

Kreis Herzogtum Lauenburg



Stellungnahme

zu

EU-beihilferechtlichen und steuerlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit einer Betrauungslösung der HLMS

BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN
Partnerschaft von Rechtsanwälten,
Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern
Jungfernstieg 30, 20354 Hamburg

Hamburg, den 28. November 2014

Inhaltsverzeichnis

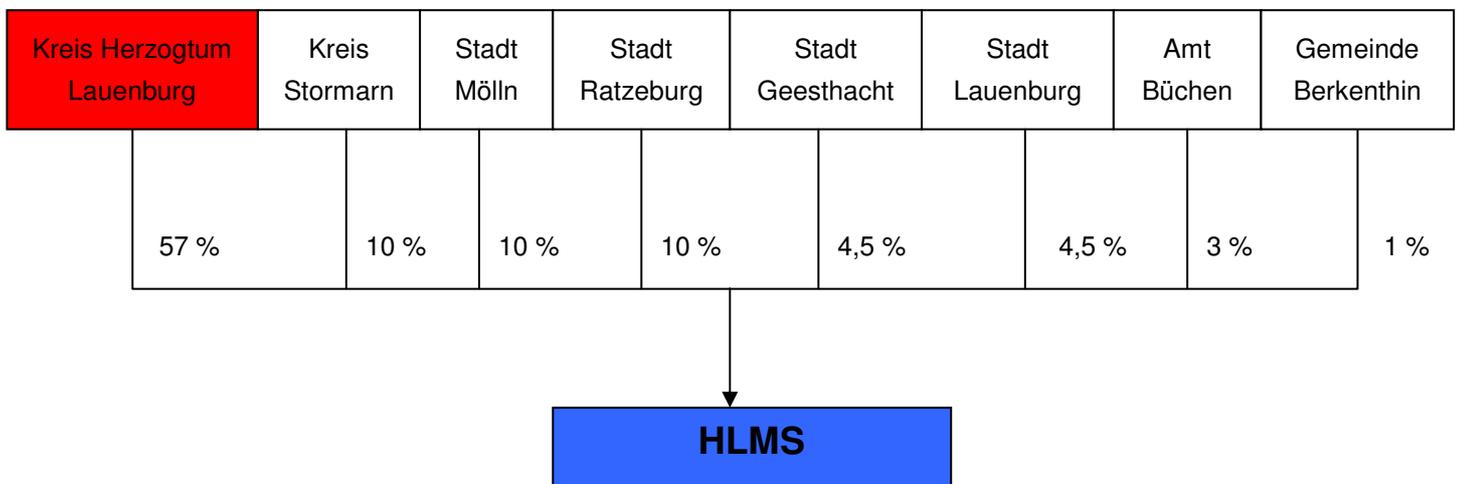
I. Ausgangslage	4
II. Fragestellung	5
III. EU-beihilferechtliche Würdigung	5
1. Allgemeines zur EU-Beihilfe.....	5
a) Prüfung der EU-Beihilfe	5
b) Rechtsfolgen	6
2. Verlustabdeckung zugunsten der HLMS als unzulässige EU-Beihilfe	6
a) Staatliche Maßnahme zu Gunsten eines Unternehmens.....	7
b) Finanzierung aus öffentlichen Mitteln	7
c) Begünstigende und selektive Wirkung.....	7
d) Gefahr der Verfälschung des Wettbewerbs sowie der Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handelns	7
e) Zwischenergebnis	9
3. Ausnahmen vom EU-Beihilfeverbot	9
a) „Altmark-Trans“-Entscheidung.....	9
b) „Almunia“-Paket	10
c) DAWI-Tätigkeit der HLMS	11
(1) Touristische Wirtschaftsförderung	12
(2) Reiseveranstaltung.....	13
(3) Verkauf von touristischer Literatur, Printprodukten	14
(4) Klassifizierung von Privatunterkünften.....	14
(5) Tourismuszentrum „erlebnisreich“	14
(6) Weitere Tätigkeiten	14
(7) Zwischenergebnis	15
d) De-Minimis-Verordnung	15
e) Betrauungsakt.....	16
IV. Steuerrechtliche Würdigung / Auswirkungen der Betrauung auf die steuerlichen Verhältnisse der HLMS	17
1. Ertragswirksamer Betriebskostenzuschuss.....	17
a) Ertragsteuerliche Aspekte	17
b) Umsatzsteuerliche Aspekte.....	18
c) Zwischenergebnis	18
(1) Verdeckte Gewinnausschüttung.....	18
(2) Privilegierung von Dauerverlustgeschäften nach § 8 Abs. 7 Satz 1 KStG.....	18
2. Einzahlung in die Kapitalrücklage	19
a) Ertragsteuerliche Aspekte.....	20

(1) Verwendung des steuerlichen Einlagekontos	20
(2) Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen	21
(3) Fortschreibung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos	21
(4) Gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos.....	21
b) Umsatzsteuerliche Aspekte.....	22
V. Ergebnis und Handlungsempfehlung	23

I. Ausgangslage

Nach der geplanten Aufnahme des Kreises Stormarn sind Gesellschafter der Herzogtum Lauenburg Marketing und Service GmbH (HLMS) der Kreis Herzogtum Lauenburg mit einer Beteiligung von 57 %, der Kreis Stormarn, die Stadt Mölln und die Stadt Ratzeburg mit einer Beteiligung von jeweils 10 %, die Stadt Geesthacht und die Stadt Lauenburg mit einer Beteiligung von jeweils 4,5 %, das Amt Büchen mit einer Beteiligung von 3 % und die Gemeinde Berkenthin mit einer Beteiligung von 1 %. Das Stammkapital beträgt 100.000 EUR.

Die Beteiligungsstruktur der HLMS stellt sich zukünftig wie folgt dar:



Unternehmensgegenstand der HLMS ist im Wesentlichen die Erbringung von Marketing- und Servicedienstleistungen im Tourismusbereich auf dem Gebiet des Kreises Herzogtum Lauenburg für die optimale Vermarktung des Tourismusstandortes Herzogtum Lauenburg.

Zu den Aufgaben der HLMS gehören insbesondere:

- Die Planung, Durchführung und Organisation von Maßnahmen des Tourismusmarketing, der hauptsächlich tourismusbezogenen Wirtschaftsförderung und der touristischen Infrastruktur
- Die Organisation und Koordination von Maßnahmen der Gästebetreuung im weiteren Sinne

- Die Schaffung von attraktiven Angeboten in Kooperation mit ortsansässigen Leistungsträgern und Tourismusanbietern
- Die Interessensvertretung im Bezug auf Belange des Tourismus und der Naherholung in überregionalen Organisationen und Gremien

Das Ergebnis der HLMS aus der operativen (Kern-)Tätigkeit ist regelmäßig negativ. Im Jahr 2013 verzeichnete das operative Geschäft der HLMS einen Verlust von rund 428.000 EUR.

Dieser Verlust wurde durch die von den Gesellschaftern in 2013 in Höhe von 416.000 EUR geleisteten Zuschüsse in die Kapitalrücklage und einen weiteren Betrag in Höhe von 11.100 EUR aus der Kapitalrücklage vollumfänglich ausgeglichen.

Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2013 wird festgestellt, dass die Zuschüsse der kommunalen Gesellschafter möglicherweise eine unzulässige EU-Beihilfe darstellen. Insbesondere wird darauf hingewiesen, dass bestimmte Geschäftsbereiche der HLMS, wie z.B. der Vertrieb von Reise- und Veranstaltungsangeboten, das Risiko bergen, dass auch hierfür gezahlte Ausgleichsleistungen EU-beihilfenrechtlich unzulässig sind.

II. Fragestellung

Es ist fraglich, ob die Ausgleichsleistungen des Kreises Herzogtum Lauenburg und der übrigen Gesellschafter für die Verluste, die mit dem operativen Geschäft der HLMS erwirtschaftet werden, eine unzulässige Beihilfe nach EU-Recht darstellen.

III. EU-beihilferechtliche Würdigung

1. Allgemeines zur EU-Beihilfe

Die Frage, ob eine (unzulässige) Beihilfe im europarechtlichen Sinne vorliegt, ist anhand des geltenden EU-rechtlichen Gemeinschaftsrechtsrahmens zu klären.

a) Prüfung der EU-Beihilfe

Für die Prüfung, ob die Gewährung von Zuschüssen der öffentlichen Hand an ihre Beteiligungs- und Eigengesellschaften, die zur kommunalen Daseinsvorsorge verpflichtet sind und die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) erbringen, grundsätzlich gemeinschafts- bzw. rechtskonform ist, richtet sich nach den Grundlagen des EU-Beihilferechts, kodifiziert in Art. 106 ff. des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

Rechtsgrundlage ist danach die EU-Richtlinie 2012/21/EU der Kommission vom 20.12.2011 (sog. „Almunia“-Paket) über die Anwendung von Art. 106 Abs. 2 AEUV auf staatliche Beihilfen

in Form von Ausgleichsleistungen zugunsten bestimmter Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind (ABl. EU Nr. L 7/3 vom 11.01.2012).

Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV sind Beihilfen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar und damit verboten. Eine Beihilfe in diesem Sinne liegt also vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ gegeben sind:

- staatliche Maßnahme zu Gunsten eines Unternehmens
- Finanzierung aus öffentlichen Mitteln gleich welcher Art (alle staatlichen Mittel)
- begünstigende und selektive Wirkung
- Gefahr der Verfälschung des Wettbewerbs sowie der Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handelns
- keine Erfüllung tatbestandsausschließender „Altmark-Trans“-Kriterien

b) Rechtsfolgen

Die Rechtsfolgen einer verbotenen Beihilfe sind gem. Art. 108 Abs. 3 AEUV Rückgewährpflichten des betrauten Unternehmens innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren, Nichtigkeit des zivilrechtlichen Rechtsgeschäftes nach § 134 BGB, Schadensersatzansprüche von (potenziellen) Mitbewerbern auf Grundlage des nationalen Rechts, Auskunfts- und Unterlassungsansprüche nach nationalem Recht sowie Klagerechte der Mitbewerber auf Feststellung der Rechtswidrigkeit (Konkurrentenklage). Zudem kann es ggf. zur Haftung der Geschäftsführung (vgl. § 43 Abs. 2 GmbHG) und des Aufsichtsrates (vgl. §§ 93, 116 AktG) kommen. Ferner können sich ggf. negative Konsequenzen für den Jahresabschluss ergeben.

Im Übrigen existiert bekanntlich ein vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) verabschiedeter Prüfungsstandard (IDW PS 700) für die Prüfung von Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV.

2. Verlustabdeckung zugunsten der HLMS als unzulässige EU-Beihilfe

Vorliegend werden die Verluste der HLMS mit Hilfe freiwilliger Zuführungen insbesondere durch den Kreis Herzogtum Lauenburg – hier in Form einer jährlichen Verlustabdeckung durch erfolgsneutrale Einlage in die Kapitalrücklage – ausgeglichen. Demzufolge ist die regelmäßige Zuführung von Kapital in die Kapitalrücklage grundsätzlich eine „verbotene“ Beihilfe, da der Kreis Herzogtum Lauenburg die HLMS mit öffentlichen Mitteln finanziert, welches eine begünstigende Wirkung mit der Gefahr der Beeinträchtigung (potenzieller) Wettbewerber zur Folge hat.

a) Staatliche Maßnahme zu Gunsten eines Unternehmens

Die freiwillige Zuführung von finanziellen Mitteln durch den Kreis Herzogtum Lauenburg als eine Gebietskörperschaft des öffentlichen Rechts in die Kapitalrücklage der HLMS, einer juristischen Person des Privatrechts, stellt eine staatliche Maßnahme zu Gunsten eines Unternehmens dar.

b) Finanzierung aus öffentlichen Mitteln

Die finanziellen Mittel, die der HLMS zugeführt werden, werden vom Haushalt des Kreises Herzogtum Lauenburg zur Verfügung gestellt. Damit wird die HLMS aus öffentlichen Mitteln finanziert.

c) Begünstigende und selektive Wirkung

Begünstigung eines Unternehmens bedeutet, dass dieses Unternehmen einen geldwerten Vorteil aus staatlichen Mitteln ohne angemessene marktübliche Gegenleistung erhält (*Arhold*, in: Münchener Kommentar, Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 107). Dabei kommt es auf eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung von Leistung und Gegenleistung unter normalen Marktbedingungen an (*Kleine/Sühnel*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Kapitel 1, Rz. 89, 103).

Mit dem Kriterium der Selektivität werden Beihilfen von allgemeinen wirtschafts- und sozialpolitischen Maßnahmen abgegrenzt, die alle Unternehmen eines Mitgliedsstaates gleichermaßen begünstigen oder unterschiedslos der gesamten Wirtschaft zugutekommen (*Pache/Pieper*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Kapitel 1, Rz. 205).

Unter normalen Marktbedingungen würde ein Gesellschafter seiner dauerdefizitären Gesellschaft freiwillig keine finanziellen Mittel zur Verfügung stellen. Vorliegend wird speziell die HLMS finanziell gefördert. Anderen Unternehmen ist eine solche finanzielle Unterstützung – wie sie die HLMS erhält – verwehrt.

d) Gefahr der Verfälschung des Wettbewerbs sowie der Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handelns

Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet Beihilfen, die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Dieses Tatbestandsmerkmal ist eng verzahnt mit dem Erfordernis der Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels. Da durch jede Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels regelmäßig auch der Wettbewerb verfälscht wird, werden diese Merkmale

gemeinsam geprüft. (*Soltész*, in: Münchener Kommentar, Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 404)

Unter Zugrundelegung der Philip Morris-Rechtsprechung (EuGH, Urteil vom 17.09.1980 – 730/8, Slg. 1980, S. 2671, Philip Morris/Kommission), wonach der Wettbewerb bereits dann verfälscht wird, wenn eine Maßnahme die Belastung des begünstigten Unternehmens vermindert und damit seine Stellung gegenüber anderen Unternehmen, die mit ihm in Wettbewerb stehen, stärkt, liegt im Falle der Begünstigung der HLMS eine Wettbewerbsverfälschung vor. Die HLMS wird im Vergleich mit Unternehmen, die mit ihr im Wettbewerb stehen, begünstigt.

Die tatbestandliche Markt- und Handelsbeeinträchtigung wird weit ausgelegt und ist auch in Fällen eines vordergründig lokalen Charakters kommunaler Gesellschaften sowie häufig geringen Volumens zu bejahen (vgl. auch KOM SEC (2010)1545 endg. vom 07.12.2010, Ziff. 3.1.10 ff.; EuGH, Urteil vom 24.07.2003, Rs. C-280/00 – *Altmark Trans* – Rn. 76 ff.; EuGH, Urteil vom 11.06.2009, Rs. T-189/03 – *ASM* – Rn. 68).

Grundsätzlich wird eine Handelsbeeinträchtigung angenommen, wenn eine Beihilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Marktteilnehmern im europäischen Ausland verstärkt. Die Beihilfe muss also grenzüberschreitende Wirkung haben. Dies ist u.a. der Fall, wenn die Nachfrage für die Inanspruchnahme der Tätigkeit der HLMS auch im Ausland entsteht. Diesbezüglich genügt es, wenn eine internationale Anziehungskraft gegeben ist und dadurch Touristenströme zumindest potentiell beeinflusst werden (KOM 20.12.2006, N 497/2006, Rz. 13 – *Prerov Municipal Hall*). Abgesehen von sehr lokalen Einrichtungen wird man im Tourismusbereich regelmäßig davon ausgehen können, dass touristische Ziele miteinander in Wettbewerb stehen können (*Scharf*, in: Münchener Kommentar, Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 1152). Aus der Rechtsprechung sind bislang keine Einzelfälle bekannt, in denen die Eignung zur Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels im Hinblick auf den lokalen Charakter der durch staatliche Mittel unterstützten Tätigkeiten verneint worden ist. Insbesondere schließen weder der lokale oder regionale Charakter der betreffenden Dienstleistung noch die räumlich lokal oder regional begrenzte Größe des Tätigkeitsgebietes einer Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels von vornherein aus (*Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1.Aufl. 2013, Kapitel 1, Rz. 266). Als weitere Umstände müssen hinzukommen, dass es für die Produkte oder Dienstleistungen keine grenzüberschreitende Nachfrage gibt und es unwahrscheinlich ist, dass weitere Unternehmen mittelbar z.B. infolge von kostenfreier Werbung von den staatlichen Maßnahmen profitieren oder Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten der Marktzugang durch die Beihilfe erschwert wird. Ein starkes Indiz für eine Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels liegt vor, wenn im betreffenden Sektor ein lebhafter Wettbewerb herrscht (*Soltész*, in: Münchener Kommentar, Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 454).

Unternehmensgegenstand der HLMS ist im Wesentlichen die Erbringung von Marketing- und Servicedienstleistungen im Tourismusbereich auf dem Gebiet des Kreises Herzogtum Lauenburg für die optimale Vermarktung des Tourismusstandortes Herzogtum Lauenburg. Die HLMS betätigt sich somit insbesondere auf dem Gebiet der Wirtschaftsförderung in der besonderen Form der Tourismusförderung.

Gerade im Tourismusbereich herrscht ein starker Wettbewerb zwischen den verschiedenen touristischen Regionen. Die geografische Lage des Kreises Herzogtum Lauenburg bestätigt dies. Die Grenze zum Nachbarland Dänemark ist nur rd. 100 bis 120 km entfernt. Der Kreis Herzogtum Lauenburg ist bestrebt, seine Region möglichst erfolgreich zu präsentieren und zu vermarkten, um den Tourismus in der Region zu stärken und zu fördern.

Zu berücksichtigen ist ebenfalls, dass nach Art. 107 Abs. 1 AEUV die bloße Eignung der staatlichen Maßnahme zu Beeinträchtigung grenzüberschreitenden Handelns ausreicht (vgl. *Heidenhain*, in: Handbuch des Europäischen Beihilferechts, § 4, Rz. 69). Nach ständiger Rechtsprechung ist die Kommission gerade nicht verpflichtet, eine tatsächliche Auswirkung der Beihilfe auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nachzuweisen, sondern hat nur zu prüfen, ob die Beihilfe lediglich geeignet ist, diesen Handel zu beeinträchtigen (*Soltész*, in: Münchener Kommentar, Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 449).

Somit liegt durch Ausstattung der HLMS mit finanziellen Mitteln seitens der Gesellschafter, die anderen Unternehmen insoweit nicht gewährt werden, eine Wettbewerbsverfälschung vor. Mithin kann eine Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handelns nicht gänzlich ausgeschlossen werden.

e) Zwischenergebnis

Da insbesondere die „Altmark-Trans“-Kriterien (EuGH, Urteil vom 24.07.2003 – C-280/00, Slg. 2003, I-7747) [siehe unten unter Abschnitt 3.a)] nicht erfüllt sind, liegt tatbestandlich eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vor.

3. Ausnahmen vom EU-Beihilfeverbot

Die Kapitalzuführung des Kreises Herzogtum Lauenburg in die Kapitalrücklage der HLMS zum Zwecke der Verlustabdeckung wäre nicht beihilferechtswidrig, wenn eine Ausnahme vom EU-Beihilfeverbot gegeben wäre.

a) „Altmark-Trans“-Entscheidung

Eine verbotene EU-Beihilfegewährung scheidet schon tatbestandlich in den Fällen aus, in denen die staatlichen Maßnahmen keine begünstigende Wirkung haben. Folglich stellt die

nicht begünstigende Wirkung der Ausgleichzahlung keine anmeldungspflichtige EU-Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV dar. Dies ist prinzipiell der Fall, wenn die staatliche Maßnahme die 4 Kriterien der „Altmark-Trans“-Entscheidung des EuGH kumulativ erfüllt.

Die Kriterien sind Folgende:

- (1) Rechtsverbindliche Festlegung der zu erfüllenden Aufgabe zur Daseinsvorsorge in einem Betrauungsakt,
- (2) Verbindliche, vor Ausgleich der Kosten erfolgende objektive Festschreibung der Kostenparameter,
- (3) Beachtung des Verbots der Überkompensation,
- (4) 4. Kriterium:
 - a) Vergabe der Aufgabe der Daseinsvorsorge im Wege einer Ausschreibung oder
 - b) Begrenzung der Ausgleichssumme auf die Kosten eines durchschnittlichen, gut geführten und angemessen mit Sachmitteln ausgestatteten Unternehmens abzüglich der dabei erzielten Erlöse.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die HLMS jedenfalls mangels vorliegenden Betrauungsaktes nicht die Kriterien des „Altmark-Trans“-Rechtsprechung erfüllt und damit im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV zunächst tatbestandlich aufgrund der jährlichen Verlustabdeckung eine verbotene EU-Beihilfe gegeben ist.

b) „Almunia“-Paket

Mit Beschluss der Europäischen Kommission (2012/21/EU vom 20.12.2011, ABl. Nr. L 7 S. 3, sog. „Almunia“-Paket, welches am 31.01.2012 in Kraft trat und das sog. „Monti-Kroes“-Paket reformiert) wurden die Regelungen für Ausgleichszahlungen zugunsten bestimmter Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind, verschärfend geändert.

Die sog. DAWI-Mitteilung (Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Beihilfevorschriften der Europäischen Union auf Ausgleichsleistungen für die Erbringung von Leistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse, 2012/ C 8/02 vom 11.01.2012) erläutert die Voraussetzungen, unter denen eine Ausgleichsleistung für die Erbringung von DAWI-Tätigkeiten als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren ist.

Für bestimmte Bereiche sieht der DAWI-Freistellungsbeschluss des „Almunia“-Pakets die Möglichkeiten zur Freistellung vom allgemeinen Beihilfeverbot vor (Beschluss der Europäischen Kommission über die Anwendung von Art. 106 Abs. 2 AEUV auf staatliche Beihilfen in

Form von Ausgleichsleistungen zugunsten bestimmter Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind, 2012/21/EU vom 20.12.2011, ABl. Nr. L 7 S. 3). Darüber hinaus werden die 4 Kriterien der „Altmarkt-Trans“-Entscheidung weiterhin für anwendbar erklärt und präzisiert, wonach sich bei Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) nach dem „Almunia“-Paket weiterhin die Notwendigkeit eines Betrauungsaktes ergibt. Dieser muss vor allem die Verpflichtung zur Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) und die Regelung über die Berechnungsmethode der Ausgleichsleistung enthalten. Die Laufzeit der Betrauung ist dabei auf 10 Jahre begrenzt.

c) DAWI-Tätigkeit der HLMS

Das Gemeinschaftsrecht kennt keine verbindliche Definition oder einen abschließenden Katalog von DAWI-Tätigkeiten (*Wiemer*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Kapitel 1, Rz. 680).

Das „Protokoll über Dienste von allgemeinem Interesse“ zu dem Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (ABl 2007/C 306/158) beschreibt lediglich die gemeinsamen Werte der Union in Bezug auf Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse:

Zu diesen Werten zählen insbesondere:

- die wichtige Rolle und der weite Ermessensspielraum der nationalen, regionalen und lokalen Behörden in der Frage, wie Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse auf eine den Bedürfnissen der Nutzer – so gut wie möglich – entsprechende Weise zur Verfügung zu stellen, in Auftrag zu geben und zu organisieren sind,
- die Vielfalt der jeweiligen Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse und die Unterschiede bei den Bedürfnissen und Präferenzen der Nutzer, die aus unterschiedlichen geografischen, sozialen oder kulturellen Gegebenheiten folgen können,
- ein hohes Niveau in Bezug auf Qualität, Sicherheit und Bezahlbarkeit, Gleichbehandlung und Förderung des universellen Zugangs und der Nutzerrechte.

Die Kommission definiert DAWI-Tätigkeiten in einem Qualitätsrahmen generell als wirtschaftliche Tätigkeiten, die dem Allgemeinwohl dienen und ohne staatliche Eingriffe am Markt überhaupt nicht oder in Bezug auf Qualität, Sicherheit, Bezahlbarkeit, Gleichbehandlung oder universaler Zugang nur zu anderen Standards durchgeführt würden (Mitteilung der Kommission an der Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss

und den Ausschuss der Regionen – Ein Qualitätsrahmen für Dienstleistungen von allgemeinem Interesse in Europa, KOM (2011) 900, S. 4).

Die Kompetenz zur Qualifizierung einer bestimmten Tätigkeit als „im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse“ liegend steht damit als sog. Definitionshoheit den Mitgliedstaaten und damit in Deutschland vor allem den Kommunen als Träger der örtlichen Daseinsvorsorge zu (DAWI-Mitteilung, 2012/ C 8/02 vom 11.01.2012; Rz. 46; *Montag/Leibenath*, in: Heidenhein, Handbuch des Europäischen Beihilfenrechts, 1. Aufl. 2003, § 30, Rz. 5 ff.). Es besteht ein weiterer Ermessensspielraum bei der Festlegung von Tätigkeiten „im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse“ (*Wolf*, in: Münchener Kommentar, Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 809).

Einen Überblick über die Begriffskonkretisierung unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtssprechung gibt die Kommission in ihrer DAWI-Mitteilung vom 11.01.2012 (2012/ C 8/02).

Die Erbringung der Dienstleistung muss jedenfalls einem allgemeinen oder öffentlichen Interesse dienen. Hierin unterscheiden sich die DAWI-Tätigkeiten insbesondere von den Dienstleistungen, die einem privaten Interesse dienen und dem Wettbewerbsgedanken hinreichend Rechnung tragen, auch wenn Letzteres kollektiv von der Gesellschaft oder vom Staat als legitim oder wohltätig anerkannt sein kann (*Wolf*, in: Münchener Kommentar, Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 811).

Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse liegen vor allem dann vor, wenn ein Unternehmen, das im eigenen gewerblichen Interesse handelt, diese Dienstleistung nicht oder nicht in gleichem Umfang oder nicht zu den gleichen Bedingungen übernommen hätte (DAWI-Mitteilung, 2012/ C 8/02 vom 11.01.2012; Rz. 47). DAWI-Tätigkeiten sind also Tätigkeiten, die mangels Rentabilität oder wirtschaftlicher Attraktivität nicht vom Markt erbracht werden können (sog. „Marktversagen“).

Es ist festzuhalten, dass es keine klaren Vorgaben gibt, nach denen die Qualifikation der verschiedenen Tätigkeiten der HLMS als DAWI-Tätigkeit erfolgen kann. Jeder Tätigkeitsbereich ist gesondert zu prüfen. Es kommt auf den Einzelfall an.

(1) Touristische Wirtschaftsförderung

Zwar fehlen damit auch konkrete Aussagen der Kommission zu DAWI-Tätigkeiten im Tourismusbereich, es kann aber aus allgemeinen Grundsätzen zu den DAWI-Tätigkeiten abgeleitet werden, dass die Tourismusförderung als Sonderform der Wirtschaftsförderung der Erfüllung eines Allgemeinwohlinteresesses dienen muss, durch das die Dienstleistung von anderen wirtschaftlichen Aktivitäten unterschieden werden kann.

Durch die vorgesehene Vermarktung des touristischen Angebots und der touristischen Infrastruktur der Tourismusregionen im Kreis Herzogtum Lauenburg und der Umgebung soll die Attraktivität des Kreises Herzogtum Lauenburg als Tourismusziel erhöht und damit die Tourismuswirtschaft im Kreis Herzogtum Lauenburg insgesamt gestärkt werden.

Die Tourismustätigkeit als Wirtschaftsförderung in Form der Tourismusförderung der HLMS ist somit dem Grunde nach als Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse anzusehen (DAWI-Tätigkeit), da die HLMS – wegen ihrer besonderen Pflichten dem Kreis Herzogtum Lauenburg gegenüber – die Aufgaben und Leistungen der Daseinsvorsorge mit generell defizitärem Charakter übernommen hat. Der Begriff „DAWI“ ist dem Art. 106 Abs. 2 AEUV entnommen und stellt ein Synonym für die wirtschaftliche Tätigkeit im Bereich der Daseinsvorsorge dar.

(2) Reiseveranstaltung

Fraglich ist, ob die Qualifizierung als DAWI-Tätigkeiten auch für die Tätigkeiten der HLMS im Bereich „Reiseveranstaltungen“ gilt. Wann in den Bereichen Stadt-/Kreismarketing, Tourismus und Wirtschaftsförderung seitens der Gesellschaften DAWI-Tätigkeiten (z.B. Werbung für den Kreis oder die Region) und wann mit dem EU-Beihilfenrecht unvereinbare reine Marktteilnahmeleistungen (z.B. Zimmervermittlung, Werbung für eine bestimmte Veranstaltung) erbracht werden, ist in der Abgrenzung und Darlegung im Einzelnen schwierig bzw. nicht abschließend geklärt. Eine feste Entscheidungspraxis der EU-Kommission und der Europäischen Gerichte in Bezug auf die Tourismusförderung, aus der sich eine stringente Regelungssystematik ableitet, existiert bislang nicht.

Festzuhalten ist, dass nach Ansicht der EU-Kommission auch im Kultur- und Tourismusbereich bedeutender Wettbewerb sowohl zwischen den verschiedenen Einrichtungen bei der Errichtung von spezieller Infrastruktur, als auch beim Betrieb entsprechender Einrichtungen, herrschen kann. Besonders hat die EU-Kommission die Wechselwirkungen mit kommerziellen Aktivitäten, wie z.B. integrierten Cafés, Shops oder Vermarktung bestimmter Leistungen im Blick (Baden-Württembergischer Landtag vom 19.09.2013, Drs. 15/4064).

Voraussetzung für die Qualifikation als DAWI-Tätigkeit ist, dass die Tätigkeit im Bereich „Reiseveranstaltungen“ aufgrund besonderer Pflichten regelmäßig unwirtschaftlich, also defizitär ist, und daher in dieser Form von privaten Marktteilnehmern nicht oder nicht in ähnlicher Form erbracht werden (sog. „Marktversagen“). Bei der Organisation und Durchführung von eigenen Reiseveranstaltungen und der Vermittlung von solchen Reiseveranstaltungen handelt es sich jedoch um Marktleistungen, die auch wirtschaftlich von privaten Marktteilnehmern erbracht werden können. Damit scheidet eine Qualifikation als DAWI-Tätigkeit aus. Von einem „Marktversagen“ kann im Falle von Reiseveranstaltungen nicht gesprochen werden.

Damit stellt der Geschäftsbereich Reiseveranstaltung der HLMS keine DAWI-Tätigkeit dar und die HLMS kann nicht mit dem Tätigkeitsbereich Reiseveranstaltung betraut werden.

(3) Verkauf von touristischer Literatur, Printprodukten

Gleiches gilt für den Verkauf von touristischer Literatur und Printprodukten (Verlagsprodukte). Dieser Geschäftsbereich der HLMS tritt in Wettbewerb mit anderen Marktteilnehmern (z.B. Buchhandlungen, Kioske), die diesen Geschäftsbereich wirtschaftlich betreiben.

Damit scheidet auch der Verkauf von touristischer Literatur und Printprodukten als DAWI-Tätigkeit aus und ist nicht betraufungsfähig.

(4) Klassifizierung von Privatunterkünften

Der Tätigkeitsbereich der Klassifizierung von Privatunterkünften stellt hingegen eine DAWI-Tätigkeit dar. Für diese Tätigkeit besteht kein Markt. Private Unternehmer haben keine Legitimation zur Durchführung dieser Klassifizierung von Privatunterkünften. Der deutsche Tourismusverband allein vergibt die Lizenzen für die Klassifizierungstätigkeit. Damit dient dieser Tätigkeitsbereich der Erfüllung eines Gemeinwohlinteresses im Sinne der DAWI-Mitteilung (2012/ C 8/02 vom 11.01.2012) und ist damit auch betraufungswürdig.

(5) Tourismuszentrum „erlebnisreich“

Bei dem Betrieb des Tourismuszentrums „erlebnisreich“ ist genau zu differenzieren. Der reine Betrieb eines unentgeltlichen Informationszentrums ist nach dem von der Bundesregierung bei der EU-Kommission beantragten „Comfort Letter“ vom 24.04.2014 (Verwaltungsschreiben mit erklärendem Charakter) als EU-beihilfenfrei zu qualifizieren, wenn sichergestellt ist, dass dieses nicht wirtschaftlich betrieben wird und der Bezug zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit völlig ausgeschlossen ist. Diese Infrastruktur muss im Sinne des öffentlichen Interesses errichtet und offen und allgemein zugänglich sein.

Problematisch ist, wenn in diesem Informationszentrum Leistungen erbracht werden, die einen Bezug zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit haben.

(6) Weitere Tätigkeiten

Hinsichtlich der weiteren Tätigkeiten bzw. Aufgaben der HLMS und deren EU-beihilfenrechtlichen Einordnung wird auf die Matrix (Anlage 1) verwiesen.

(7) Zwischenergebnis

Unternehmen, die neben tourismusfördernden, als DAWI qualifizierten Tätigkeiten auch noch andere, kommerzielle Dienstleistungen anbieten, sind verpflichtet für jedes Tätigkeitsfeld eine getrennte Buchhaltung zu führen. Benutzt ein Unternehmen dabei die gleiche Infrastruktur für DAWI- wie auch für kommerzielle Tätigkeiten, muss es beiden Tätigkeitsfeldern entsprechend gesondert Kosten zuweisen und eine Trennungsrechnung durchführen.

Die rein tourismusfördernde Tätigkeit der HLMS ist unzweifelhaft als Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse einzustufen (DAWI-Tätigkeit). Insoweit können die oben beschriebenen Regelungen des „Almunia“-Pakets auf die HLMS angewendet werden, wenn und soweit eine strikte Trennung zu dem nicht-tourismusfördernden Bereich besteht.

d) De-Minimis-Verordnung

Im Rahmen der neuen De-Minimis-Verordnung (VO (EU) 360/2012) vom 25.04.2012 wird geregelt, dass eine Unterschreitung des Mindestausgleichsbetrages von 500.000 EUR verteilt auf drei Jahre von einer Meldepflicht bei der Europäischen Kommission freigestellt wird. Dadurch wird erreicht, dass an sich unzulässige Beihilfen als Maßnahme angesehen wird, die nicht alle Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen und daher von der Anmeldepflicht bei der Europäischen Kommission ausgenommen sind. Die Überschreitung zieht eine generelle Meldepflicht nach sich. Diese De-Minimis-Verordnung gilt grundsätzlich für Unternehmen, die eine DAWI-Tätigkeit im Sinne von Art. 106 Abs. 2 AEUV erbringen, wie es bei der HLMS der Fall ist. Es bestehen einige Ausnahmen, die jedoch vorliegend nicht relevant sind (z.B. Unternehmen der Fischerei und Aquakultur, Unternehmen der Landwirtschaft).

Vorliegend scheidet die Anwendung der De-Minimis-Verordnung vom 25.04.2012 für den die Ausgleichszahlungen der Gesellschafter der HLMS aus, da der von diesen zu zahlende Zuschuss in Höhe von rd. 428.000 EUR für das Geschäftsjahr 2013 den Mindestausgleichsbetrag von 500.000 EUR in drei Jahren deutlich überschreitet.

Es sind alle als Beihilfen qualifizierte Ausgleichszahlungen der Gesellschafter der HLMS zusammenzufassen. Insofern wird die De-Minimis-Beihilfe als ein vom Unternehmen empfangener Gesamtbetrag berücksichtigt, um den Mindestausgleichsbetrag verteilt auf drei Jahre festzustellen (*Soltész*, in: Münchener Kommentar, Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 418; *Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, 1. Aufl. 2011, S. 188). Die ergibt sich aus Art. 2 Abs. 2 der De-Minimis-Verordnung, wonach

„der **Gesamtbetrag** einer De-Minimis-Beihilfe, die einem Unternehmen, das Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringt, gewährt wird, den Betrag von 500.000 EUR in drei Steuerjahren nicht übersteigen darf.“

e) Betrauungsakt

In jedem Fall stellt der Betrauungsakt eine Voraussetzung der Ausnahme vom EU-Beihilfeverbot dar. Bei dem Begriff des „Beträuungsakts“ handelt es sich um einen Begriff des Gemeinschaftsrechts. Da es nach deutschem Recht kein Gegenstück zu diesem Begriff gibt, soll keine Form der Betrauung von vorneherein ausgeschlossen sein. Entscheidend ist vielmehr, dass die Betrauung ausdrücklich, bestimmt, verbindlich und unternehmensbezogen ist (*Montag/Leibenath*, in: Heidenhein, Handbuch des Europäischen Beihilfenrechts, 1. Aufl. 2003, § 30, Rz. 46). Die Betrauung bietet sich in Gestalt eines Verwaltungsakts oder eines Kreistagsbeschlusses mit gesellschaftsrechtlicher Umsetzung an. Inhaltlich sind im Wesentlichen die Beschreibung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung des betrauten Unternehmens sowie die Parameter der Ausgleichszahlungen nebst Überkompensationsregelung (Rückzahlungsmodalitäten) zu regeln (*Storr*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Kapitel 1, Rz. 2421). Maßgebend ist vorliegend, dass der Finanzbedarf der HLMS auf Grundlage von Parametern berechnet wird, die vor der Auszahlung objektiv und transparent festgelegt worden sind. Die Transparenzverpflichtung soll dazu beitragen, dass der Ausgleich keinen wirtschaftlichen Vorteil mit sich bringt, der das Unternehmen, dem er gewährt wird, gegenüber konkurrierenden Unternehmen ungerechtfertigt und wettbewerbsrelevant begünstigt. Stellt sich nachträglich heraus, dass die gemeinwirtschaftliche Verpflichtung nicht wirtschaftlich durchführbar war und wird der Verlust ausgeglichen, obwohl die Parameter dafür nicht zuvor aufgestellt waren, ist dieser Verlustausgleich als eine Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren (*Storr*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Kapitel 1, Rz. 2450). Aus den Parameterangaben muss deshalb neben den Kostenangaben hervorgehen, worin genau die behauptete DAWI-Tätigkeit besteht und wie sich der erforderliche Ausgleich berechnet. Erforderlich ist jedoch nicht, dass die Ausgleichszahlung auf Grundlage einer besonderen Formel berechnet werden muss. Es muss aber vorher festgelegt sein, wie die Kosten bestimmt und kalkuliert werden (DAWI-Mitteilung, 2012/ C 8/02 vom 11.01.2012, Nr. 55).

Die Festlegung der Parameter für die Ausgleichsleistung des Kreises Herzogtum Lauenburg an die HLMS wird im Betrauungsakt anhand eines Verweises auf den jeweiligen Wirtschaftsplan des betreffenden Geschäftsjahres der HLMS vorgenommen. Die Positionen des Wirtschaftsplans sind dabei so aufzuschlüsseln und zu erläutern, dass der Finanzbedarf insgesamt objektiv nachvollziehbar ist und die Ausgleichsleistung, die von dem Kreis Herzogtum Lauenburg vorzunehmen ist, im Rahmen des Wirtschaftsplans festgelegt werden kann.

Zudem sollte im Gesellschaftsvertrag der HLMS ein Hinweis auf die Aufgaben der HLMS als Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) aufgenommen werden und ein Verweis auf den Betrauungsakt erfolgen.

IV. Steuerrechtliche Würdigung / Auswirkungen der Betrauung auf die steuerlichen Verhältnisse der HLMS

In steuerlicher Hinsicht berührt die Beihilfe bzw. die Ausnahme vom Beihilfeverbot durch Betrauungsakt sowohl die Ertragsteuer als auch die Umsatzsteuer.

Grundsätzlich kann eine auf der Grundlage des Betrauungsaktes zu zahlende Verlustausgleichszahlung als ergebnisneutrale Einlage in die Kapitalrücklage oder erfolgswirksam als Betriebskostenzuschuss geleistet werden, je nach Zweckbestimmung. Ob die Einzahlungen eines Gesellschafters in die („freie“) Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, also in das Eigenkapital oder ertragswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt, hängt dabei maßgeblich vom Willen des Gesellschafters ab.

1. Ertragswirksamer Betriebskostenzuschuss

Das wirtschaftlich angestrebte Ziel, den operativen Verlust der HLMS auszugleichen, könnte mittels eines ertragswirksamen Betriebskostenzuschusses des Kreises Herzogtum Lauenburg erreicht werden. Die Ergebniswirksamkeit des Betriebskostenzuschusses würde damit handelsrechtlich zu einer Reduzierung des jährlichen Verlustes in Höhe des Betriebskostenzuschusses führen.

Bei der Gewährung eines ertragswirksamen Betriebskostenzuschusses gilt, dass der Zuschuss nicht in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB gegeben wird, sondern über die Gewinn- und Verlustrechnung als Ertrag bei der HLMS verbucht wird. Dabei würde sich der handelsrechtliche Fehlbetrag der HLMS im Jahr der Gewährung des Betriebskostenzuschusses in Höhe des Betriebskostenzuschusses reduzieren.

a) Ertragsteuerliche Aspekte

Bei derartigen Betriebskostenzuschüssen des Kreises Herzogtum Lauenburg und der übrigen Gesellschafter der HLMS handelt es sich aus steuerrechtlicher Sicht um verdeckte Einlagen nach § 8 Abs. 1 Satz 3 und Satz 1 KStG i.V.m. §§ 5 Abs. 6, 4 Abs. 1 Satz 8 EStG, die das steuerliche Einkommen der HLMS nicht erhöhen.

Betriebskostenzuschüsse, die einen einlagefähigen Vermögensvorteil durch den Gesellschafter (Kreis Herzogtum Lauenburg) darstellen, sind verdeckte Einlagen, da der Gesellschafter keine neuen Anteile erhält, die Zahlung aber ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. *Kulosa*, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, 31. Aufl. 2012, § 6 Rz. 741). Das Gesell-

schaftsverhältnis ist dann ursächlich für die Vermögenszuwendung, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht zugewendet hätte (*Wochinger*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 Tz. 2; H 40 KStR; vgl. auch BFH-Urteil vom 19.10.2005 – I R 40/04, m.w.N.).

b) Umsatzsteuerliche Aspekte

Ein ertragswirksamer echter Betriebskostenzuschuss, der ertragsteuerlich als verdeckte Einlage zu qualifizieren ist, wäre umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Es ist auf Grundlage des Betriebskostenzuschusses von einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch auszugehen. Von einem Entgelt ist auszugehen, da insoweit ein Leistungsaustausch zwischen dem Kreis Herzogtum Lauenburg und der HLMS bejaht werden kann (vgl. Abschnitt 10.2 Abs. 2 UStAE).

c) Zwischenergebnis

Da es sich bei der Zahlung eines handelsrechtlich ertragswirksamen Betriebskostenzuschusses steuerlich um eine verdeckte Einlage handeln würde, würde sich das steuerliche Einkommen der HLMS nicht erhöhen, d.h. es verbliebe ein steuerlicher Verlust in Höhe von rd. 428.000 EUR.

Dieser dauerhafte Verlust der HLMS könnte eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an den Kreis Herzogtum Lauenburg begründen:

(1) Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts begründet grundsätzlich eine vGA (BFH-Urteil vom 22.08.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961). Dabei handelt es sich bei der HLMS um ein Dauerverlustgeschäft, welches eine vGA begründet.

In den vergangenen Jahren seit Gründung im Jahr 2002 erwirtschaftete die HLMS auskunftsgemäß regelmäßig einen jährlichen Verlust.

(2) Privilegierung von Dauerverlustgeschäften nach § 8 Abs. 7 Satz 1 KStG

Die Rechtsfolgen einer vGA auf Ebene der HLMS werden jedoch nicht gezogen, wenn es sich um ein privilegiertes Dauerverlustgeschäft handelt. Fallen begünstigte dauerdefizitäre Tätigkeiten der kommunalen Wirtschaft in den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 7 Satz 1 KStG, werden die Rechtsfolgen einer – an sich im Einzelfall vorliegenden – vGA nicht gezogen. Von einem Dauerverlustgeschäft im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG ist auszugehen, so-

weit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs-, oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört.

Nach der Finanzverwaltung trifft den Steuerpflichtigen dahingehend die Feststellungslast, dass es sich bei der Tätigkeit um ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft handelt (BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 35).

Die Geschäftstätigkeit der HLMS im Stadt-/Kreismarketing- und Tourismusbereich lässt sich in ihrer Gesamtheit jedoch nicht unter die nach § 8 Abs. 7 Satz 1 KStG begünstigten Dauerverlustgeschäfte subsumieren. Nach allgemeiner Auffassung fallen öffentliche Unternehmen zur Förderung des Tourismus nicht unter das Tatbestandsmerkmal des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG, da ein Tourismusbetrieb nicht zu den in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG genannten politisch motivierten Gründen, ein kostendeckendes Entgelt im Rahmen dieser wirtschaftlichen Betätigung nicht zu verlangen, zu zählen ist. Ebenfalls scheidet eine hoheitliche Tätigkeit aus.

Damit sind bei Vorliegen einer vGA grundsätzlich auch die (steuerlichen) Rechtsfolgen einer vGA zu ziehen. Die sonst prinzipiell in Betracht kommende Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG, nach der die Folgen einer vGA nicht ausgelöst werden, ist für die Veranlagungszeiträume ab 2012 nicht mehr anzuwenden.

Die vGA löst grundsätzlich Kapitalertragsteuer von 15 % zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag aus. Für das Veranlagungsjahr 2013 würde bei einer vGA in Höhe von 428.000 EUR die Kapitalertragsteuer inkl. Solidaritätszuschlag (15,825 %) rd. 67.700 EUR betragen. Die Kapitalertragsteuer wäre grundsätzlich von der HLMS als Verursacherin der vGA einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen, mittelbar jedoch anteilig von dem Kreis Herzogtum Lauenburg – und den übrigen Gesellschaftern – zu zahlen, da die HLMS nicht Schuldner der Kapitalertragsteuer ist.

Die abgeführte Kapitalertragsteuer müsste der Kreis Herzogtum Lauenburg an die HLMS zurückzahlen, da der Kreis Herzogtum Lauenburg „Gläubiger“ des Kapitalertrages in Gestalt der vGA ist. Insofern hätte die HLMS im Jahr des „Abflusses“ der vGA eine Forderung auf die Rückzahlung der an das Finanzamt angemeldeten und abgeführten Kapitalertragsteuer in den Jahresabschluss einzubuchen.

2. Einzahlung in die Kapitalrücklage

Nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB kann der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft in die Kapitalrücklage einzahlen, um das Eigenkapital und demzufolge die Liquidität der Gesellschaft zu

stärken. Dies ist das derzeitige Vorgehen im Falle der Ausgleichszahlung des Kreises Herzogtum Lauenburg an die HLMS. Die jährliche Ausgleichszahlung des Kreises Herzogtum Lauenburg wird der Kapitalrücklage der HLMS zugeführt.

Die Zuzahlung muss grundsätzlich das Gesellschaftsvermögen vermehren, das heißt, Geldleistungen müssen erbracht oder Sachleistungen rechtlich und wirtschaftlich auf die Gesellschaft übertragen worden sein. Außerdem muss es sich um eine andere Zuzahlung, also um eine Zuzahlung handeln, die von § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB nicht erfasst wird. Die Zahlung muss ferner willentlich in das Eigenkapital erfolgen. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ist in der Form anzuwenden, dass zusätzlich zum Vorliegen einer verdeckten Einlage, die sich im Bereich des Steuerrechts nicht nach der vom Gesellschafter verfolgten Zweckbestimmung, sondern alleine danach bestimmt, ob die Leistung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, handelsrechtlich die Leistung in das Eigenkapital gewollt sein muss (FG Hamburg, Beschluss vom 30.08.2001 – VII 105/01, DStRE 2002, 193, 194).

Im Schrifttum wird dieses subjektive Element ebenfalls überwiegend gefordert, um von einer Einzahlung in die Kapitalrücklage nach § 274 Abs. 2 Nr. 4 HGB ausgehen zu können (vgl. *Fröschle/Hoffmann*, in: Beckscher Bilanzkommentar, 8. Aufl. 2012, § 272 Rn. 195; *Reiner*, in: Münchner Kommentar, 3. Aufl. 2013, § 272 Rn. 104, mwN.). Das Erfordernis einer subjektiven Zweckbestimmung ergibt sich dabei schon aus dem Begriff der Leistung, der nach der zivilrechtlichen Terminologie eine Leistungszweckbestimmung bzw. -vereinbarung voraussetzt. Die erforderliche Zweckbestimmung kann ausdrücklich oder konkludent getroffen werden. Sie lässt sich unter Umständen aus dem Anlass oder der Art des Zuschusses schließen.

a) Ertragsteuerliche Aspekte

Auch bei Einzahlung der Ausgleichszahlung in die Kapitalrücklage besteht nach wie vor das Problem der vGA. Die HLMS betreibt weiterhin ein nicht nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft, da die Einlage in die Kapitalrücklage nicht die vGA „rückgängig“ machen kann. Zudem wird sie steuerneutral vereinnahmt.

Die Vereinnahmung der Verlustausgleichszahlung in der Kapitalrücklage gilt als Einzahlung in das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG. Durch Verwendung des steuerlichen Einlagekontos entsteht sodann bei Aufdeckung einer vGA auf Ebene der HLMS keine Kapitalertragsteuer. Voraussetzung ist jedoch, dass das steuerliche Einlagekonto erklärt und positiv durch das Finanzamt gesondert festgestellt worden ist.

(1) Verwendung des steuerlichen Einlagekontos

Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG hat die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, hier die HLMS, die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjah-

res auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen (*Dötsch*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG Kommentar, § 27, Rz. 28).

(2) Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen

Vorliegend sind von dem Kreis Herzogtum Lauenburg jährliche Einzahlungen in die Kapitalrücklage dem Grunde nach zur Verlustabdeckung geleistet worden. Der Begriff der „nicht in das Nennkapital geleisteten Einlage“ verlangt eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendung eines einlagefähigen Vermögensvorteils (*Heger*, in: *Gosch*, KStG Kommentar, 2. Aufl. 2009, § 27, Rz. 13). Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte (BFH, Urteil vom 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Zu den Einlagen gehören somit auch Zuschüsse zur Abdeckung eines Bilanzverlustes. Neben tatsächlichen Zuzahlungen in die (freie) Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB können sogar erfolgswirksame Ertragszuschüsse sowie verdeckte Einlagen als Einlagen i.S.v. § 27 KStG qualifiziert werden (*Berninghaus*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, KStG Kommentar, § 27, Rz. 26).

(3) Fortschreibung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos

Das steuerliche Einlagekonto ist gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG ausgehend vom Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um die jeweiligen Zu- und Abgänge im Wirtschaftsjahr fortzuschreiben (*Heger*, in: *Gosch*, KStG Kommentar, 2. Aufl. 2009, § 27, Rz. 14). Eine Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos erfolgt nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 04.06.2003) und des Bundesfinanzhofes (BFH, Urteil vom 29.05.1996, BStBl. I 2003, S. 366) nach Zuflussgrundsätzen (*Heger*, in: *Gosch*, KStG Kommentar, 2. Aufl. 2009, § 27, Rz. 16).

(4) Gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos

Gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG wird der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres gesondert festgestellt (*Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG Kommentar, § 37, Rz. 45a). Die am Schluss eines Wirtschaftsjahres erfolgte gesonderte Feststellung des Einlagekontos ist nach § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG ein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für den Feststellungsbescheid des folgenden Wirtschaftsjahres (*Dötsch*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG Kommentar, § 27, Rz. 112).

Nach dem vorliegenden Bescheid zum 31.12.2012 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 21.11.2013 wurde das steuerliche Einlagekonto der HLMS mit „null“ EUR gesondert festgestellt

Richtigerweise hätte das steuerliche Einlagekonto jeweils mit den in dem entsprechenden Veranlagungsjahr getätigten Einzahlungen, die größtenteils dem Verlustausgleich dienten, erklärt werden müssen, sodass sich das steuerliche Einlagekonto der HLMS jährlich hätte fortlaufend erhöhen und entsprechend durch das Finanzamt gesondert festgestellt werden müssen.

Es ist daher gesondert zu prüfen und dringend empfohlen, ob trotz eingetretener Bestandskraft des Feststellungsbescheides zum 31.12.2012 und ggf. weiterer Jahre, diese Feststellungsbescheide noch geändert werden können.

b) Umsatzsteuerliche Aspekte

Eine Einlage in die freie Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ist grundsätzlich nicht umsatzsteuerbar. Es fehlt am Leistungsaustausch i.S.v. § 1 UStG.

Fraglich ist jedoch die umsatzsteuerliche Beurteilung und Ausgestaltung des nach EU-Beihilfenrecht erforderlichen Betrauungsaktes. Denn die Rechtsprechung steht dem Grunde nach auf dem Standpunkt, dass auch ein Zuschuss in Form einer Ausgleichsregelung der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist, wenn die Ausgleichszahlung als Gegenleistung für die Verpflichtung zur Durchführung der jeweiligen öffentlichen Daseinsvorsorge geleistet wird und sich insofern ein Leistungsaustausch begründet (vgl. BFH, Urteil vom 18.12.2008 und BFH, Beschluss vom 28.12.2010).

Auch die Richtlinienansicht der Finanzverwaltung ist in dieser Frage restriktiv, so dass echte – nicht umsatzsteuerbare – Zuschüsse nur vorliegen, wenn sich Leistung (Verpflichtung zur Übernahme und Durchführung der öffentlichen Daseinsvorsorge) und Gegenleistung (Ausgleichszahlung zur Verlustabdeckung) gerade nicht gegenseitig bedingen (Abschn. 10.2 Abs. 2 Satz 6 UStAE). Danach erfolgen Zahlungen für die Übernahme der Erfüllung von Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, zu deren Ausführung sich die Parteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, grundsätzlich im Rahmen eines Leistungsaustausches. In diesem Fall erfolgt diese Zuwendung nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht lediglich zur Subventionierung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen, wenn der Zuwendungsgeber damit auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt (Abschn. 10.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE).

Hier besteht ein Spannungsverhältnis zwischen den inhaltlichen Anforderungen an einen ordnungsgemäßen Betrauungsakt, die eine möglichst detaillierte Beschreibung der betrauten Aufgaben und Leistungen verlangen, und der Verhinderung einer Umsatzsteuerpflichtigkeit

des Betrauungsaktes durch Vermeidung der Beschreibung eines Leistungsaustausches im Betrauungsakt.

Um dem Risiko zu entgehen, dass der Betrauungsakt einen Leistungsaustausch begründet, ist dieser bewusst so zu formulieren, dass nicht von einem gegenseitigen Leistungsaustausch zwischen der HLMS und dem Kreis Herzogtum Lauenburg ausgegangen werden kann. Vielmehr soll deutlich werden, dass der Kreis Herzogtum Lauenburg "einseitig" die Aufgaben des Tourismus und Marketings überträgt.

Dieser Sachverhalt könnte ggf. in einer Umsatzsteuersonderprüfung aufgegriffen werden. Daher ist zu empfehlen, auch aus den in ähnlich gelagerten Fällen gesammelten Erfahrungen, diesen Betrauungsakt mit dem zuständigen Finanzamt verbindlich abzustimmen, um das Finanzamt nicht in die Lage zu versetzen, den Betrauungsakt dennoch als umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch zu qualifizieren.

Dennoch verbleibt immer ein Restrisiko, dass der Betrauungsakt von dem Finanzamt als umsatzsteuerpflichtiger und umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch gesehen wird, da durch den Betrauungsakt DAWI-Tätigkeiten (= **Dienstleistungen** von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse) von der HLMS übernommen werden. Die HLMS wird gerade für die Übernahme der Dienstleistungen von dem Kreis Herzogtum Lauenburg durch die Zahlungen in die Kapitalrücklage begünstigt. Hierin könnte die Finanzverwaltung einen umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch sehen.

V. Ergebnis und Handlungsempfehlung

Grundsätzlich handelt sich bei den Ausgleichsleistungen des Kreises Herzogtum Lauenburg um unzulässige EU-Beihilfen.

Es besteht jedoch eine Ausnahme vom EU-Beihilfenverbot. Die HLMS ist grundsätzlich auf dem Gebiet der allgemeinen Wirtschaftsförderung in Form der Tourismusförderung tätig und führt somit DAWI-Tätigkeiten durch. Da die HLMS neben tourismusfördernden, als DAWI qualifizierten Tätigkeiten auch noch andere, kommerzielle Dienstleistungen anbietet (z.B. Reiseveranstaltung), ist sie verpflichtet für jedes Tätigkeitsfeld eine getrennte Buchhaltung zu führen, sodass durch die Ausgleichszahlung keine Quersubventionierung erfolgt. Ohne diese strikte Trennung von DAWI-Tätigkeiten und sonstigen Tätigkeiten, stellt die gesamte Ausgleichsleistung eine unzulässige EU-Beihilfe dar.

Voraussetzung für die EU-Beihilfenkonformität der DAWI-Tätigkeiten ist die Betrauung der HLMS durch den Kreis Herzogtum Lauenburg mit diesen DAWI-Tätigkeiten durch einen Betrauungsakt. Dieser Betrauungsakt muss präzise formuliert sein, um zum einen den inhaltlichen Vorgaben der „Altmark-Trans“-Entscheidung zu entsprechen und zum anderen keine Umsatzsteuerbarkeit auszulösen.

Es ist zu empfehlen, die Betrauung mit DAWI-Tätigkeiten und die Parameter für die von dem Kreis Herzogtum Lauenburg und den übrigen Gesellschaftern zu erbringenden Ausgleichszahlungen in die Kapitalrücklage gesellschaftsrechtlich im Gesellschaftsvertrag der HLMS zu verankern und einen Verweis auf den jeweiligen Betrauungsakt aufzunehmen.

Sowohl die ertragsteuerlichen als auch die umsatzsteuerlichen Fragen können innerhalb eines Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO gestellt werden. Ein solcher Antrag gewährleistet hinreichende Rechtssicherheit dahingehend, dass die steuerliche Behandlung der Ausgleichszahlungen und Betrauung einer etwaigen Überprüfung beispielsweise im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung (Betriebsprüfung) standhalten. Zudem entfaltet die verbindliche Auskunft einseitig Bindungswirkung der Finanzverwaltung im Hinblick auf den vorgetragenen geplanten Sachverhalt und die entsprechenden Rechtsfragen. In der Praxis hat sich ein Vorgespräch auf der Entwurfsbasis bewährt, um ggf. noch vor der eigentlichen Antragstellung nachjustieren zu können.

Hamburg, den 28. November 2014



Marc Tepfer, LL.M.

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

Anlage

Matrix bzgl. Abgrenzung der DAWI-Tätigkeiten der HLMS (Anlage 1)