

Umgang mit den Deutschlandticket-Billigkeitsleistungen:

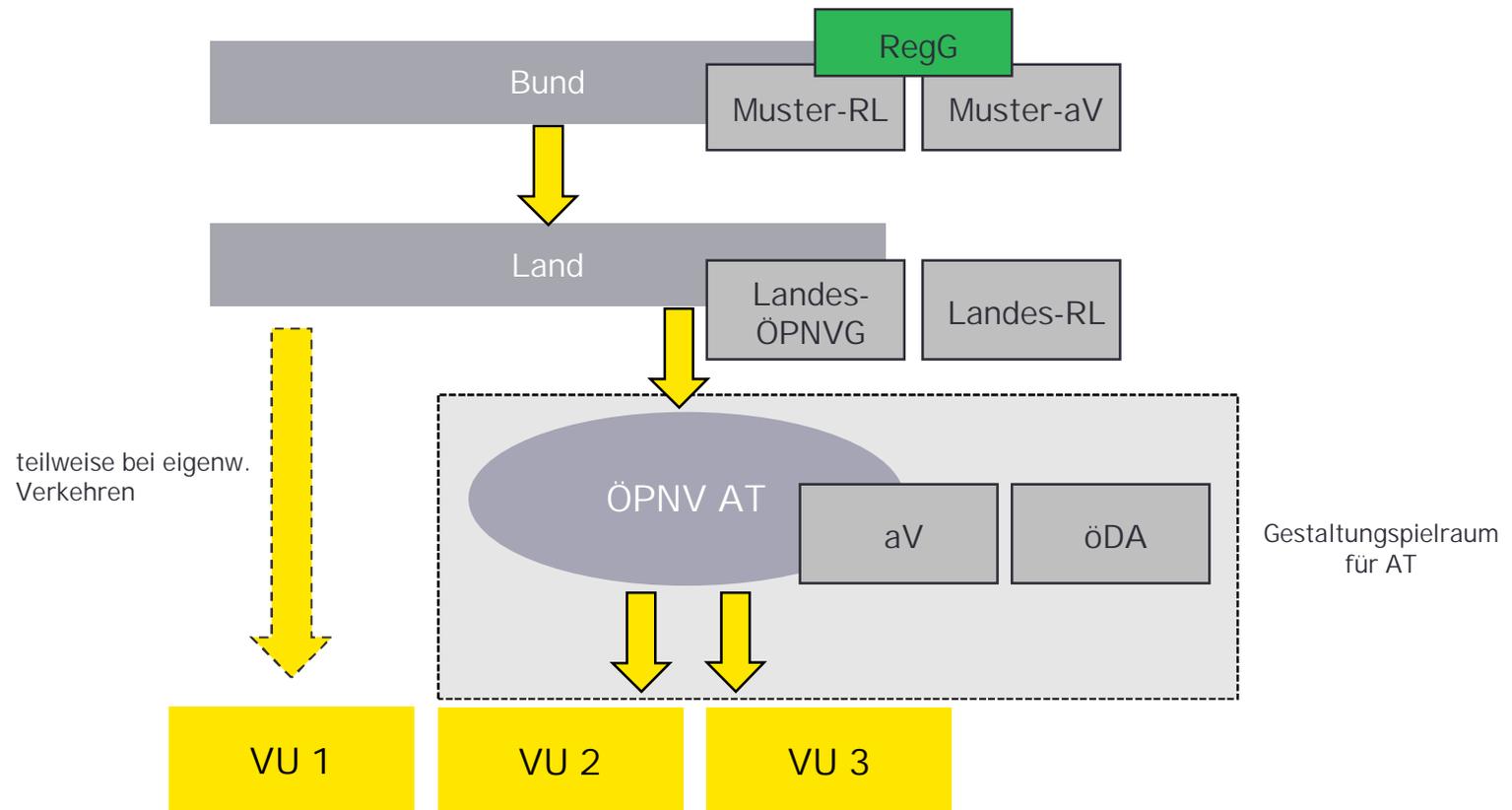
Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten,  
Fallstricke und offene

9. Jenaer Gespräche zum Recht des ÖPNV

10. November 2023

**EY**  
Building a better  
working world

# Ausgangsbasis: Weg der Ausgleichsleistungen DeutschlandTicket



# Ausgangsbasis: Vorgaben hinsichtlich der Form der Mittelausreichung

**Muster-Richtlinien zum Ausgleich nicht gedeckter Ausgaben im öffentlichen Personennahverkehr im Zusammenhang mit dem Deutschlandticket im Jahr 2023 aus Bundes- und Landesmitteln**

**Vom 20. März 2023**

**I. Hinweise und Erläuterungen**

**II. Musterrichtlinien**

**Richtlinien über die Gewährung von Billigkeitsleistungen zum Ausgleich nicht gedeckter Ausgaben im öffentlichen Personennahverkehr im Zusammenhang mit dem Deutschlandticket im Jahr 2023 in Land XXX  
(Richtlinien Deutschlandticket-Billigkeitsleistungen ÖPNV 2023)**

Runderlass des Ministeriums für  
vom XX. Monat 2023

Bei den Muster-Richtlinien wurden im Vergleich zum Jahr 2022 folgende wesentliche Anpassungen vorgenommen:

1. Durch die ergänzende Regelung in § 9 Absatz 1 Sätze 4 und 5 des Regionalisierungsgesetzes (RegG) wird eine Verpflichtung zur Anwendung des Deutschlandtickets vorgegeben. **Der Ausgleich gegenüber den Verkehrsunternehmen erfolgt durch die jeweiligen Aufgabenträger als zuständige Behörden innerhalb der Instrumente der Verordnung (EG) Nr. 1370/2007 mittels öffentlichem Dienstleistungsauftrag oder allgemeiner Vorschrift.** Aufgrund der bundesgesetzlichen Vorgabe zur Anwendung des Deutschlandtickets kann die Ausgleichsregelung des jeweils zuständigen Aufgabenträgers selbst dann zum 01. Mai 2023 erfolgen, wenn sie erst zu einem späteren Zeitpunkt erlassen werden sollte. Die Umsetzung der Ausgleichsregelung im Rahmen öffentlicher Dienstleistungsaufträge oder allgemeiner Vorschriften muss aufgrund der Befristung in § 9 Absatz 1 Sätze 4 und 5 zeitnah, spätestens zum 30. September 2023 erfolgen.
2. Soweit die Aufgabenträger oder die Zusammenschlüsse nicht selbst

**4 (obligatorisch)**

**Voraussetzungen**

Soweit die Empfänger für Verkehrsleistungen nicht erlösverantwortlich sind, leiten sie die Billigkeitsleistungen an die das wirtschaftliche Risiko tragenden Verkehrsunternehmen in entsprechender Anwendung der Nummer 5.4 **und nach den Vorgaben der VO 1370 über allgemeine Vorschriften oder öffentliche Dienstleistungsaufträge oder über andere beihilferechtlich zulässige Instrumente diskriminierungsfrei weiter.** Die Erlösverantwortlichen sind zu verpflichten, an der bundesweit abgestimmten Einnahmeverteilung für das Deutschlandticket teilzunehmen, die hierfür erforderlichen Daten bereitzustellen, bestehende Einnahmenansprüche vollumfänglich geltend zu machen und gegebenenfalls diese Ansprüche überschießende Einnahmen im Rahmen der Einnahmeverteilung abzugeben.

# Ausgangsbasis: Zur Verfügung stehende Instrumente der AT

---

## Öffentlicher Dienstleistungsauftrag (Art. 3 Abs. 1 VO 1370/2007)

## Allgemeine Vorschrift (Art. 3 Abs. 1 VO 1370/2007)

Bestehende öDA

Neu zu erteilende öDA

Bestehende aV

Neu zu erlassende aV  
(auch DT-spezifisch)

Wettbewerb

Direkt-  
vergabe

Wettbewerb

Direkt-  
vergabe

Notmaßnahme

Notmaßnahme  
keine DT-  
spezifischen!

# Körperschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten

---

## **Öffentlicher Dienstleistungsauftrag (Art. 3 Abs. 1 VO 1370/2007)**

„einen oder mehrere rechtsverbindliche Akte, die die Übereinkunft zwischen einer zuständigen Behörde und einem Betreiber eines öffentlichen Dienstes bekunden, diesen Betreiber eines öffentlichen Dienstes mit der Verwaltung und Erbringung von öffentlichen Personenverkehrsdiensten zu betrauen, die gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen unterliegen; gemäß der jeweiligen Rechtsordnung der Mitgliedstaaten können diese rechtsverbindlichen Akte auch in einer Entscheidung der zuständigen Behörde bestehen:

- die die Form eines Gesetzes oder einer Verwaltungsregelung für den Einzelfall haben kann oder
- die Bedingungen enthält, unter denen die zuständige Behörde diese Dienstleistungen selbst erbringt oder einen internen Betreiber mit der Erbringung dieser Dienstleistungen betraut“

## **Allgemeine Vorschrift (Art. 3 Abs. 1 VO 1370/2007)**

„eine Maßnahme, die diskriminierungsfrei für alle öffentlichen Personenverkehrsdienste derselben Art in einem bestimmten geografischen Gebiet, das im Zuständigkeitsbereich einer zuständigen Behörde liegt, gilt;“

## Körperschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten - Grundsatz

---

- ▶ Erlass allgemeine Vorschrift erfolgt regelmäßig mittels hoheitlichem Handeln (Gesetz, VO, VA, Allgemeinverfügung etc.)
    - ➔ AT handelt gegenüber VU als „Dritter“ = ertragsteuerlich keine Gestaltungsmöglichkeiten
  - ▶ Öffentliche Dienstleistungsaufträge können sehr unterschiedlich ausgestaltet werden (u.a. schuldrechtlich, hoheitlich aber auch gesellschaftsrechtlich)
    - ➔ AT handelt gegenüber VU „wie gegenüber Dritten“ (insb. schuldrechtlicher Vertrag oder VA) = keine ertragsteuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten
    - ➔ Soweit AT über gesellschaftsrechtlich ausgestalteten öDA handelt, ist eine ertragsteuerneutrale Zuführung möglich (BMF-Schreiben vom 12. Februar 2010)
- Achtung:** Bei hilfsrechtlich kritische Doppelfinanzierung ist durch bewusst handelsrechtlich ertragswirksame Vereinnahmung (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ) zu verhindern (handelsrechtliches Wahlrecht des Gesellschafters)

## Körperschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten – weitergeleitete Mittel

---

An dem obigen Grundsatz („*gesellschaftsrechtlich ausgestalteter öDA ermöglicht ertragsteuerneutrale Zuführung*“) ändert auch der Umstand nichts, dass es sich bei den Billigkeitsleistungen nicht um originär eigene Haushaltsmittel der einzelnen AT, sondern um von Bund/Länder zur Verfügung gestellte Mittel handelt

*„Zweckgebundene öffentliche Zuschüsse, die der Trägerkörperschaft (z.B. Landkreis, Stadt) eines BgA bzw. dem Gesellschafter einer Eigengesellschaft gewährt und an den BgA bzw. die Eigengesellschaft weitergeleitet werden, sind ebenfalls (einkommensneutral) als verdeckte Einlage zu behandeln.“*

(u.a. Bayerisches Landesamt für Steuern v. 21.08.2006 - S 2706 - 27 St 31N und Oberfinanzdirektion Cottbus v. 13.01.2004 - S 2706 - 28 - St 224)

Anders wäre es nur, wenn Bund/Länder über DT-Richtlinie bzw. Zuwendungsbescheid den AT eine (nicht-gesellschaftsrechtliche) Form der Ausreichung der Mittel vorschreiben würde

## Umsatzsteuerliche Aspekte

---

- ▶ Die Muster-RL, RL der Länder wie auch (uns bekannte) Zuwendungsbescheide ebnen den Weg für umsatzsteuerneutrale Zuführung der Billigkeitsleistungen (erklärte Zielsetzung „Abdeckung von nicht durch Ticketeinnahmen gedeckter Kosten“)
- ▶ Letztlich aber letzter Zuführungsakt von AT an VU (also aV oder öDA) und hier die konkrete Ausgestaltung als „Preis-Preis-Vergleich“ (Preisaußfüllung) oder „Preis-Kosten-Vergleich“ maßgeblich
- ▶ Liegt ein „Preis-Kosten-Vergleich“ vor, führt dieser nach allgemeinen Grundsätzen gerade nicht zu einem umsatzsteuerlichen Drittleistungsentgelt:

*„Ist eine Preisaußfüllung beabsichtigt (Preis-Preis-Vergleich), ist von steuerpflichtigen Entgelten von dritter Seite auszugehen (Abschn. 10.2 Abs. 5 UStAE). Sollen die Zuschüsse nicht gedeckte Kosten oder Verluste ausgleichen (Preis-Kosten-Vergleich), liegen echte, nichtsteuerbare Zuschüsse vor.“*

(Landesamt für Steuern Niedersachsen)

## Fazit und weitere aktuelle Erfahrungen aus der Praxis

---

- ▶ Das RegG wie auch die Muster-RL/RL der Länder macht keine pflichtigen Vorgaben zum steuerlichen „wie“ der Ausreichung der Mittel durch die AT an die Verkehrsunternehmen
  - Ertragsteuerliche Gestaltungen bei gesellschaftsrechtlich ausgestalteten öDA möglich
  - Umsatzsteuerliche Belastungen durch entsprechende Ausgestaltung von aV und öDA auch im Zusammenhang mit dem DT-Billigkeitsleistungen zu vermeiden (Vermeidung „Preisauauffüllung“)
  
- ▶ Bereits bekannte Diskussionen/Probleme
  - Fehlerhafte Rechnungserstellung (Zusätzliche Belastung § 14c UStG)
  - Anwendung des USt-Regelsatzes (19%) auf Einnahmen aus DT-Verkauf (insgesamt/entsprechend geschlüsselter Fahrleistungen)

EY | Assurance | Tax | Strategy and Transactions | Consulting

Die globale EY-Organisation im Überblick

Die globale EY-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung und Managementberatung. Mit unserer Erfahrung, unserem Wissen und unseren Leistungen stärken wir weltweit das Vertrauen in die Wirtschaft und die Finanzmärkte. Dafür sind wir bestens gerüstet: mit hervorragend ausgebildeten Mitarbeitern, starken Teams, exzellenten Leistungen und einem sprichwörtlichen Kundenservice. Unser Ziel ist es, Dinge voranzubringen und entscheidend besser zu machen – für unsere Mitarbeiter, unsere Mandanten und die Gesellschaft, in der wir leben. Dafür steht unser weltweiter Anspruch *Building a better working world*.

Die globale EY-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen dazu, wie EY personenbezogene Daten erhebt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Personen gemäß dem Datenschutzgesetz haben, sind über [ey.com/privacy](https://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](https://ey.com).

In Deutschland ist EY an 20 Standorten präsent. „EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf die Ernst & Young Law GmbH Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft.

© 2022 Ernst & Young Law GmbH  
Rechtsanwalts-gesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
All Rights Reserved.

[ey-law.de](https://ey-law.de)

