

Gericht:	Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht 4. Senat
Entscheidungsdatum:	29.09.2021
Streitjahre:	2011, 2012, 2013, 2014, 2015
Aktenzeichen:	4 K 118/18
ECLI:	ECLI:DE:FGSH:2021:0929.4K118.18.00
Dokumenttyp:	Urteil
Quelle:	
Normen:	§ 1 Abs 1 Nr 1 UStG 2005, § 15 Abs 1 UStG 2005, § 15 Abs 4 UStG 2005, UStG VZ 2011, UStG VZ 2012 ... mehr
Zitiervorschlag:	Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 29. September 2021 - 4 K 118/18 -, juris

Keine Vorsteuerkürzung bei ausschließlich für Zwecke eines Eigenbetriebs Kurverwaltung (Betrieb gewerblicher Art) bezogener Fremdenverkehrswerbung - Die Erhebung einer Fremdenverkehrsabgabe durch eine Kurgemeinde und deren Weiterleitung an einen kommunalen Tourismusbetrieb führt nicht zwingend zur Annahme eines Leistungsaustauschs zwischen Gemeinde und Tourismusbetrieb

Orientierungssatz

1. Die Vorsteuer aus Leistungsbezügen, die sowohl einer wirtschaftlichen als auch einer nicht-wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers (hier: kommunaler Kurbetrieb) dienen, ist entsprechend § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen (Anschluss an BFH, Urteil vom 3.08.2017 V R 62/16, BStBl II 2021, 109).(Rn.19)
2. Werden die Leistungsbezüge teilweise durch eine Fremdenverkehrsabgabe als Beitrag im Sinne des Kommunalabgabenrechts finanziert und wird im Rahmen der Beitragskalkulation auch ein öffentliches Interesse an der Tourismusförderung (Gemeindeanteil) in Ansatz gebracht, dann kann dies als Indiz für eine anteilig nichtwirtschaftliche Verwendung der Leistungsbezüge angesehen werden. Die vom EuGH durch Urteil vom 1.10.2020 C-405/19 "Vos Aannemingen" für den Fall einer Kostenübernahme durch Dritte aufgestellten Grundsätze sind entsprechend anzuwenden.(Rn.18)(Rn.24)
3. Der volle Vorsteuerabzug setzt in derartigen Fällen voraus, dass zwischen den Leistungsbezügen und der wirtschaftlichen Tätigkeit des Kurbetriebes ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und umgekehrt der mögliche Vorteil der Gemeinde als nebensächlich zu bewerten ist. Zielen die Werbeaktivitäten auf die Förderung steuerpflichtiger Umsätze ab und bewirken diese nur einen mittelbaren Vorteil für die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde, dann ist dieser Vorteil als nebensächlich einzustufen und bildet keine ausreichende Grundlage für eine Vorsteuerkürzung.(Rn.21)(Rn.25)(Rn.26)(Rn.29)
4. Die Zuweisung des Aufkommens aus der Fremdenverkehrsabgabe an den kommunalen Kurbetrieb ist kein steuerbares Entgelt (unechter Zuschuss) für die durch die Abgabe abgeschöpften Vorteile Dritter aus der Tourismuswerbung. Der gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erforder-

derliche konkrete Leistungsaustausch ergibt sich nicht bereits aus der Erhebung einer Fremdenverkehrsabgabe und deren Weiterleitung an den kommunalen Tourismusbetrieb.(Rn.32)

5. Revision eingelegt (Az. des BFH: XI R 33/21).

(Orientierungssätze 1 bis 4 sind solche des Finanzgerichts.)

Diese Entscheidung zitiert

Rechtsprechung

Vergleiche EuGH 8. Kammer, 1. Oktober 2020, C-405/19

Vergleiche OVG Lüneburg 9. Senat, 18. Juni 2020, 9 KN 90/18

Vergleiche Niedersächsisches Finanzgericht 11. Senat, 30. Januar 2019, 11 K 87/18

Vergleiche Finanzgericht Baden-Württemberg 1. Senat, 18. Oktober 2018, 1 K 1458/18

Vergleiche BFH 5. Senat, 3. August 2017, V R 62/16

... mehr

Tenor

Die geänderten Umsatzsteuerbescheide für 2011 bis 2015 vom 18.04.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8.08.2018 werden geändert. Die Vorsteuerkürzungen gemäß Ziffer 2.2 des Prüfungsberichts vom 6.04.2017 („Fremdenverkehrsabgabe“) sind rückgängig zu machen. Die Umsatzsteuer für 2011 bis 2015 wird entsprechend herabgesetzt.

Die Steuerberechnung wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Kostenschuldner darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung abwenden, wenn nicht der Gläubiger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit von Vorsteuerkürzungen unter dem Gesichtspunkt der anteiligen nichtunternehmerischen Verwendung von Eingangsleistungen für die Fremdenverkehrswerbung.
- 2 Die Klägerin unterhält den Eigenbetrieb Kurverwaltung als Betrieb gewerblicher Art (nachfolgend auch Kurbetrieb, BgA). Unternehmensgegenstand des Eigenbetriebes ist gemäß § 1 Abs. 3 der Betriebssatzung die Erfüllung aller mit dem Kurbetrieb verbundenen Aufgaben in der Gemeinde. Am 27.10.2015 ordnete der Beklagte – das Finanzamt (FA) – gegenüber der Klägerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für den Prüfungszeitraum 2011 bis 2015 an. Prüfungsgegenstand war der Vorsteuerabzug. Im Prüfungs-

bericht ist hinsichtlich des Streitgegenstandes unter Ziffer 2.2 „Fremdenverkehrsabgabe/Tourismusabgabe“ folgendes ausgeführt:

3 „Die durch den Kurbetrieb eingenommene Fremdverkehrsabgabe/Tourismusabgabe wird laut Satzung der Gemeinde zur Deckung der Kosten für die Fremdenverkehrswerbung verwendet. Da auch die Gemeinde als solches von der Fremdenverkehrswerbung profitiert, entfällt ein Teil der Kosten auf den nicht wirtschaftlichen Teil der Gemeinde. Folglich ist der Vorsteuerabzug aus diesen Kosten nicht zulässig. Als Aufteilungsschlüssel wurde einvernehmlich das Verhältnis der Einnahmen aus der Fremdenverkehrsabgabe zur Summe der Fremdenverkehrs- und der Kurabgabe angesetzt. Im Prüfungszeitraum hatte die Gemeinde die aus der Anlage (Anlage Tourismusabgabe) ersichtlichen Vorsteuern im Zusammenhang mit der Fremdenverkehrswerbung geltend gemacht. Die Ermittlung der Höhe der Vorsteuerkürzung aus den Kosten der Fremdenverkehrswerbung ergibt sich aus der Anlage (Vorsteuern FVA)“. Die Kürzungen stellen sich in den einzelnen Streitjahren wie folgt dar:

4	Zeitraum	Vorsteuerkürzung in Euro	Prozentsatz der Kürzung
	2011	XXX	5,81
	2012	XXX	6,97
	2013	XXX	8,68
	2014	XXX	9,12
	2015	XXX	12,21

5 In der vom Prüfer zur Begründung der Vorsteuerkürzung in Bezug genommenen Satzung über die Erhebung einer Fremdenverkehrsabgabe vom 18.10.2008 ist unter anderem ausgeführt:

„§ 1 (Beitragserhebungszweck)

- (1) Die Gemeinde ist als Kurort anerkannt. Sie erhebt zur teilweisen Deckung der Aufwendungen der Gemeinde für die Fremdenverkehrswerbung eine laufende Fremdenverkehrsabgabe im Sinne des § 10 Abs. 5 KAG (im Folgenden Beitrag).
- (2) Diese Aufwendungen sollen durch den Beitrag zu 18%, durch einen Gemeindeanteil zur Abgeltung des öffentlichen Interesses zu 65% und im Übrigen durch sonstige Einnahmen gedeckt werden.

§ 2 (Beitragssubjekt, Beitragsgegenstand)

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

(2) ...“.

- 6 Durch zum 1.01.2015 in Kraft getretene Satzungsänderung hat die Gemeinde den Anteil des öffentlichen Interesses von zuvor 65% auf 30% herabgesetzt und die Beitragsdeckungsquote von zuvor 18% auf 46% heraufgesetzt.
- 7 Das Aufkommen aus der Fremdenverkehrsabgabe stellt die Gemeinde dem Kurbetrieb zur Verfügung, welcher die Zahlungen als Betriebseinnahme verbucht. Die quotale gekürzten Werbeaufwendungen beziehen sich inhaltlich u.a. auf Messekosten, Prospektkosten, Anzeigen/Internet-Werbung, Druckerzeugnisse, Finanzierungsbeitrag Marketing und dem Werbeanteil an der X-Umlage. Umsatzsteuerpflichtige Einnahmen erzielt der Kurbetrieb u.a. aus Kurabgaben, Parkplatzgebühren, Strandkorbvermietung, Hafen- und Kaigebühren, Gastgeberverzeichnis, Veranstaltungen und Schwimsteganlage. Der Kurbetrieb erzielt regelmäßig Gewinne.
- 8 Das FA folgte der Rechtsauffassung des Prüfers und setze die Vorsteuerkürzung durch gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2015 vom 18.04.2017 um.
- 9 Am 19.05.2017 erhob die Klägerin Einspruch. Die Vorsteuerkürzung sei nicht gerechtfertigt. Der Kurbetrieb arbeite mit Gewinn und verfolge mit den von ihm bezogenen Werbeleistungen ausschließlich eigene unternehmerische Zwecke. Die ausnahmslos unternehmerische Tätigkeit des Kurbetriebes werde auch durch den in § 1 der Betriebsatzung niedergelegten Unternehmenszweck belegt. Das in der gemeindlichen Satzung über die Erhebung der Fremdenverkehrsabgabe angeführte öffentliche Interesse an der Fremdenverkehrswerbung berühre nicht die konkrete Tätigkeit des Kurbetriebes. Der quotale Ausweis eines öffentlichen Interesses beruhe vielmehr auf spezifisch kommunalabgabenrechtlichen Gesichtspunkten und der insoweit ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung. Die in den Streitjahren vom Kurbetrieb konkret bezogenen Werbeleistungen dienten weder unmittelbar noch mittelbar öffentlichen Zwecken der Gemeinde, sondern ausschließlich der Erzielung steuerpflichtiger Umsätze mit Kurgästen. Dementsprechend richte sich die Werbung allein an Kurgäste. Soweit sich für die Gemeinde aus der Werbung des Kurbetriebes möglicherweise ein indirekter Vorteil ergeben würde, rechtfertige dies nicht die Vorsteuerkürzung, denn es handele sich insoweit um einen nicht intendierten, reflexartigen Vorteil. Zu bedenken sei zudem, dass den Gemeinden ein Wahlrecht über die Erhebung einer Fremdenverkehrsabgabe eingeräumt sei. Die Frage einer Vorsteuerkürzung könne aber vernünftigerweise nicht davon abhängen, ob die Fremdenverkehrsabgabe erhoben werde oder nicht. Unabhängig davon sei der vom FA gewählte Aufteilungsschlüssel auch nicht sachgerecht, weil der Prozentsatz der Vorsteuerkürzung in 2015 ansteige, obwohl der in der Abgabensatzung veranschlagte öffentliche Anteil deutlich abgesenkt worden sei.
- 10 Am 10.07.2018 hat die Klägerin Untätigkeitsklage gemäß § 46 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erhoben.

- 11 Mit Einspruchsentscheidung vom 8.08.2018 hat das FA den Einspruch zurückgewiesen: Die Vorsteuerkürzung sei unter den vorliegenden Bedingungen entsprechend § 15 Abs. 4 Umsatzsteuergesetz (UStG) gerechtfertigt. Es bestehe ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Ausgaben für die Fremdenverkehrswerbung und der Erhebung der Fremdenverkehrsabgabe. Der Kurbetrieb erstelle und versende die entsprechenden Abgabenbescheide und vereinnahme die Abgaben direkt. Im Gegenzug trage er alle Aufwendungen für die Fremdenverkehrswerbung und mache diese als Betriebsausgaben geltend. Die Werbung beschränke sich auch inhaltlich nicht allein auf Ortsfremde. Sie beziehe auch Veranstaltungen und Leistungen von ortsansässigen Personen ein. Satzungsinhalt und Art der Werbung sprächen daher für einen nicht abzugsfähigen öffentlichen Anteil an der bezogenen Werbung, welcher die Klägerin auch der Höhe nach nicht in ihren Rechten verletze.
- 12 Mit der Klage macht die Klägerin ergänzend zu ihrem Vorbringen im Verwaltungsverfahren geltend:
- 13 Im Streitfall bestehe ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der Eingangsleistungen in Sachen Werbung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des BgA Kurbetrieb. Dieser werde durch die im Schriftsatz vom 28.10.2020 niedergelegten Aufstellungen und die parallel dazu eingereichten Werbemedien auch konkret belegt. Eine Werbung für öffentliche Zwecke lasse sich den Werbemedien nicht entnehmen. Die vom BgA betriebenen touristischen Einrichtungen seien von den beworbenen Kurgästen nur entgeltlich nutzbar. Der Kurbetrieb erziele ertragsteuerlich Gewinne. Dies verdeutliche, dass die Werbeaufwendungen ungeachtet des Aufkommens aus der Fremdenverkehrsabgabe auch vollständig über steuerpflichtige Einnahmen finanziert würden. Dass weitere ortsansässige Gewerbetreibende von den Aktivitäten des Kurbetriebes gewisse Vorteile hätten und deshalb von der Gemeinde zu einer hoheitlichen Abgabe herangezogen würden, beseitige den direkten und unmittelbaren Zusammenhang der bezogenen Eingangsleistungen zum Unternehmen der Klägerin nicht. Entsprechendes gelte für das in der Abgabensatzung niedergelegte öffentliche Interesse, welches allenfalls auf reflexartige, aber nicht durch den Bezug der Eingangsleistungen (mit-) intendierte öffentliche Vorteile abstelle.
- 14 Die Klägerin beantragt, die geänderten Umsatzsteuerbescheide für 2011 bis 2015 vom 18.04.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8.08.2018 zu ändern, die Vorsteuerkürzungen gemäß Ziffer 2.2 des Prüfungsberichts vom 6.04.2017 („Fremdenverkehrsabgabe“) rückgängig zu machen und die Umsatzsteuer für 2011 bis 2015 entsprechend herabzusetzen.
- 15 Das FA beantragt, die Klage abzuweisen.
- 16 Die im Prüfungsgericht und der Einspruchsentscheidung aufgeführten Argumente seien durch das Klagevorbringen nicht entkräftet. Der satzungsmäßige Ansatz des öffentlichen Interesses an der Fremdenverkehrswerbung mit 65% bis einschließlich 2014 und 30% ab 2015 lasse auf einen anteilig nichtwirtschaftlichen Verwendungszweck der bezogenen Werbeleistungen schließen. Die gegenläufigen Erwägungen der Klägerseite seien

nicht überzeugend. Auch wenn in den Werbebroschüren, abgesehen von der Jugendfeuerwehr, wohl aufgrund der touristischen Zielgruppe, keine Bewerbung von weiteren hoheitlichen Bereichen ersichtlich sei, sei die Vorsteueraufteilung gerechtfertigt. Die Werbung für Kurgäste stärke nämlich zugleich die Wirtschaftskraft, sichere örtliche Arbeitsplätze und steigere die allgemeine Attraktivität der Gemeinde. Den Werbemaßnahmen sei damit zugleich eine der Klägerin zurechenbare Wohlstands- und Entwicklungsförderung immanent, weswegen es nicht entscheidend auf eine inhaltliche Bewertung und Abgrenzung der einzelnen Werbeleistungen ankomme. Die in der Satzung des Kurbetriebes enthaltene Beschreibung des Unternehmenszwecks stehe einer Vorsteueraufteilung ebenfalls nicht entgegen. Es sei nicht plausibel, dass der Kurbetrieb über die Aufrechterhaltung seiner eigenen unternehmerischen Aufgaben hinaus nicht auch die Aufgabe der öffentlichen Tourismusförderung übernehmen dürfe. Der gewählte Aufteilungsmaßstab sei auch inhaltlich sachgerecht und der Höhe nach moderat.

Entscheidungsgründe

- 17 Die Klage ist unabhängig von den Voraussetzungen des § 46 FGO mit dem Erlass der Einspruchsentscheidung in die Zulässigkeit gewachsen.

- 18 Die Klage ist auch begründet. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide verletzen die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 FGO. Der Klägerin steht gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ein Anspruch auf vollständige Anerkennung der in den Rechnungen für bezogene Werbeleistungen ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer zu. Zur Überzeugung des Senats sind die Werbeleistungen in vollem Umfang für das Unternehmen des Kurbetriebes bezogen worden. Eine Vorsteuerkürzung entsprechend den Grundsätzen gemäß § 15 Abs. 4 UStG ist unter den vorliegenden Bedingungen nicht gerechtfertigt, denn die Werbeleistungen sind hier auch nicht anteilig für öffentliche Zwecke der Gemeinde (mit-) bezogen worden. Eine solche anteilige Verwendung ergibt sich insbesondere nicht aus dem in der Satzung über die Fremdenverkehrsabgabe niedergelegten Gemeindeanteil zur Abgeltung des öffentlichen Interesses. Die hieraus resultierende Indizwirkung ist von der Klägerin entkräftet worden. Im Einzelnen gilt Folgendes:

- 19 Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist, § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG. Entsprechendes gilt für Leistungsbezüge, die sowohl einer wirtschaftlichen als auch einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers dienen (Bundesfinanzhof - BFH -, Urteile vom 3.08.2017 V R 62/16, BStBl II 2021, 109 und vom 3.03.2011 V R 23/10, BStBl II 2012, 74; Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 18.10.2018, 1 K 1458/18, juris, Leitsatz Nr. 4 und Rz. 87; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 30.01.2019 11 K 87/18, MwStR 2019, 635 und juris, Rz. 47).

- 20 Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist bei richtlinienkonformer Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung i.V.m. § 4 KStG entsprechend Art. 13 MwStSystRL Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche und damit nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausübt, die sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung heraushebt. Handelt sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es auf weitere Voraussetzungen nicht an. Handelt sie dagegen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, ist sie nur Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (BFH-Urteile vom 3.08.2017 V R 62/16, BStBl II 2021, 109, vom 15.04.2010 V R 10/09, BFHE 229, 416, unter II.B.2. bis 5., m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung; in BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, Rz 21, sowie vom 1. Dezember 2011 V R 1/11, BFHE 236, 235, Rz 18 ff.).
- 21 Gemessen an diesen Grundsätzen ist der Kurbetrieb unternehmerisch tätig, weil er wettbewerbs- und profitorientiert arbeitet und seine Leistungen gegen umsatzsteuerpflichtiges Entgelt erbringt. Die Klägerin ist deshalb zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit sie im Streitzeitraum beabsichtigte, die im Prüfungsbericht der Finanzbehörde aufgegriffenen Werbeleistungen ausschließlich für wirtschaftliche Tätigkeiten des Kurbetriebes zu verwenden. Das ist hier vollumfänglich der Fall, weil die Werbeleistungen zur Überzeugung des Senats zu 100% im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen des BgA stehen.
- 22 Die Klägerin hat die vom Kurbetrieb bezogenen Werbeleistungen auf Nachfrage des Gerichts im Schriftsatz vom 28.10.2020 nach Art und Kostenaufwand aufgegliedert und dabei zugleich den Zusammenhang zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze im Detail erläutert. Der Senat wertet diese im Kern unbestritten gebliebenen Ausführungen als überzeugend, weil sie in sich schlüssig und plausibel sind und auf betriebswirtschaftlich nachvollziehbaren, sachgerechten Erwägungen beruhen. Die vom FA als konkreten Ausnahmetatbestand angesprochene Werbung für die Jugendfeuerwehr, welche im Gastgeberverzeichnis des Jahres 2020 auf den Seiten 54 – 57 enthalten ist, rechtfertigt keine andere Beurteilung. Zum einen sind die im Gastgeberverzeichnis geschalteten Werbeanzeigen kostenpflichtig, so dass deren Inhalt auf den Vorgaben des Auftraggebers beruht und umgekehrt der Kurbetrieb nur den im Einzelfall nicht gedeckten Kostenanteil an der Herausgabe des Magazins trägt. Zum anderen betrifft die konkret angesprochene Anzeige nicht den Streitzeitraum und beinhaltet überdies einen Spendenaufruf, insbesondere auch gegenüber Kurgästen.
- 23 Die Zuweisung des gemeindlichen Aufkommens aus der Fremdenverkehrsabgabe an den Kurbetrieb rechtfertigt unter den hier realisierten Bedingungen keine andere Beurteilung des erforderlichen direkten und unmittelbaren Zusammenhangs der eingekauften Werbeleistungen zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen und auch keine anteilige Kürzung des Vorsteueranspruchs.
- 24 Allerdings hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) zuletzt in der Rechtssache „Vos Aanemingen“ mit Urteil vom 1.10.2020, C-405/19, entschieden, dass bei der Ermittlung des Umfangs des Vorsteuerabzugsrechts auch die Möglichkeit eines Aufwendungsersatzes von Dritten angemessen zu berücksichtigen ist. Der EuGH führt insoweit unter Zif-

fer 3 des Urteilstenors aus: Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass in dem Fall, dass durch Ausgaben des Steuerpflichtigen einem Dritten ein Vorteil entsteht, der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, die Ausgaben teilweise diesem Dritten in Rechnung zu stellen, einen der Gesichtspunkte - neben allen weiteren Umständen, unter denen die Ausgangsumsätze ausgeführt wurden - darstellt, die das vorliegende Gericht zu berücksichtigen hat, um den Umfang des Vorsteuerabzugsrechts des Steuerpflichtigen zu bestimmen.

- 25 Nach Abwägung aller Fallumstände ist die aus der Mitfinanzierung der Werbeaktivitäten des Kurbetriebes durch eine auch im „öffentlichen Interesse“ erhobene Kommunalabgabe resultierende Indizwirkung jedoch entkräftet. Die Klägerin hat plausibel und nachvollziehbar darlegen können, dass die Werbeaufwendungen ausschließlich mit einer wirtschaftlichen Zwecksetzung in Gestalt der Förderung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze bezogen worden sind.
- 26 Der vom FA maßgeblich zur Rechtfertigung der Vorsteuerkürzung herangezogene Inhalt der Satzung über die Fremdenverkehrsabgabe und der dort zur Abgeltung des „öffentlichen Interesses“ niedergelegte Gemeindeanteil steht der vollen steuerlichen Anerkennung des Vorsteueranspruchs nicht entgegen. Die satzungsmäßige Quotierung des privaten und des öffentlichen Anteils an der Finanzierung der Tourismuswerbung ist zwar ein auffälliger Umstand, welcher für eine Mitfinanzierung von Werbung auch im nichtunternehmerischen bzw. hoheitlichem Interesse der Gemeinde sprechen könnte. Richtig ist auch, dass eine positive touristische Entwicklung wohlstands- und entwicklungsfördernde Effekte für die Gemeinde hat. Dieser Vorteil ist zur Überzeugung des Senats unter den im Streitfall realisierten Bedingungen aber nicht mehr als ein Reflex aus der eigenständigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Kurbetriebes zu werten. Gemessen an den insoweit vom EuGH in der Sache Vos Aannemingen C-405/19 aufgestellten Maßstäben ist dieser mittelbare Vorteil der Gemeinde im Verhältnis zum konkreten unternehmerischen Bedarf ihres Kurbetriebes als „nebensächlich“ einzustufen und rechtfertigt deshalb keine Vorsteuerkürzung. Bei dieser Würdigung hat der Senat auch in Rechnung gestellt, dass der Kurbetrieb der Klägerin im Gegensatz zu dem vom Niedersächsischen Finanzgericht in der Sache 11 K 87/18 durch Urteil vom 30.01.2019 (MwStR 2019, 635 und juris) entschiedenen Fall und der vom Finanzgericht Baden-Württemberg in seiner Entscheidung vom 18.10.2018 1 K 1458/18, DStRK 2019, 104 und juris (Revisionsverfahren BFH, XI R 30/19) zu beurteilenden Fallkonstellation nicht in erster Linie zuschussfinanziert ist, sondern aufgrund eigener unternehmerischer Tätigkeit Gewinne erzielt. Abweichend von der Fallkonstellation im vorgenannten Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen, in welcher sich aus einem sogen. Betrauungsakt der Gesellschafterversammlung eine nichtunternehmerische Zweckbestimmung ergab, liegt hier auch keine vertragliche oder sonstige Vereinbarung vor, kraft derer die vom Kurbetrieb bezogenen Leistungen als (auch) im öffentlichen Interesse bezogen angesehen werden können. Hinzu kommt, dass sich die eingekauften Werbeleistungen an Kurgäste richten und damit ein konkreter Bezug zu entgeltlich bereitgestellten Leistungen des Kurbetriebes besteht. Eine Werbung für dem Allgemeingebrauch gewidmete und/oder sonst kostenlose Einrichtungen bzw. Leistungen ist nicht ersichtlich und wird vom FA auch nicht konkret geltend gemacht. Dies unterscheidet den vorliegenden Fall auch maßgeblich vom Sachverhalt des vorgenannten Urteils des Finanzgerichts Baden-Württemberg.

- 27 Zu Gunsten der Klägerseite ist zudem in Rechnung zu stellen, dass der Beweiswert eines in einer kommunalen Abgabensatzung in Ansatz gebrachten gemeindlichen Finanzierungsanteils „zur Abgeltung des öffentlichen Interesses“ für die Frage einer unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Verwendung der mit dem Abgabenaufkommen am Markt eingekauften Leistungen auch mit Blick auf die abgabenrechtliche Bedeutung des Gemeindeanteils von eher untergeordneter Bedeutung ist. Bei der Bestimmung der jeweiligen Kostenanteile geht es maßgeblich darum, eine kommunalabgabenrechtlich unzulässige Überbelastung der abgabepflichtigen Personen zu vermeiden. Dies ist rechtlich erforderlich, weil die Fremdenverkehrsabgabe von der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung als Beitrag im Sinne des § 8 Kommunalabgabengesetz des Landes Schleswig-Holstein (KAG) eingeordnet wird, so dass nach dem insoweit geltenden Äquivalenzprinzip die Höhe des Beitrages die individuellen Vorteile nicht übersteigen darf und umgekehrt auch etwaige Vorteile der Gemeinde selbst angemessen in Rechnung zu stellen sind. Das Schleswig-Holsteinische Oberverwaltungsgericht (OVG) führt hierzu aus: Die Fremdenverkehrsabgabe kann gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 KAG (jetzt: § 10 Abs. 6 Nr. 1, Abs. 7 KAG) von Personen und Personenvereinigungen erhoben werden, denen durch den Fremdenverkehr wirtschaftliche Vorteile geboten werden. Sie wird mithin für mögliche Vorteile infolge des Fremdenverkehrs, anknüpfend an Maßnahmen und Aufwendungen der Gemeinde zur Förderung des Fremdenverkehrs erhoben. Demzufolge ist die Abgabe ihrem Wesen nach ein Beitrag, auch wenn die Aufwendungen, die durch diesen Beitrag (teilweise) gedeckt werden sollen, laufende Aufwendungen sind, die typischerweise Gebührenerhebungen zugrunde liegen. Wird der Kreis der Abgabepflichtigen durch die gebotenen Vorteile bestimmt, folgt daraus zwingend, dass auch die Bemessung der Abgabe nach den jeweils gebotenen Vorteilen zu erfolgen hat. Da mögliche Vorteile nicht messbar sind, kommt nur ein Wahrscheinlichkeitsmaßstab in Betracht (OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 22.12.1999 2 L 134/98, SchlHA 2000, 92 und juris Rz. 13; OVG Lüneburg, Urteil vom 13.11.1990 - 9 K 11/98 -, KStZ 1991, 219).
- 28 Entsprechendes gilt für den in die Beitragsbemessung einzustellenden Gemeindeanteil. Hierbei handelt es sich in sachlicher Hinsicht um den Anteil der Allgemeinheit, bei dessen konkreter Bemessung der Ortsgemeinde eine weitgehende Einschätzungsfreiheit zukommt. Das OVG Lüneburg beschreibt den Hintergrund des Ansatzes eines Gemeindeanteils in der Beitragskalkulation mit dem in Niedersachsen gesetzlich vorgegebenen Regelsatz von 10% in seinem Urteil vom 18.06.2020, 9 KN 90/18 (KStZ 2020, 211 und juris Rz. 101) wie folgt: Grundsätzlich ist die Festlegung des Gemeindeanteils eine an sachgerechten Kriterien und an den örtlichen Verhältnissen orientierte Ermessensentscheidung, wobei dem Ortsgesetzgeber hinsichtlich der Bewertung des Allgemeininteresses eine weitgehende Einschätzungsfreiheit verbleibt (vgl. Senatsurteil vom 1.2.2016 - 9 KN 277/14 - juris Rn. 37). Angesichts dieser Entscheidung hat der niedersächsische Gesetzgeber jedoch eine bestimmte Höhe des Gemeindeanteils für die Tourismusförderung für den Regelfall festlegen wollen. Denn er befürchtete, dass die Gemeinden zukünftig auf eine Tourismusförderung verzichten würden, weil sich eine individuelle Berechnung des Gemeindeanteils und die Einschätzung der Wirtschafts- und Finanzkraft, die die Allgemeinheit aus der Tourismusförderung gewinnen kann, äußerst schwierig gestalten und weiterhin der Prüfung der Verwaltungsgerichte unterliegen würde. Er hat die Regelung als Soll-Vorschrift ausgestaltet, um so allen Gegebenheiten vor Ort gerecht zu werden.

In sachlich gebotenen Fällen soll der Ortsgesetzgeber von der gesetzlichen Regelung abweichen können (vgl. LT-Drs. 17/7477, S. 7 und 8).

- 29 Besteht aber der Anknüpfungspunkt der Abgabe in gemeindlichen Maßnahmen und Aufwendungen zur Förderung des Fremdenverkehrs, dann kann aus der Kalkulation eines Gemeindeanteils als Anteil der Allgemeinheit an den zu deckenden Kosten für die Tourismusförderung nicht gleichsam automatisch abgeleitet werden, dass dieser (mittelbar) auch für nichtwirtschaftliche Zwecke der Gemeinde geleistet wird. Die in der Abgabensatzung festgelegten Kostenanteile betreffen nämlich allein die Finanzierungsseite. Die Finanzierung einer Maßnahme der Tourismusförderung ist aber zu trennen von deren konkreter Zweckbestimmung im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG. Die Zweckbestimmung richtet sich vorrangig nach der objektiv erkennbaren Widmung der (Werbe-)Maßnahme. Richtet sich die Werbung – wie hier – an Kurgäste und werden für diese nur umsatzsteuerpflichtige Dienste und Einrichtungen bereitgehalten, dann spricht dies indiziell für eine ausschließlich unternehmerisch intendierte Werbung.
- 30 Die angefochtene Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 bis 2015 ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt bislang zu niedrig in Ansatz gebrachter umsatzsteuerpflichtiger Leistungen des Kurbetriebes als rechtmäßig zu beurteilen. Eine Saldierung mit gegenläufigen (weiteren) Umsatzsteueransprüchen des FA aus der Überlassung des Abgabenaufkommens an den Kurbetrieb ist unter den hier vorliegenden Bedingungen nicht vorzunehmen.
- 31 Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung bildet (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. März 2004 V R 101/01, BStBl II 2004, 798; vom 11. Juli 2012 XI R 11/11, BFH/NV 2013, 326; s. auch Urteile des EuGH Apple and Pear Development Council vom 8. März 1988 102/86, EU:C:1988:120, HFR 1989, 452, Rn 11; Mohr vom 29. Februar 1996 C-215/94, EU:C:1996:72, HFR 1996, 294; Landboden-Agrardienste vom 18. Dezember 1997 C-384/95, EU:C:1997:627, HFR 1998, 315). Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (BFH, Urteile vom 21. April 2005 V R 11/03, BStBl II 2007, 63; vom 8. November 2007 V R 20/05, BStBl II 2009, 483). Für die Annahme eines Leistungsaustauschs ist ohne Bedeutung, ob der (gemeinnützige) Unternehmer damit auch einen seiner Satzungszwecke verwirklicht; die wirtschaftliche Tätigkeit wird nicht durch eine gleichzeitig verfolgte ideelle Betätigung verdrängt (vgl. BFH, Urteile vom 18.03.2004, V R 101/01, BStBl II 2004, 798; vom 24. September 2014 V R 54/13, BFH/NV 2015, 364, Rn 31). Umgekehrt liegt keine Leistung gegen Entgelt vor, wenn die Zahlung lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse dienen und nicht Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein soll (z.B. BFH-Urteile vom 26. Oktober 2000 V R 10/00, BFH/NV 2001, 400; vom 18. Dezember 2008 V R 38/06, BStBl II 2009, 749; vom 22. April 2015, XI R 10/14, BStBl II 2015, 862, Rn. 21).

- 32 Gemessen an diesem Maßstab stellt das dem Kurbetrieb überlassene Abgabenaufkommen kein Entgelt für an die abgabepflichtigen Personen erbrachte Marketingleistungen dar. Die vom Kurbetrieb in Auftrag gegebene Fremdenverkehrswerbung lässt zwar (mittelbare) Vorteile im Sinne des § 8 Abs. 1 KAG für die eigene unternehmerische Tätigkeit im Gemeindegebiet ansässiger touristischer Leistungsanbieter, Dienstleister und Zulieferer entstehen, welche in der Abgabensatzung der Klägerin auch bewertet werden. Diese Vorteile entstehen jedoch nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches. Sie sind zur Überzeugung des Senats lediglich der Reflex vom Kurbetrieb selbständig und im eigenen unternehmerischen Interesse getroffener Entscheidungen über an Kurgäste gerichtete Werbemaßnahmen. Entsprechendes gilt für das Verhältnis des Kurbetriebes zur Gemeinde. Die abgabenrechtliche Kalkulation eines Anteils der Allgemeinheit (Gemeindeanteil) an den Kosten der Werbemaßnahmen reicht für die Annahme eines entgeltlichen Leistungsaustausches zwischen Kurbetrieb und Gemeinde nicht aus.
- 33 Nach allem ergibt sich aus dem hier realisierten Sachverhalt weder eine ausreichende Grundlage für eine Vorsteuerkürzung noch eine ausreichende Grundlage für den Ansatz eines gegenläufigen Umsatzsteueranspruchs als Folge eines entgeltlichen Leistungsaustauschs in Bezug auf das Abgabenaufkommen.
- 34 Die Kostenentscheidung folgt aus den §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.