen Verkehrs im Vordergrund steht, und zwar auch dann, wenn mit dieser Tätigkeit zugleich die Wohlfahrt der Einwohner gefördert wird.

Der Bundesfinanzhof hat diese Rechtsprechung in ständiger Folge bestätigt. Mit Urteil vom 15. Oktober 1962 hat er die Kurabgabe als Einnahme im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfasst. Mit Urteil vom 1. Oktober 1981 und nachfolgend mit Urteil vom 18. August 1988 hat er die Steuerbarkeit der Kurtaxe als Entgelt für die Bereitstellung von Kureinrichtungen ausdrücklich bekräftigt. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsauffassung angeschlossen und sie in Abschnitt 2.11 Abs. 13 UStAE sowie in den einschlägigen OFD-Verfügungen niedergelegt. Auch der Gesetzgeber hat die wirtschaftliche Natur der Kurtaxe anerkannt, indem er in § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG die Kurtaxe für die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Kureinrichtungen ausdrücklich dem ermäßigten Steuersatz unterwirft. Dieser gesetzgeberischen Entscheidung liegt die Wertung zugrunde, dass die Kurabgabe kein bloßer Aufenthaltsaufschlag ist, sondern ein pauschales Entgelt für die Nutzungsmöglichkeit unterschiedlichster Kureinrichtungen.

Sämtliche Flächenlandeskommunalabgabengesetze enthalten für die Erhebung von Kurabgaben eigene Ermächtigungsgrundlagen, die auf dem gemeinsamen Grundgedanken beruhen, dass die Kurabgabe zweckgebunden zur Finanzierung bestimmter Kureinrichtungen und Kurveranstaltungen eingesetzt werden darf. Die Konnektivität zwischen den Ausgaben für die Kureinrichtungen und den Kurabgaben als Deckungsmittel ist damit in sämtlichen Flächenlandesgesetzen strukturell angelegt. Schuldner der Kurabgabe sind stets die Kurgäste, nicht die Einwohner, die durch ihre allgemeinen Steuerleistungen bereits zur Finanzierung der Gemeindeinfrastruktur beitragen.

B.2 Entstehung der Problematik

Die nunmehr bestehende Rechtsunsicherheit ist nicht auf eine Weiterentwicklung der europäischen Mehrwertsteuerdogmatik zurückzuführen, sondern auf einen in tatsächlicher Hinsicht unvollständig aufgeklärten Ausgangsfall, welcher lediglich eine Auseinandersetzung mit den in der Betriebsprüfung strittigen Einrichtungen ermöglichte. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 18. Oktober 2018 in dem Verfahren der Gemeinde Schömberg im Landkreis Calw erstmals grundlegend in Frage gestellt, ob der Betrieb von Kureinrichtungen gegen Kurtaxe einen Betrieb gewerblicher Art begründet, weil private Anbieter nach Auffassung des Gerichts nicht in der Lage wären, die mit dem Kurbetrieb im Zusammenhang stehenden Leistungen in ihrer Gesamtheit zu erbringen. Das Urteil wurde mit der Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen XI R 30/19 anhängig, woraufhin der Bundesfinanzhof die Frage dem Gerichtshof der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vorlegte.

Dem Gerichtshof der Europäischen Union lagen dabei weder die einschlägigen kommunalrechtlichen Regelungen des anwendbaren Landeskommunalabgabengesetzes Baden-Württemberg noch die vollständigen Satzungsunterlagen der Gemeinde Schömberg in einer für die Sachverhaltswürdigung ausreichenden Form vor. Der Bundesfinanzhof selbst hat in seinem Urteil vom 6. Dezember 2023 in der Randziffer 43 ausdrücklich festgehalten, dass der Gerichtshof die nationale Rechtsgrundlage der Kurabgabe mangels Kenntnis des nationalen Rechts nicht berücksichtigen konnte. Der Deutsche Heilbäderverband hat die Sachverhaltsfehlerhaftigkeit der ergangenen Urteile bereits im Juli 2024 in einem dem Bundesministerium der Finanzen vorgelegten Memorandum im Einzelnen dargelegt. Auf die dort getroffenen Ausführungen wird ergänzend verwiesen.

B.3 Strukturelle Mängel der Urteilskette

Die Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 13. Juli 2023 und des Bundesfinanzhofs vom 18. Oktober und 6. Dezember 2023 weisen in ihrer Gesamtheit mehrere strukturelle Mängel auf, die es ausschließen, sie als tragfähige Grundlage für eine bundesweit einheitliche

Verwaltungsregelung heranzuziehen. Sie basieren auf einer unvollständigen Sachverhaltserhebung hinsichtlich der entscheidungsrelevanten Tatsachen.

Erstens fehlt der gesamten Urteilkette die notwendige kommunalrechtliche Sachverhaltsgrundlage. Das Finanzgericht als Tatsachengericht hat die kommunalrechtliche Einbettung der Kurabgabe in die Regelungssystematik des anwendbaren Landeskommunalabgabengesetzes nicht aufgeklärt. Der Bundesfinanzhof ist als Revisionsgericht auf die vom Tatsachengericht festgestellten Tatsachen beschränkt und konnte diese Lücke nicht schließen. Die fehlende Sachverhaltsgrundlage hat sich in die Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union fortgesetzt und dort zu einer Entscheidung geführt, die auf einem Sachverhalt beruht, der die nationale Rechtslage nicht vollständig abbildet. Hinzu kommt, dass dem Gericht auch die Satzungsunterlagen der betroffenen Gemeinde nicht in ihrem Gesamtumfang vorlagen.

Zweitens betrifft die zugrundeliegende Entscheidung ausschließlich das Kommunalabgabengesetz eines einzelnen Bundeslandes. Die Landeskommunalabgabengesetze der 13 Flächenbundesländer unterscheiden sich in ihrer Ausgestaltung der Kurabgabenerhebung zum Teil erheblich voneinander. Eine Entscheidung, die auf der Grundlage eines einzigen Landesgesetzes ergangen ist, lässt sich nicht ohne weiteres auf alle anderen Bundesländer übertragen. Eine bundesweit verbindliche Verwaltungsregelung, die auf dieser Grundlage ergeht, ohne die kommunalrechtlichen Regelungen aller Flächenbundesländer rechtsvergleichend zu würdigen, übersteigt den normativen Gehalt der zugrundeliegenden Urteile und setzt an die Stelle einer gebotenen Einzelbetrachtung eine Pauschalierung, für die die Urteile keine ausreichende Grundlage bieten.

Drittens hat der XI. Senat des Bundesfinanzhofs von einer Vorlage an den Großen Senat nach § 11 FGO abgesehen. Es ist weder ersichtlich, dass die nach § 11 Abs. 3 FGO erforderliche Anfrage bei einem abweichend entscheidenden Senat erfolgt ist, noch hat der erkennende Senat von der Möglichkeit einer Vorlage wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 11 Abs. 4 FGO Gebrauch gemacht. Dies erscheint angesichts des Gewichts der aufgeworfenen Rechtsfrage erklärungsbedürftig, denn die Urteile wenden sich gegen eine seit fast hundert Jahren gefestigte und vom Gesetzgeber bestätigte Rechtslage. Eine senatsübergreifende Abstimmung innerhalb des Bundesfinanzhofs hat damit nicht stattgefunden. Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs ist inzwischen aufgelöst worden. Die alleinige Zuständigkeit für umsatzsteuerrechtliche Fragen liegt seither beim V. Senat des Bundesfinanzhofs. Die Entscheidung entfaltet damit keine die gesamte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs prägende Wirkung und bindet ausschließlich einen Senat, der nicht mehr besteht. Dass die Urteile auf einer unzureichenden Grundlage beruhen, hat der Vorsitzende Richter des erkennenden Senats auf dem Podium der 10. Stralsunder Steuerwissenschafts- und Praxistage am 3. Juni 2024 öffentlich bestätigt, indem er auf die Frage nach der Widersprüchlichkeit der BFH-Urteile zur Kurabgabe antwortete, dieses Urteil hätte nie zum Gerichtshof der Europäischen Union gehen dürfen.

B.4 Zwischenfazit und Anregung eines Nichtanwendungserlasses

Der Deutsche Heilbäderverband e.V. hält die dargelegten strukturellen Mängel der Urteilkette für so gewichtig, dass der vorliegende Entwurf auf einer unzureichenden Grundlage steht. Eine Verwaltungsregelung, die auf Urteilen beruht, die ihrerseits auf einem unvollständig aufgeklärten Sachverhalt und auf der Würdigung eines einzigen Landeskommunalabgabengesetzes fußen, ist nicht geeignet, der Vielgestaltigkeit der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in deutschen Heilbädern gerecht zu werden.

Der Verband regt daher an, dass das Bundesministerium der Finanzen in Erwägung zieht, gegenüber den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 18. Oktober 2023 und vom 6. Dezember 2023 einen Nichtanwendungserlass herauszugeben. Dies würde die seit 1924 bestehende und bewährte Rechtslage in Kraft lassen und den Kurgemeinden die Rechtssicherheit zurückgeben, auf die sie für ihre Investitions- und Finanzplanung angewiesen sind. Das Bundesministerium der Finanzen hat von diesem Instrument bereits Gebrauch gemacht, als es mit Schreiben vom 06. Juni 2025 einen Nichtanwendungserlass zur Entscheidung des BFH vom 29. August 2024 (Az. V R 43/21) erlassen hat. Ein vergleichbares Vorgehen wäre auch hier rechtlich möglich und sachlich geboten. Auf die weitergehenden Ausführungen zum Vertrauensschutz und zu den Anforderungen an eine Übergangsregelung wird auf den Abschnitt E verwiesen.

Sollte das Bundesministerium der Finanzen dieser Einschätzung nicht folgen, werden hilfsweise konkrete Kritikpunkte an den einzelnen Regelungen des Entwurfs geltend gemacht, auf die in den nachfolgenden Abschnitten eingegangen wird.

C.1 Die Bezeichnung als Grundsätze ist unzutreffend

Der Entwurf gliedert seinen Abschnitt I unter der Überschrift „Grundsätze“ und stellt dort die drei genannten Urteile als normative Ausgangslage dar, von der aus die weiteren Regelungen des Entwurfs entwickelt werden. Diese Einordnung ist unzutreffend.

Urteile, die auf einem unvollständig aufgeklärten Sachverhalt beruhen, die das anwendbare Landesrecht nicht gewürdigt haben, die ohne Vorlage an den Großen Senat ergangen sind und deren erkennender Senat nicht mehr besteht, können keine Grundsätze im Sinne einer gesicherten höchstrichterlichen Rechtsprechung bilden. Sie sind allenfalls Ansatzpunkte einer noch nicht abgeschlossenen Rechtsentwicklung. Das Bundesministerium der Finanzen würde mit der Behandlung dieser Urteile als Grundsätze eine Rechtslage als gesichert festschreiben, die nach dem eigenen Eingeständnis des Bundesfinanzhofs in der Randziffer 43 des Urteils vom 6. Dezember 2023 nicht gesichert ist. Auf die im Einzelnen dargelegten strukturellen Mängel der Urteils-kette unter B.2 und B.3 wird verwiesen. Eine Verwaltungsregelung, die auf dieser Grundlage Grundsätze formuliert, setzt sich in Widerspruch zu dem Urteil, auf das sie sich stützt.

Der Verband regt an, die Überschrift „Grundsätze“ durch eine Formulierung zu ersetzen, die den tatsächlichen Charakter der Urteile als offene Rechtsfragen abbildet, und die nachfolgenden Regelungen als vorläufige Verwaltungsauffassung zu kennzeichnen, die einer abschließenden gerichtlichen Klärung unter vollständiger Würdigung des kommunalrechtlichen Rahmens aller Bundesländer bedarf.

C.2 Einwohnerproblematik und kalkulatorischer Gemeindeanteil

Der Entwurf sieht in Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE vor, dass die unentgeltliche Überlassung von Kureinrichtungen an Einwohner der Kurgemeinde und andere von der Kurtaxe befreite Personen als nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne zu qualifizieren ist. Für die Aufteilung der Kurtaxe zwischen steuerbaren und nichtsteuerbaren Kurleistungen sieht der Entwurf eine sachgerechte Schätzung anhand der Verwendung der Kurtaxeinnahmen für die Erbringung der jeweiligen Kurleistung vor, wobei ein repräsentativer früherer Zeitraum als Schätzungsmaßstab herangezogen werden kann. Der Verband hält diese Regelung für historisch, kommunalrechtlich und umsatzsteuerrechtlich unzutreffend.

In historischer Hinsicht hat der Reichsfinanzhof bereits mit Urteil vom 2. Juli 1940 klargestellt, dass bei der Einrichtung eines gemeindlichen Kurbetriebs die Hebung des privatwirtschaftlichen

Verkehrs im Vordergrund steht, und zwar auch dann, wenn mit dieser Tätigkeit zugleich die Wohlfahrt der Einwohner gefördert wird. Der Bundesfinanzhof hat diese Aussage mit Urteil vom 1. Oktober 1981 fortgeführt. Bereits nach dem Rechtsverständnis dieser Entscheidungen war die Mitförderung des Einwohnerinteresses kein Grund, dem Kurbetrieb den Charakter einer wirtschaftlichen Tätigkeit abzusprechen. Der Entwurf kehrt dieses über Jahrzehnte gefestigte Verständnis um, indem er die Einwohnernutzung als eigenständigen nichtwirtschaftlichen Tätigkeitsbereich herausgreift und mit einer Vorsteuerabzugssperre verbindet.

In kommunalrechtlicher Hinsicht beruht die Freistellung der Einwohner von der Kurabgabepflicht nicht auf einer freiwilligen Entscheidung der Gemeinde, ihren Einwohnern unentgeltlich eine Leistung zuzuwenden. Die Einwohner haben nach dem Kommunalabgabenrecht keinen individuellen Anspruch auf die Leistungen des Kurbetriebs. Die allgemeine Steuerpflicht begründet nach ständiger verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung keinen subjektiven Leistungsanspruch auf konkrete kommunale Einrichtungen. Der Unterschied zwischen dem beitragsrechtlichen Sondervorteil des Kurgastes und dem allgemeinen Gemeindeinteresse ist für das gesamte Kurabgabenrecht strukturprägend. Der Kurgast zahlt die Kurabgabe, weil ihm ein individuell zurechenbarer Sondervorteil vermittelt wird. Der Einwohner ist von der Kurabgabepflicht befreit, weil er diesen Sondervorteil typischerweise nicht in gleicher Weise in Anspruch nimmt, nicht weil ihm ein Anspruch auf die Kureinrichtungen zusteht.

Der kommunalrechtlich vorgeschriebene Gemeindeanteil ist vor diesem Hintergrund keine Gegenleistung der Gemeinde für eine Leistung des Kurbetriebs an die Einwohner, sondern eine abgabenrechtlich zwingende Kalkulationsgröße. Die einschlägigen Vorschriften der Landeskommunalabgabengesetze schreiben vor, dass die Kurabgabe nicht zur vollständigen Deckung des Aufwands für die Kureinrichtungen herangezogen werden darf, weil diese Einrichtungen auch einen allgemeinen Nutzen für das Gemeinwesen entfalten, der über den individuellen Sondervorteil der Kurgäste hinausgeht. Dieser allgemeine Nutzen rechtfertigt nach dem Äquivalenzprinzip des Abgabenrechts einen gemeindlichen Eigenanteil an der Finanzierung. Der Gemeindeanteil spiegelt damit die abgabenrechtliche Grenze der zulässigen Kostenüberwälzung auf die Beitragspflichtigen wider, nicht eine Verpflichtung der Gemeinde zur Erbringung von Leistungen gegenüber ihren Einwohnern. Indem der Entwurf den Gemeindeanteil als Ausdruck einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit behandelt, macht er eine kommunalrechtliche Kalkulationspflicht zur umsatzsteuerrechtlichen Abzugssperre. Dieser Zirkelschluss ist mit der Systematik des Umsatzsteuerrechts nicht vereinbar.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 6. Dezember 2023 in der Randziffer 67 ausdrücklich festgehalten, dass die Art der Finanzierung einer Leistung für die Frage, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ohne Belang ist, soweit die Leistungen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe ausschließlich für die Zwecke besteuert Umsätze verwendet werden. Der Umstand, dass die Kalkulation der Kurtaxe nach kommunalrechtlicher Vorschrift zwingend einen Gemeindeanteil ausweisen muss, berührt die Frage des Vorsteuerabzugs damit nicht. Maßgeblich ist allein, dass die Eingangsleistungen für die Erbringung der steuerpflichtigen Kurtaxeleistungen gegenüber ortsfremden Personen verwendet werden.

Der Bundesfinanzhof hat in den Randziffern 55 bis 57 desselben Urteils die Zugänglichkeit von Kureinrichtungen für Einwohner als unentgeltliche Überlassung qualifiziert und diese als nichtwirtschaftliche Tätigkeit eingestuft. Diese Würdigung beruht auf einer Annahme, die mit dem kommunalrechtlichen Finanzierungssystem der Kurtaxe nicht vereinbar ist, und leidet damit an demselben strukturellen Mangel, den der Senat selbst in der Randziffer 43 für die Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union eingeräumt hat. Das Kommunalabgabenrecht der Länder wurde nicht vollständig in die Würdigung einbezogen. Die Landeskommunalabgaben-

gesetze schreiben zwingend vor, dass die Kalkulation der Kurabgabe einen Gemeindeanteil ausweist. Dieser Gemeindeanteil ist keine freiwillig gewählte Kalkulationsgröße, sondern Ausdruck des gesetzlich verankerten Äquivalenzprinzips, wonach die Kurabgabe nur insoweit erhoben werden darf, als der abgabepflichtige Personenkreis einen individuell zurechenbaren Sondervorteil erhält. Kosten, die nicht diesem Sondervorteil der Kurgäste zugeordnet werden können, müssen zwingend als Gemeindeanteil ausgewiesen und aus allgemeinen Haushaltsmitteln gedeckt werden. Gleichzeitig verbieten dieselben Landeskommunalabgabengesetze ausnahmslos die Erhebung einer Kurabgabe gegenüber Einwohnern der Gemeinde. Die Kurabgabe darf ausschließlich von ortsfremden Personen verlangt werden. Der Gemeindeanteil in der Kalkulation und die Freistellung der Einwohner sind damit zwei gesetzlich untrennbar verbundene Seiten desselben Systems. Der Gemeindeanteil ist die kalkulatorische Entsprechung für jenen Kostenanteil, der nach dem Äquivalenzprinzip nicht auf die Kurgäste überwälzt werden darf, weil er den allgemeinen Nutzen der Kureinrichtungen für das Gemeinwesen abbildet. Die Zugänglichkeit der Kureinrichtungen für Einwohner ist damit weder eine gewollte Überlassung seitens der Gemeinde noch entspricht sie einem typischen Nutzungsinteresse der ortsansässigen Bevölkerung. Kureinrichtungen sind ihrer Natur nach auf die Bedürfnisse von Kurgästen ausgerichtet; der weitaus überwiegende Teil der einheimischen Bevölkerung nimmt sie nicht oder allenfalls in ganz untergeordnetem Maße in Anspruch. Sie ist die gesetzlich erzwungene Konsequenz eines Finanzierungssystems, ohne das der Kurbetrieb rechtlich nicht existieren kann. Würde die Gemeinde die Einwohner von der Nutzung ausschließen oder ihnen gegenüber eine Kurabgabe erheben, verlöre die Kurtaxsatzung ihre Rechtsgrundlage. Ohne rechtswirksame Satzung besteht keine Befugnis zur Erhebung der Kurabgabe gegenüber ortsfremden Personen. Der Kurbetrieb hat keine andere Wahl. Er muss das kommunalrechtlich vorgeschriebene Finanzierungsmodell einhalten, um überhaupt wirtschaftlich tätig sein und steuerpflichtige Ausgangsumsätze erzielen zu können. Diese Würdigung lässt den dargelegten kommunalrechtlichen Zusammenhang vollständig unberücksichtigt und behandelt die Einwohnerfreistellung als frei gewählte unentgeltliche Zuwendung, ohne zu berücksichtigen, dass sie eine gesetzlich angeordnete Folge des Äquivalenzprinzips ist, das den Kurgemeinden jede andere Gestaltung untersagt. Diese Unvollständigkeit führt zu einem Ergebnis, das die Rechtsrealität der deutschen Kurgemeinden nicht zutreffend abbildet und an demselben Mangel leidet, der die gesamte Urteilkette seit dem Vorlagebeschluss in der Sache Schömberg prägt.

Der Bundesfinanzhof hat in der Randziffer 68 desselben Urteils weiter festgestellt, dass Vorteile Dritter, die nebensächlich sind, außer Betracht bleiben, wenn die bezogenen Eingangsleistungen nicht über das hinausgehen, was erforderlich und unerlässlich war, um den eigenen unternehmerischen Zweck zu erfüllen. Die Nutzung der Kureinrichtungen durch Einwohner ist nach diesem Maßstab nicht nur nebensächlich, sondern darüber hinaus kommunalrechtlich erzwungen. Das Kommunalabgabenrecht schreibt vor, dass der kalkulatorische Gemeindeanteil in der Kurtaxkalkulation zu berücksichtigen ist, dieser aber den Einwohnern nicht in Rechnung gestellt werden darf. Die kostenfreie Nutzung durch Einwohner ist damit keine freiwillige Entscheidung der Gemeinde, sondern notwendige Voraussetzung dafür, dass die Kurtaxsatzung vor der Verwaltungsgerichtsbarkeit Bestand hat. Ohne eine rechtswirksame Satzung besteht keine Befugnis zur Erhebung der Kurabgabe gegenüber ortsfremden Personen. Die Einwohnerfreistellung ist damit kein Selbstzweck, sondern zwingende kommunalrechtliche Bedingung für den Betrieb des gesamten Kurtaxsystems und damit für die Erzielung der steuerpflichtigen Ausgangsumsätze. Die Eingangsleistungen für die Kureinrichtungen gehen damit nicht über das hinaus, was für den eigenen unternehmerischen Zweck erforderlich und unerlässlich ist. Dass die unentgeltliche Mitbenutzung von Einrichtungen durch Dritte dem Vorsteuerabzug nicht entgegensteht, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen besteht, hat der Gerichtshof der Europäischen Union in den Rechtssachen Sveda vom 22. Oktober 2015 und Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16. September 2020 ausdrücklich bestätigt. Das

Finanzgericht Schleswig-Holstein hat in seiner Vorentscheidung in der Randziffer 29 die Vorteile der Gemeinde im Verhältnis zum konkreten unternehmerischen Bedarf des Kurbetriebs als nebensächlich eingestuft. Der Bundesfinanzhof hat diese Würdigung in der Randziffer 68 als revisionsrechtlich nicht zu beanstandend bestätigt.

Der Verband regt an, die Ergänzung in Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE zu streichen und in Abschnitt 2.11 Abs. 13 UStAE klarzustellen, dass der kommunalrechtlich vorgeschriebene Gemeindeanteil und die sich daraus ergebende Freistellung der Einwohner die Qualifikation des Kurbetriebs als wirtschaftliche Tätigkeit nicht berühren und keine anteilige Kürzung des Vorsteuerabzugs begründen. Eine solche Klarstellung stünde im Einklang mit der genannten Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, nach der die unentgeltliche Mitnutzung durch Dritte dem Vorsteuerabzug nicht entgegensteht, soweit der wirtschaftliche Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen des Unternehmers gewahrt bleibt.

Diese Einschätzung wird durch die Auffassung von Dr. Wolfram Birkenfeld bestätigt. Dieser hat in seiner Stellungnahme zum vorliegenden Entwurf ausgeführt, dass ein Vorabbonus für eine nichtunternehmerische Verwendung zugunsten von Gemeindeangehörigen, die keine Kurtaxe entrichten, in die Vorsteueraufteilung nicht einzubeziehen ist, weil es hierfür keine gesetzliche Grundlage gibt. Darüber hinaus hat er klargestellt, dass die nichtunternehmerische Verwendung ausschließlich an den Umständen der tatsächlichen Nutzung zu messen ist und nicht unabhängig davon an der Eigenschaft einer Person als Einwohner der Gemeinde. Diese Einschätzung eines langjährigen Mitglieds des nunmehr allein für die Umsatzsteuer zuständigen Revisionssenats bestätigt, dass die im Entwurf vorgenommene Qualifikation der Einwohnerüberlassung als nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne einer gesetzlichen Grundlage entbehrt und der Systematik des Vorsteuerabzugsrechts widerspricht.

C.3 Kodifizierung von Kontrollanforderungen ist ordnungspolitisch kontraproduktiv

Der Entwurf sieht in Abschnitt 2.11 Abs. 13 Nr. 1 UStAE vor, dass die Steuerbarkeit der Kurtaxe davon abhängt, dass die Kureinrichtungen ausschließlich für eine Nutzung durch zahlende Kurgäste bestimmt sind und geeignete sowie angemessene Kontrollen für die Überwachung der Zutrittsberechtigung durchgeführt werden. Der Verband hält diese Regelung für ordnungspolitisch verfehlt, und zwar unabhängig von der Frage, ob das Kontrollerfordernis aus den zugrundeliegenden Urteilen ableitbar ist.

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 6. Dezember 2023 in der Randziffer 50 lediglich festgestellt, dass nach der Satzung der klagenden Gemeinde die Kureinrichtungen nicht von jedermann frei und unentgeltlich genutzt werden können, weil eine Nutzung ohne Berechtigungsnachweis zur Kurtaxepflicht als Tagesgast führt. In der Randziffer 51 hat der Bundesfinanzhof ausdrücklich klargestellt, dass selbst Leistungen, die von der Gemeinde teilweise unbeabsichtigt erbracht werden, weil sie erst aufgrund von Ermittlungen der Kontrolleure festgestellt werden, für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit unerheblich sind. Kontrollen waren im entschiedenen Fall ein tatsächliches Element des Sachverhalts, kein vom Gericht aufgestelltes Tatbestandsmerkmal.

Dass eine lückenlose physische Zugangskontrolle keine Voraussetzung für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ist, veranschaulicht ein Blick in die Praxis privatwirtschaftlicher Leistungserbringung. Privatwirtschaftliche Verkehrsunternehmen wie die Deutsche Bahn AG prüfen durch Kontrolleure stichprobenartig, ob Fahrgäste ein gültiges Ticket gelöst haben. Dass dabei nicht jeder Fahrgast einzeln kontrolliert wird und gelegentlich Fahrgäste ohne Ticket reisen, ändert am entgeltlichen Charakter der Beförderungsleistung nichts. Entscheidend ist allein, ob das

Leistungssystem nach seinem wirtschaftlichen Gehalt als entgeltlich strukturiert ist. Genau dies hat der Bundesfinanzhof in der Randziffer 51 für den Kurbetrieb bestätigt.

Indem der Entwurf aus diesem tatsächlichen Element eine normative Pflicht ableitet, geht er über den Regelungsgehalt des Urteils hinaus. Er schafft damit eine neue Rechtsfrage, die das Urteil selbst nicht gestellt hat. Was genügt als geeignete und angemessene Kontrolle, in welchem Turnus müssen Kontrollen stattfinden, durch welches Personal und mit welchem Dokumentationsaufwand sind diese durchzuführen. Jede dieser Folgefragen wird im Vollzug zu Streitigkeiten führen, die durch das Urteil nicht vorgezeichnet sind und die der Entwurf selbst auslöst.

Erschwerend kommt hinzu, dass die Kurabgabe nach den Landeskommunalabgabengesetzen aller Bundesländer in unterschiedlicher Weise ausgestaltet ist. Was in einem Bundesland satzungsrechtlich als ausreichende Abgrenzung der Beitragspflichtigen von der Allgemeinheit gilt, ist im nächsten Bundesland anders zu beurteilen. Der prüfende Beamte, der den konkreten Sachverhalt unter Berücksichtigung des jeweils anwendbaren Landeskommunalabgabengesetzes würdigt, ist zur Beurteilung dieser Frage besser geeignet als eine abstrakte Verwaltungsvorschrift, die die Vielgestaltigkeit der landesrechtlichen Regelungen nicht abbilden kann.

In der Praxis findet eine Kontrolle der Kurabgabepflicht in vielen deutschen Heilbädern nicht allein an den Kureinrichtungen selbst statt, sondern auch über die mit der überall gegebenen Gästekarte verbundenen Zusatzleistungen. Die Gästekarte berechtigt den Kurgast häufig zur unentgeltlichen oder vergünstigten Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs im Kurbereich, zur Teilnahme an Kurkonzerten und anderen Veranstaltungen der Kurverwaltung sowie zur Inanspruchnahme weiterer kurspezifischer Angebote. Bei der Nutzung dieser Leistungen wird die Gästekarte regelmäßig vorgezeigt und auf ihre Gültigkeit geprüft. Bei Übernachtungsgästen ist die Kurabgabe zudem unmittelbar durch den Beherbergungsbetrieb einzubehalten und abzuführen, wobei die ordnungsgemäße Erhebung und Abführung durch die Gemeinde kontrolliert wird. Durch diese Kontrollmechanismen wird sichergestellt, dass die Abgrenzung zwischen Kurtaxepflichtigen und der übrigen Allgemeinheit in der Praxis tatsächlich vollzogen wird, auch wenn an einzelnen Kureinrichtungen keine physische Zugangssperre errichtet ist. Diese Form der Kontrolle entspricht dem Wesen der Kurabgabe als Pauschalbeitrag für die Nutzungsmöglichkeit eines Gesamtangebots und ist mit dem Erfordernis des Bundesfinanzhofs, dass die Kureinrichtungen nicht für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sein dürfen, ohne weiteres vereinbar.

Der strukturelle Unterschied zwischen verschiedenen Kurortstypen verdeutlicht, warum eine einheitliche normative Kontrollanforderung sachlich nicht zu rechtfertigen ist. In den traditionsreichen Kurorten des Alpenvorlands und des Schwarzwalds, etwa in Kurorten Bayerns oder Baden-Württembergs, sind die Kureinrichtungen häufig baulich klar abgegrenzt. Ein Kurhaus mit Eingangsbereich, ein umfriedeter Kurpark mit Kassenbetrieb oder ein Thermalbad ermöglichen dort eine unmittelbare physische Zugangskontrolle ohne nennenswerten organisatorischen Aufwand.

An der deutschen Nord- und Ostseeküste stellt sich die Lage strukturell anders dar. Die Kureinrichtungen dieser Gemeinden sind über das gesamte Gemeindegebiet verteilt. Strandpromenaden, öffentliche Parkanlagen, Kurkonzertplätze und Strandzugänge bilden ein räumlich weitläufiges Gesamtangebot, das nach seiner Natur und teilweise auch nach seinem öffentlich-rechtlichen Widmungszweck für jedermann zugänglich sein muss. Eine physische Zugangssperre an jeder einzelnen Kureinrichtung scheidet nicht nur aus praktischen Gründen aus, sondern würde dem öffentlich-rechtlichen Charakter dieser Einrichtungen widersprechen. Die öffentlich-rechtliche Pflicht zur Zugänglichkeit schließt die satzungsmäßige Kurtaxepflicht ortsfremder Personen dabei nicht aus. Sie bestimmt lediglich, dass die Durchsetzung dieser Pflicht

nicht durch physische Zugangsbarrieren, sondern durch das Gästekartensystem erfolgt. Die Kontrolle der Kurabgabepflicht erfolgt deshalb über das Gästekartensystem. Die Gästekarte wird z.B. bei der Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs systematisch vorgezeigt, an Strand und Strandpromenade durch Kontrolleure stichprobenartig überprüft, bei Veranstaltungen der Kurverwaltung als Einlassnachweis kontrolliert und durch die gesetzliche Meldepflicht der Beherbergungsbetriebe institutionell abgesichert. Dieses System erfüllt dieselbe Funktion wie eine physische Zugangssperre und ist der einzige praktikable Kontrollmechanismus für den naturräumlich bedingten Charakter der Nord- und Ostseekurbäder. Ein BMF-Schreiben, das für alle Heilbäder und Kurorte einheitlich eine physische Zugangskontrolle voraussetzt, verkennt diese strukturellen Unterschiede und würde eine gesamte Gruppe von Kurorten systematisch benachteiligen.

Der Verband regt an, die Passage zu den Kontrollerfordernissen in Abschnitt 2.11 Abs. 13 Nr. 1 ersatzlos zu streichen und die Frage, ob die Kureinrichtungen nicht für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind, der Würdigung im Einzelfall anhand des jeweiligen Satzungsinhalts zu überlassen. Soweit ein Nichtanwendungserlass gegenüber den zugrundeliegenden Urteilen nicht in Betracht kommt, sollte das BMF-Schreiben zumindest klarstellen, dass die Steuerbarkeit der Kurtaxe aus der satzungsmäßigen Gestaltung der Kurabgabepflicht folgt. In der Abstimmung der obersten Finanzbehörden der Länder ist bereits die Auffassung vertreten worden, dass für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs weder eine Gästekarte noch eine wie auch immer ausgestaltete Kontrollmöglichkeit erforderlich ist und dass es allein auf den Inhalt der Kurtaxsatzung ankommt. Ausreichend sei danach, dass sich aus der Satzung ergebe, dass die Kurabgabe bei ortsfremden Personen für die Möglichkeit der Nutzung der Kureinrichtungen als Gegenleistung erhoben werde; die Kureinrichtungen seien bereits deshalb nicht für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich, wobei die unentgeltliche Nutzung durch ortsansässige Personen unschädlich sei. Der Verband schließt sich dieser Auffassung ausdrücklich an und regt an, sie als maßgebliche Verwaltungsaussage im BMF-Schreiben zu verankern.

C.4 Abschnitt 15.19 Abs. 2 Satz 7 — Mittelbarer Verwendungszusammenhang und Korrektur der Einschränkungen

Der Entwurf übernimmt in Abschnitt 15.19 Abs. 2 Satz 7 UStAE die Regelung des BMF-Schreibens vom 1. April 2026, wonach der Vorsteuerabzug bei einer öffentlich-rechtlichen Widmung möglich sein kann, wenn sich eine Einrichtung und die unternehmerische Tätigkeit gegenseitig bedingen. Durch den hinzugefügten Klammerzusatz beschränkt der Entwurf diese Regelung auf den Sachverhalt einer öffentlich-rechtlich gewidmeten Hängeseilbrücke in Verbindung mit steuerpflichtigen Parkgebühren. Diese Einschränkung ist rechtlich unzutreffend.

Der mittelbare Verwendungszusammenhang ist keine Ausnahmerecheinung, sondern eine gefestigte Rechtsfigur des Unionsrechts. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat in der Rechtssache Sveda vom 22. Oktober 2015 entschieden, dass der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen zusteht, die unmittelbar für eine unentgeltliche Nutzung durch die Öffentlichkeit bestimmt sind, sofern diese Leistungen als Mittel dienen, um Besucher an einen Ort zu bewegen, an dem der Unternehmer steuerpflichtige Ausgangsumsätze erbringt. In der Rechtssache Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16. September 2020 hat der Gerichtshof diese Grundsätze auf eine öffentliche Gemeindestraße übertragen, die der Allgemeinheit unentgeltlich zur Verfügung stand, jedoch für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmers rechtlich unerlässlich war. Der Bundesfinanzhof hat diese Grundsätze in seinem Urteil vom 20. Oktober 2021 auf das deutsche Recht angewendet. Die Rechtslage ist damit eindeutig. Ein mittelbarer Verwendungszusammenhang begründet das Recht auf Vorsteuerabzug. Die öffentlich-rechtliche Widmung einer Einrichtung ist kein Ausschlussgrund.

Kureinrichtungen erfüllen die Voraussetzungen dieser Rechtsfigur in stärkerem Maße als jeder bisher entschiedene Sachverhalt. Nach den Landeskommunalabgabengesetzen aller Bundesländer setzt die Erhebung einer Kurabgabe das Vorhandensein und den Betrieb von Kureinrichtungen rechtlich voraus. Ohne Kureinrichtungen keine Kurabgabe, ohne Kurabgabe kein wirtschaftlicher Kurbetrieb. Die Kureinrichtungen sind damit nicht lediglich ein wirtschaftlich förderliches Mittel zur Erzielung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze, sondern deren zwingende rechtliche Voraussetzung nach Landesrecht. Dieser Zusammenhang ist enger und verbindlicher als derjenige zwischen einer Hängeseilbrücke und einem Parkplatzbetrieb, auf den der Klammerzusatz allein abstellt.

Die wirtschaftliche Dominanz des Kurbetriebs gegenüber jeder denkbaren Einwohnernutzung lässt sich an den Verhältnissen der deutschen Nord- und Ostseeheilbäder unmittelbar ablesen. Die staatlich anerkannten Heilbäder an der deutschen Nord- und Ostseeküste zählen zwischen fünfhundert und achttausend Einwohner. Ihnen stehen jährlich zwischen einer und dreieinhalb Millionen Übernachtungen gegenüber, die Tagesgäste nicht eingerechnet. Die Kureinrichtungen dieser Gemeinden, also Strandpromenaden, Kurhäuser, Wandelhallen, Parkanlagen und Strandzugänge, sind damit in einem Ausmaß auf die wirtschaftliche Tätigkeit gegenüber ortsfremden Personen ausgerichtet, das jeden denkbaren Einwohneranteil an der tatsächlichen Nutzung in den Bereich des Statistisch-Unbedeutenden verweist. Der Zusammenhang zwischen diesen Einrichtungen und den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen ist nicht mittelbar im Sinne einer entfernten Verbindung, sondern der unmittelbare und zwingende Existenzgrund des gesamten kommunalen Wirtschaftslebens. Eine Verwaltungsregelung, die für diese Gemeinden den mittelbaren Verwendungszusammenhang zwischen Kureinrichtungen und steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen durch einen Klammerzusatz in Frage stellt, verkennt die tatsächlichen Verhältnisse in einem Maße, das mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht vereinbar ist.

Indem der Entwurf Satz 7 durch den Klammerzusatz auf einen einzigen Sachverhalt verengt, reduziert er eine allgemeine Rechtsfigur auf eine Einzelfallentscheidung. Die Folge ist, dass Finanzbehörden die Anwendung von Satz 7 auf Kureinrichtungen mit dem Argument verweigern können, der Klammerzusatz belege, dass der Regelungsgehalt auf den Hängeseilbrücken-Sachverhalt beschränkt sei. Diese Auslegung wäre mit dem Neutralitätsgrundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems unvereinbar. Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung betont, dass das Recht auf Vorsteuerabzug ein grundlegendes Prinzip des Mehrwertsteuersystems darstellt, das nicht durch Verwaltungsregelungen eingeschränkt werden darf, soweit ein Verwendungszusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen besteht.

Auch die aus dem BMF-Schreiben vom 1. April 2026 übernommene Formulierung von Satz 7 selbst ist zu beanstanden. Die Formulierungen „ausnahmsweise“ und „im Einzelfall“ stellen den Vorsteuerabzug als Ausnahme vom Regelfall dar. Das Gegenteil ist richtig. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union ist der Vorsteuerabzug für alle Eingangsleistungen zu gewähren, die mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang stehen. Eine einschränkende Qualifikation durch Worte wie „ausnahmsweise“ kehrt dieses normative Verhältnis um und ist geeignet, in der Prüfungspraxis eine Beweislastumkehr zu etablieren, für die weder das Gesetz noch das Unionsrecht eine Grundlage bieten.

Der Verband fordert die Streichung des Klammerzusatzes in Abschnitt 15.19 Abs. 2 Satz 7 UStAE sowie die Streichung der Formulierungen „ausnahmsweise“ und „im Einzelfall“. Ergänzend ist klarzustellen, dass das gegenseitige Bedingen von Einrichtung und unternehmerischer Tätigkeit insbesondere dann anzunehmen ist, wenn der Betrieb der Einrichtung nach den anwendbaren

landesrechtlichen Vorschriften zwingende Voraussetzung für die Erhebung des Entgelts ist, aus dem die steuerpflichtigen Ausgangsumsätze des Unternehmers bestehen. Auch Herr Dr. Birkenfeld hat in seiner Stellungnahme zum vorliegenden Entwurf betont, dass ein weites Verständnis des Zusammenhangs zwischen den Eingangsleistungen und den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen des Kurbetriebs zielführend ist, wie es der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 20. Oktober 2021 gebilligt hat, und dass sich die Kurgemeinden gegen ein zu enges Verständnis dieses Zusammenhangs wenden sollten.

D. Konkrete Änderungsvorschläge

Der Deutsche Heilbäderverband e.V. fasst seine Forderungen wie folgt zusammen.

Zuvorderst regt der Verband an, dass das Bundesministerium der Finanzen einen Nichtanwendungserlass gegenüber den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 18. Oktober 2023 und vom 6. Dezember 2023 erlässt. Die strukturellen Mängel der zugrundeliegenden Urteilsreihe, insbesondere die fehlende kommunalrechtliche Sachverhaltsaufklärung, die Beschränkung auf ein einziges Landeskommunalabgabengesetz, die fehlende Vorlage an den Großen Senat und die Auflösung des erkennenden Senats, rechtfertigen dieses Vorgehen. Das Bundesministerium der Finanzen hat von diesem Instrument zuletzt mit Schreiben vom 06. Juni 2025 Gebrauch gemacht und damit in einer vergleichbaren Situation die bewährte Rechtslage wiederhergestellt.

Zu Abschnitt I des Entwurfs wird die Änderung der Überschrift „Grundsätze“ gefordert. Die dort aufgeführten Urteile stellen keine gesicherte höchstrichterliche Rechtsprechung dar und sind nicht geeignet, als normative Grundlage einer bundesweit verbindlichen Verwaltungsregelung zu dienen.

Zu Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE wird die Streichung des neu eingefügten Spiegelstrichs zur unentgeltlichen Überlassung von Kureinrichtungen an Einwohner gefordert. Die Qualifikation der Einwohnerüberlassung als nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne ist mit der kommunalrechtlichen Systematik der Kurabgabenerhebung nicht vereinbar und entbehrt einer ausreichenden Grundlage in der höchstrichterlichen Rechtsprechung.

Zu Abschnitt 2.11 Abs. 13 Nr. 1 UStAE wird die Streichung der Kontrollanforderung gefordert. Die Frage, ob die Kureinrichtungen nicht für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind, ist durch den prüfenden Beamten im Einzelfall unter Berücksichtigung des jeweils anwendbaren Landeskommunalabgabengesetzes zu beurteilen. Auch andere Kontrollmechanismen, insbesondere die Vorlage der Gästekarte bei der Inanspruchnahme von Zusatzleistungen wie der Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs oder der Teilnahme an Veranstaltungen der Kurverwaltung, stehen einer unmittelbaren Zugangskontrolle gleich.

Zu Abschnitt 15.19 Abs. 2 Satz 7 UStAE wird erstens die Streichung des Klammerzusatzes gefordert. Zweitens sind die Worte ausnahmsweise und im Einzelfall zu streichen. Drittens ist die Regelung, um die Klarstellung zu ergänzen, dass das gegenseitige Bedingen von Einrichtung und unternehmerischer Tätigkeit insbesondere dann anzunehmen ist, wenn der Betrieb der Einrichtung nach den anwendbaren landesrechtlichen Vorschriften zwingende Voraussetzung für die Erhebung des Entgelts ist, aus dem die steuerpflichtigen Ausgangsumsätze des Unternehmers bestehen.

E. Vertrauensschutz und Übergangsregelung

Die im Entwurf vorgesehene Nichtbeanstandungsregelung für vor dem 1. Januar 2027 ausgeführte Leistungen ist nicht ausreichend, um den Kurgemeinden den Vertrauensschutz zu gewähren, auf den sie nach dem Grundsatz der Rechtssicherheit und nach § 176 AO Anspruch haben.

Die Kurgemeinden haben seit 1924 im Vertrauen auf eine einheitliche höchstrichterliche Rechtsprechung, auf die Verwaltungsauffassung in Abschnitt 2.11 Abs. 13 UStAE und auf die körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätze der Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug aus Investitionen in Kureinrichtungen geltend gemacht. Investitionsentscheidungen über Kurparks, Kurhäuser, Wandelhallen, Gradierwerke, Bäderanlagen und weitere Kureinrichtungen wurden auf der Grundlage dieser gefestigten Rechtslage getroffen und sind nicht rückgängig zu machen. Eine rückwirkende Versagung des Vorsteuerabzugs durch Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG würde in kommunale Haushaltspläne eingreifen, die auf dieser Grundlage aufgestellt wurden, und wäre geeignet, die finanzielle Handlungsfähigkeit einzelner Kurgemeinden zu gefährden.

Der Verband fordert daher erstens den ausdrücklichen Verzicht auf Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG für Investitionen, die im Jahr 2026 oder früher getätigt wurden. Zweitens fordert der Verband hilfsweise die Einräumung eines Wahlrechts für Kurgemeinden in Anlehnung an die Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG zur Einführung von § 2b UStG. Den Kurgemeinden ist zu ermöglichen, die neue Verwaltungsauffassung frühestens ab dem 1. Januar 2028 anzuwenden und bis zu diesem Zeitpunkt nach den bisherigen Grundsätzen zu verfahren. Dies gibt den Gemeinden die notwendige Zeit, ihre Satzungen und ihren Betrieb an die neuen Anforderungen anzupassen, soweit dies nach dem Ergebnis dieser Stellungnahme überhaupt erforderlich sein sollte.

Berlin, Mai 2026

Brigitte Goertz-Meissner
Präsidentin