

PRICEWATERHOUSECOOPERS LEGAL

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

PricewaterhouseCoopers Legal Aktiengesellschaft
Rechtsanwaltsgesellschaft
New-York-Ring 13, 22297 Hamburg

PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
New-York-Ring 13, 22297 Hamburg

EXPERTISE

zu ausgewählten Aspekten bei der Fortschreibung des
Verkehrsbesorgungsvertrags zwischen der Landeshaupt-
stadt Schwerin und der Nahverkehr Schwerin GmbH

im Auftrag der Nahverkehr Schwerin GmbH

Hamburg, den 31. Juli 2009

Inhaltsverzeichnis

A. Ausgangssituation	3
B. Expertise	3
I. Grundsätzliches	3
II. Geltende Rechtsgrundlage: PBefG, Anforderungen des Urteils "Altmark-Trans"	6
III. Kursorische vergaberechtliche Prüfung	7
1. Grundsatz: Ausschreibungspflicht	7
2. Ausnahme: Inhouse-Geschäft	7
a. Kontrollkriterium	7
b. Wesentlichkeitskriterium	8
IV. Zukünftige Rechtslage: Mögliche Direktvergabe nach der EG VO 1370/2007	15
1. Kontrollkriterium	15
2. Reziprozitätskriterium	16
3. "Andere Tätigkeiten" bzw. "Drittgeschäft"	16
4. Überwiegendes Selbsterbringen	17
5. Laufzeit des Vertrags	18
V. Ausgewählte Steuerliche Aspekte	18
1. Steuerliche Ausgangssituation	18
2. Grundsätzliches	19
a. Status quo	19
b. Steuerliche Anerkennung einer dauerdefizitären Tätigkeit	20
c. Grundzüge der Gruppenbesteuerung in Deutschland	23
d. Umsatzsteuer	25
VI. Zusammenfassung und Handlungsempfehlung	26

A. Ausgangssituation

Zwischen der Landeshauptstadt Schwerin und der Nahverkehr Schwerin GmbH (im Folgenden: NVS) besteht ein Verkehrsbesorgungsvertrag. Letzteren hat PwC Legal auftragsgemäß im Hinblick auf die Anforderungen der EG VO 1370/2007 angepasst (Fortschreibung des Verkehrsbesorgungsvertrags). Auftragsgemäß haben wir zu der Fortschreibung des Verkehrsbesorgungsvertrags diese Expertise erstellt. Hierbei haben wir aus rechtlicher Sicht insbesondere auch die Frage der Inhouse-Vergabe der Fortschreibung des Verkehrsbesorgungsvertrages unter dem besonderen Aspekt des zulässigen Drittgeschäfts (Wesentlichkeitskriterium) behandelt. Neben einzelnen, von Seiten der NVS erbetenen weiteren Ausführungen werden in dieser Expertise sodann wunschgemäß die steuerlichen Aspekte bei der Anpassung des Verkehrsbesorgungsvertrages wiedergegeben. Insoweit erlauben wir uns an dieser Stelle nochmals den Hinweis, dass keine umfassende Prüfung der steuerlichen Aspekte bei der Anpassung des Verkehrsbesorgungsvertrages erfolgt ist, da wir absprachegemäß einige steuerliche Aspekte nicht geprüft bzw. ungeprüft unterstellt haben.

B. Expertise

Im Folgenden nehmen wir zu ausgewählten Aspekten im Zusammenhang mit der Fortschreibung des Verkehrsbesorgungsvertrags Stellung.

I. Grundsätzliches

Am 3. Dezember 2009 tritt die Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Oktober 2007 über öffentliche Personenverkehrsdienste auf Schiene und Straße und zur Aufhebung der Verordnungen (EWG) Nr. 1191/69 und (EWG) Nr. 1107/70 des Rates (im Folgenden: EG VO 1370/2007) in Kraft.

An dieser Stelle erlauben wir uns den Hinweis, dass zum jetzigen Zeitpunkt rechtlich sichere Einschätzungen betreffend die EG VO 1370/2007 mangels einschlägiger Praxis der EU-Kommission oder Rechtsprechung nicht möglich sind. Dies gilt auch für den angefertigten Vertragsentwurf (Fortschreibung des Verkehrsbesorgungsvertrags). Hinzu kommt, dass das Personenbeförderungsgesetz (PBefG) bis dato nicht an die durch die EG VO 1370/2007 geänderte Rechtslage angepasst wurde.

Die EG VO 1370/2007 sieht in ihrem Art. 8 Abs. 3 lit. d) vor, dass öffentliche Dienstleistungsaufträge, die gemäß dem Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht ab dem 26. Juli 2000 und vor dem 3. Dezember 2009 nach einem anderen als einem fairen wettbewerblichen Vergabeverfahren vergeben wurden, für ihre vorgesehene Laufzeit gültig bleiben (sogenannter Bestandsschutz), sofern ihr Laufzeit begrenzt und mit den Laufzeiten des Art. 4 vergleichbar sind. Der von uns entworfene Vertrag zur Fortschreibung des Verkehrsbesorgungsvertrags stellt u. E. einen solchen öffentlichen Dienstleistungsauftrag (im Folgenden auch: Betrauung) im Sinne des Art. 8 Abs. 3 lit. d) dar.

Des Weiteren gestattet es die EG VO 1370/2007, ab dem 3. Dezember 2009 sogenannte interne Betreiber direkt, d. h. ohne Ausschreibung, mit der Erbringung von Personenverkehrsdiensten (ÖPNV) zu beauftragen (sogenannte Direktvergabe). Als interner Betreiber kommt hier die NVS in Betracht. Die Direktvergabe ist aber nur unter strengen Voraussetzungen zulässig, die für die NVS noch geschaffen werden müssen¹. Wunschgemäß soll hierfür zunächst der bestehende Verkehrsbesorgungsvertrag fortgeschrieben werden. Durch Fortschreibung des Verkehrsbesorgungsvertrag bzw. durch dessen Anpassung an die Vorgaben der EG VO 1370/2007 wird dieser u. E. zum sogenannten öffentlichen Dienstleistungsauftrag (im Folgenden auch: Betrauung) im Sinne der EG VO 1370/2007.

Weitere Voraussetzung für die künftige Direktvergabe ist eine Umstrukturierung im Beteiligungsportfolio der LH Schwerin. Insbesondere empfehlen wir eine Umstrukturierung dahingehend, dass die MVG - derzeitige Schwestergesellschaft der NVS - künftig Tochtergesellschaft der NVS wird. U. E. ist eine solche Umstrukturierung Voraussetzung dafür, die künftige Einschaltung der MVG bei der Erbringung von Beförderungsleistungen mit der geplanten Direktvergabe in Einklang zu bringen. Aus steuerlichen Gründen empfehlen wir weiter, zwischen der NVS und der MVG nach der Umsetzung einen Ergebnisabführungsvertrag zu begründen.

Die Fortschreibung des zwischen der Landeshauptstadt Schwerin (im Folgenden: LH Schwerin) und der NVS bestehenden Verkehrsbesorgungsvertrags soll zudem eine möglichst rechtssichere Grundlage für eine möglichst langfristige Beauftragung der NVS mit dem Öffentlichen Personennahverkehr in der LH Schwerin schaffen. Hierdurch soll einerseits den derzeit geltenden Anforderungen nach dem Urteil "Altmark Trans" genüge getan werden (Stichwort: "Betrauung") und es sollen, sofern und soweit derzeit rechtlich möglich und zielführend, auch die vertraglichen Voraussetzungen für eine künftige Direktvergabe

¹ Darüber hinaus hat bei einer geplanten Direktvergabe die Veröffentlichung von Informationen ein Jahr vor der Direktvergabe im Amtsblatt der Europäischen Union gem. Art 7 Abs. 2 EG VO 1370/2007 zu erfolgen.

nach der neuen EG VO 1370/2007 geschaffen werden. Ob die Voraussetzungen für eine künftige Direktvergabe tatsächlich erfüllt werden, haben wir nicht geprüft und ist zu gegebener Zeit zu betrachten. Zur Klarstellung: Unser Vertragsentwurf (Fortschreibung des Verkehrsbesorgungsvertrags) beinhaltet keine Direktvergabe.

Anzumerken ist, dass die Betrauung (im Sinne des "Altmark Trans"-Urteils) zwar die Gewährung von Ausgleichsleistungen beihilferechtlich absichert. Eine Betrauung schützt jedoch nicht vor dem sogenannten Genehmigungswettbewerb.² Dies kann vorliegend allerdings vernachlässigt werden, da – auskunftsgemäß – bis zum 3. Dezember 2009 keine Linienverkehrskonzessionen auslaufen.

Gleiches gilt im Wesentlichen entsprechend für die geplante künftige Direktvergabe (kein Schutz vor Genehmigungswettbewerb bzw. vor sogenannten kommerziellen Verkehren). Hierbei ist zunächst zu konstatieren, dass angesichts der Tatsache, dass die ursprünglich vorgesehene Novellierung des PBefG anlässlich der EG VO 1370/2007 zwischenzeitlich gescheitert ist, nicht unerhebliche Rechtsunsicherheiten bestehen. Dies gilt im Allgemeinen und im Besonderen hinsichtlich der Frage des Vorrangs sogenannter kommerzieller Verkehre (derzeit: eigenwirtschaftliche Verkehre). Vertretbar wäre ggf., dass die künftige Genehmigungsbehörde eine erfolgte oder beabsichtigte Direktvergabe unter dem Gesichtspunkt der Wahrung der öffentlichen Verkehrsinteressen zu berücksichtigen hätte. Letzteres steht allerdings unter dem Vorbehalt etwaiger künftiger Anpassungen des deutschen Rechts an die EG VO 1370/2007. In jedem Fall empfehlen wir bei der Bestimmung des Zeitpunkts der geplanten künftigen Direktvergabe die Laufzeiten der Linienkonzessionen zu berücksichtigen. Auch hierfür stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Dies vorausgeschickt, ist hinsichtlich der weiteren durch den Verkehrsbesorgungsvertrag zu erfüllenden Voraussetzungen zwischen der jetzigen und künftigen Rechtslage (ab dem 3. Dezember 2009) wie folgt zu differenzieren:

² Die Absicherung der Finanzierung durch eine Betrauung nach Altmark-Trans gibt dem Verkehrsunternehmen keinen Anspruch auf Genehmigungserteilung. Die erteilte Liniengenehmigung ihrerseits gewährt dem Verkehrsunternehmen keinen Anspruch gegenüber dem Aufgabenträger auf Ko-Finanzierung. Daraus folgt: Eine Betrauung eines VU mit der Durchführung des ÖPNV durch den Aufgabenträger bindet die Genehmigungsbehörde nach geltendem Recht (Bescheidung vor 03.12.2009) nicht, dem VU die wieder beantragten Liniengenehmigungen exklusiv zu erteilen. Würden sich andere Verkehrsunternehmen auf die Liniengenehmigungen des VU bewerben, müsste die Genehmigungsbehörde einen Wettbewerb nach ihren Verfahrensgrundsätzen durchführen.

II. Geltende Rechtsgrundlage: PBefG, Anforderungen des Urteils "Altmark-Trans"

Nach dem EuGH-Urteil vom 24.07.2003 (C-280/00) in der Rechtssache "Altmark Trans" fallen öffentliche Zuschüsse, die den Betrieb von Liniendiensten im Stadt-, Vorort- und Regionalverkehr ermöglichen sollen, nicht unter die Bestimmung des EG-Vertrags zum Verbot von staatlichen Beihilfen, soweit sie als Ausgleich anzusehen sind, der die Gegenleistung für Leistungen darstellt, die von den begünstigten Unternehmen zur Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen erbracht werden. Für die Anwendung dieses Kriteriums hat das EuGH folgende Voraussetzungen postuliert:

- Erstens ist das begünstigte Unternehmen tatsächlich mit der Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen betraut worden, und diese Verpflichtungen sind klar definiert worden (sog. "Betrauungsakt").
- Zweitens sind die Parameter, anhand deren der Ausgleich berechnet wird, zuvor objektiv und transparent aufgestellt worden;
- Drittens geht der Ausgleich nicht über das hinaus, was erforderlich ist, um die Kosten der Erfüllung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und eines angemessenen Gewinns aus der Erfüllung dieser Verpflichtungen ganz oder teilweise zu decken;
- Viertens ist die Höhe des erforderlichen Ausgleichs, wenn die Wahl des Unternehmens, das mit der Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen betraut werden soll, nicht im Rahmen eines Verfahrens zur Vergabe öffentlicher Aufträge erfolgt, auf der Grundlage einer Analyse der Kosten bestimmt worden, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen, das so angemessen mit Transportmitteln ausgestattet ist, dass es den gestellten gemeinwirtschaftlichen Anforderungen genügen kann, bei der Erfüllung der betreffenden Verpflichtungen hätte, wobei die dabei erzielten Einnahmen und ein angemessener Gewinn aus der Erfüllung dieser Verpflichtungen zu berücksichtigen sind.

Der oben als erste Voraussetzung nach dem "Altmark-Trans"-Urteil genannte Betrauungsakt kann hierbei sowohl als Vertrag, als auch als einseitige Verpflichtung (Verwaltungsakt, Beschluss der Stadtvertretung und gesellschaftsrechtliche Umsetzung) erfolgen. Hier soll die Betrauung mittels Vertrags, nämlich in Gestalt der Fortschreibung des bestehenden

Verkehrsbesorgungsvertrags, erfolgen. In diesem Zusammenhang stehende steuerliche Implikationen haben wir nicht geprüft.

Die Betrauung in Gestalt der Fortschreibung des bestehenden Verkehrsbesorgungsvertrags sichert beihilferechtlich lediglich die Finanzierung der NVS ab Vertragsschluss und für die Zukunft ab. Hinsichtlich der bisherigen beihilferechtlichen Absicherung der Finanzierung der NVS verweisen wir auf das Schreiben der Berliner Niederlassung der WIBERA vom 1. November 2005.

III. Kursorische vergaberechtliche Prüfung

Vereinbarungsgemäß gehen wir in dieser Expertise auch auf etwaige zu beachtende Vorgaben des Vergaberechts ein.

1. Grundsatz: Ausschreibungspflicht

An dieser Stelle ist zu anzumerken, dass u. E. für die Anpassung des Verkehrsbesorgungsvertrags nach kursorischer Prüfung grundsätzlich die Vorschriften des EU-Kartell-Vergaberechts³ anzuwenden sind, da es sich hierbei um einen öffentlichen Dienstleistungsauftrag eines Öffentlichen Auftraggebers (Landeshauptstadt Schwerin, § 98 Nr. 1 GWB) handelt und die maßgeblichen Schwellenwerte (EUR 206.000,00) überschritten sind. Die Auswahl des zu betrauenden Unternehmens hat somit regelmäßig im Rahmen eines öffentlichen Vergabeverfahrens nach der VOL/A zu erfolgen (Ausschreibungspflicht). Dies gilt auch für die Fortschreibung des Verkehrsbesorgungsvertrags.

2. Ausnahme: Inhouse-Geschäft

Von diesem Grundsatz (Ausschreibungspflicht) kann jedoch dann abgewichen werden, wenn die Voraussetzungen für ein sogenanntes Inhouse-Geschäft vorliegen.

a. Kontrollkriterium

Die Inhouse-Vergabe setzt zunächst voraus, dass der öffentliche Auftraggeber über das zu beauftragende Unternehmen eine Kontrolle wie über eine eigene Dienststelle ausübt (sog. "Kontrollkriterium").

Diese Voraussetzung ist nur dann erfüllt, wenn der öffentliche Auftraggeber sämtliche Gesellschaftsanteile dieser Gesellschaft innehat. Die auch nur minderheitliche Beteiligung ei-

³ Im Sinne des 4. Teils des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB).

nes privaten Unternehmens am Kapital einer solchen Gesellschaft schließt zwingend aus, dass der öffentliche Auftraggeber über diese Gesellschaft eine Kontrolle wie über eine eigene Dienststelle ausübt.

Auf die Verhältnisse der NVS angewandt, kann festgehalten werden, dass das Kontrollkriterium als erfüllt angesehen werden kann. Zwar besitzt die Landeshauptstadt Schwerin zum jetzigen Zeitpunkt nur eine Minderheitsbeteiligung von 1%. Allerdings sind der Landeshauptstadt mittelbar auch die 99%-Anteile der Stadtwerke Schwerin GmbH zuzurechnen, da sie ihrerseits alleinige Anteilseignerin der Stadtwerke Schwerin ist und diese ebenfalls als öffentliche Auftraggeberin im Sinne des § 98 Nr. 2 und 4 GWB und nicht als "privater Dritter" anzusehen wäre.

b. Wesentlichkeitskriterium

Die Inhouse-Vergabe setzt des Weiteren voraus, dass das sog. Wesentlichkeitskriterium erfüllt ist. Dieses erfordert, dass die Auftragnehmer-Gesellschaft, vorliegend die NVS, ihre Tätigkeit im Wesentlichen für die öffentlichen Stellen verrichtet, die ihre Anteile innehaben, vorliegend die Landeshauptstadt Schwerin sowie die Stadtwerke Schwerin GmbH.

aa. Prüfungsmaßstab:

(1) Höhe des zulässigen Fremdumsatzes

Voraussetzung hierfür ist – ungeachtet der genauen Prozentsätze – dass die Gesellschaft als Auftragnehmerin nahezu ausschließlich ihre geschäftliche Tätigkeit für den bzw. die öffentlichen Auftraggeber als Anteilseigner erbringen muss. Hierbei ist ein strenger Maßstab anzulegen, da ein staatlich kontrolliertes Unternehmen, das in nicht ganz unerheblichem Umfang auch für Dritte tätig wird, in Wettbewerb zu anderen tritt. Nach der Rechtsprechung des EuGH muss demnach jede andere Tätigkeit rein nebensächlich sein, was anhand aller Umstände des Einzelfalls bewertet werden muss. Im Rahmen dieser Einzelfallbetrachtung bildet der Umsatz jedoch ein wichtiges Wertungskriterium.⁴ Zwar ist in der Rechtsprechung insofern umstritten, wo genau diesbezüglich eine (rechnerische) Grenze zu ziehen ist. So wurde bspw. entschieden, dass bereits 7,5 % des durch Fremdgeschäfte erzielten Umsatzes ausreichend seien, um das Wesentlichkeitskriterium zu verneinen⁵ und auch die 10 % Grenze wurde für die Erfüllung des Wesentlichkeitskriterium bezweifelt.⁶ Nach Auffassung

⁴ Siegel, NVwZ 2008, 7 (11).

⁵ OLG Celle, Beschluss vom 14.09.2006, Az. 13 VerG 2/06.

⁶ BGH, Beschluss vom 03.07.2008, Az. I ZR 145/05.

des EuGH ist der Auftragnehmer aber dann im Wesentlichen für seinen Auftraggeber tätig, wenn er insgesamt 90 % seiner Tätigkeiten für diesen verrichtet.⁷

Dem EuGH folgend, dürfte der durch das Fremdgeschäft generierte Umsatzanteil der NVS (Indiz-Wirkung!) daher keinesfalls bei mehr als 10% des erzielten Jahresgesamtumsatzes liegen.

(2) Zu berücksichtigender Umsatzes des Hauptgeschäftes

Dies führt unmittelbar zu der Frage, wie diese – mindestens – 90 % des Umsatzanteils ermittelt werden. Nach dem EuGH ist der Umsatz ausschlaggebend, den das fragliche Unternehmen aufgrund der Vergabeentscheidung der kontrollierenden Körperschaft erzielt und zwar einschließlich des Umsatzes, der in Ausführung solcher Entscheidungen mit Nutzern erzielt wird. Zu berücksichtigen sind also alle Tätigkeiten, die ein Unternehmen als Auftragnehmer im Rahmen einer Vergabe durch den öffentlichen Auftraggeber verrichtet, ohne dass die Person des Begünstigten von Bedeutung wäre. Demzufolge spielt es auch keine Rolle, wer das Unternehmen vergütet oder in welchem Gebiet die genannten Leistungen erbracht werden.⁸ Basis für eine entsprechende Beurteilung ist die gesamte Geschäftstätigkeit des Auftragnehmers und zwar nur die jeweils gegenwärtige Geschäftssituation des laufenden Geschäftsjahres.⁹

(a) Abstrakte Folge

Für die NVS bedeutet das – abstrakt betrachtet – zunächst folgendes: Der von ihr erzielte Jahresgesamtumsatz muss zu (mindestens) 90 % aus Tätigkeiten generiert werden, die unmittelbar (also gegenüber der Landeshauptstadt Schwerin als Auftraggeberin) oder jedenfalls mittelbar (also gegenüber anderen Nutzern der vertraglichen Leistungspflicht) aus dem Verkehrsbesorgungsvertrag resultieren. Mit anderen Worten: Der durch die NVS im Übrigen – also durch nicht diesen Vertrag betreffende Geschäftstätigkeiten – erzielte Umsatzanteil darf nicht mehr als 10 % ihres Jahresgesamtumsatzes betragen.

(b) Konkrete Folge

Für die NVS folgt aus diesen Überlegungen heraus daher – konkret betrachtet – folgendes: Ausweislich der uns zur Verfügung gestellten Hochrechnung für das Geschäftsjahr 2009 wird die NVS im Zeitraum vom 01.01.2009 bis 31.12.2009 insgesamt Einnahmen (also Um-

⁷ EuGH, Urteil vom 19.04.2007, Az. C-295/05.

⁸ EuGH, Urteil vom 11.05.2006, Az. C.340/04.

⁹ Weyand, ibr-online-Kommentar Vergaberecht, Stand 22.06.2009, § 99 GWB, Rn. 1010.

sätze und Erträge) in Höhe von voraussichtlich TEUR 29.665 erzielen. Diese Summe setzt sich aus den vier (großen) Einzelposten zusammen, namentlich den (1) Umsatzerlösen in Höhe von voraussichtlich TEUR 14.035, den (2) sonstigen Erträgen in Höhe von voraussichtlich TEUR 14.864, den (3) Zinsen und zinsähnlichen Erträgen in Höhe von voraussichtlich TEUR 182 sowie den (4) Beteiligungserträgen in Höhe von voraussichtlich TEUR 584. In der Übersicht stellt sich dies wie folgt dar:

Gesamtübersicht 2009	
"Gesamteinnahmen" 2009 (TEUR)	29.665
davon:	
1. Umsatzerlöse	-14.035
2. sonstige betriebliche Erträge	-14.864
3. Zinsen/ zinsähnliche Erträge	-182
4. Beteiligungserträge	-584
=	0

Die beiden erstgenannten Posten – Umsatzerlöse und sonstige betriebliche Erträge – setzen sich im Einzelnen (grob gegliedert) wie folgt zusammen:

Übersicht der Umsatzerlöse		Übersicht sonstige betriebliche Erträge	
Umsatzerlöse 2009 (TEUR)	14.035	sonstige betriebliche Erträge 2009 (TEUR)	14.864
davon:		davon:	
1. Einnahmen Linienverkehr	-11.002	1. Erträge aus Mieten / Pachten	-526
2. Ausgleichszahlungen Aufgabenträger	-185	2. Erträge aus sonstigen Leistungen	-4.046
3. Abgeltungszahlungen Linienverkehr	-2.283	3. Erträge aus Zuschüssen	-10.292
4. sonstige Umsatzerlöse	-565	=	0
=	0		

Hinsichtlich der weiteren Untergliederung der genannten Posten verweisen wir auf die uns von der NVS mit E-Mail vom 29. Juli 2009 überlassene tabellarische Aufschlüsselung für das Jahr 2009, auf die wir im Rahmen dieser Expertise Bezug nehmen.

Unserer Ansicht nach ist es vertretbar, der Berechnung des für das Wesentlichkeitskriterium maßgeblichen Umsatzes nicht die genannten Gesamteinnahmen für das Jahr 2009 in Höhe von insgesamt voraussichtlich TEUR 29.665 zugrunde zu legen. Vielmehr können u.E. bestimmte Einzelposten zuvor bereits in Abzug gebracht und dementsprechend aus der Gesamtbetrachtung herausgenommen werden. Hierbei handelt es sich namentlich um (1) die (besonderen) sonstigen betrieblichen Erträge aus Mieten und Pachten in Höhe von voraussichtlich TEUR 526, um (2) die Zinsen/ zinsähnlichen Erträge in Höhe von voraussichtlich TEUR 182 sowie um (3) die Beteiligungserträge in Höhe von voraussichtlich TEUR 584. Danach ergibt sich hinsichtlich der im weiteren Verlauf dieser Expertise zu bewertenden Gesamteinnahmen 2009 eine "bereinigte Gesamtsumme" von voraussichtlich TEUR 28.373.

Bei diesen vorgenannten drei genannten "bereinigten" Posten handelt es sich u.E. nämlich nicht um von der NVS im Jahr 2009 durch aktive Geschäftstätigkeit zu erwirtschaftende Einnahmen. Es handelt sich hierbei vielmehr um Erträge im Zusammenhang mit Vermögensverwaltung, also Erträge, die gerade nicht durch aktive Geschäftstätigkeit generiert wurden bzw. werden. Der oben dargestellte Begriff, den der EuGH bei der Bewertung des Wesentlichkeitskriterium verwendet, namentlich die "gesamte Geschäftstätigkeit", wurde nach unserer Kenntnis bisher weder in der Rechtsprechung noch in namenhafter Literatur nicht weiter konkretisiert. U. E. können von "gesamter Geschäftstätigkeit" nur diejenigen Tätigkeiten erfasst sein, bei denen Unternehmen auch tatsächlich geschäftlich agieren, also in irgendeiner Weise aktiv handeln und dadurch am Markt tätig werden. Reine passive Tätigkeiten, wie eben die reine Verwaltung des eigenen Vermögens, kann u.E. hiervon nicht erfasst sein. Da allerdings bisher, wie dargestellt, nach unserer Kenntnis bis dato keine entsprechende Erläuterung durch den EuGH (oder andere Gerichte etc.) erfolgt ist, verbleibt insoweit ein gewisses Restrisiko.

Dies vorausgeschickt, stellt sich die "bereinigte Gesamtübersicht 2009" wie folgt dar:

<u>Bereinigte Gesamtübersicht 2009</u>	
"Gesamteinnahmen" 2009	29.665
abzüglich:	
1. Mieten / Pachten	-526
2. Zinsen/ zinsähnliche Erträge	-182
3. Beteiligungserträge	-584
=	28.373

Auf der Grundlage dieser "bereinigten Gesamteinnahme" für 2009 in Höhe von TEUR 28.373 ist nunmehr zu bestimmen, in welchem Anteil die NVS hierbei im Rahmen des Verkehrsbesorgungsvertrages tätig wird und welcher Anteil ihres Umsatzes dagegen aus sog. schädlichem Drittgeschäft resultiert. Den weiter oben bereits dargestellten Grundsätzen des EuGH folgend – namentlich der Vorgabe, maximal 10% des Umsatzes durch Drittgeschäft zu erzielen – darf der von der NVS im Jahr 2009 zu erwirtschaftende Umsatz durch nicht ÖPNV-bezogene Umsätze daher maximal TEUR 2.873 betragen.

Ausgehend von den hier errechneten "bereinigten Gesamteinnahmen" 2009 sowie der genannten uns überlassenen Hochrechnung für das Jahr 2009, die wir ungeprüft als richtig unterstellt haben, ergibt sich aus unserer Sicht folgende Berechnung des "schädlichen" Drittgeschäfts:

Ermittlung des schädlichen Drittgeschäfts				
	TEUR		TEUR	
Bereinigte Gesamteinnahmen 2009	28.373			
davon:				
1. ÖPNV - bezogen		2. Schädliches Drittgeschäft		
(Umsatzerlöse)	14.035			
a. Einnahmen Linienverkehr	11.002	a. Einnahmen Linienverkehr	0	
b. Ausgleichzahlungen Aufgabenträger	185	b. Ausgleichzahlungen Aufgabenträger	0	
c. Abgeltungszahlungen Linienverkehr	2.283	c. Abgeltungszahlungen Linienverkehr	0	
d. sonstige Umsatzerlöse	365	d. sonstige Umsatzerlöse (Reklame)	200	
(Zwischenergebnis Umsatzerlöse)	13.835		200	14035
(Sonstige betriebliche Erträge)				
(bereinigt um Miete / Pacht)	14.338			
a. Erträge aus sonstigen Leistungen	1.872	a. Erträge aus sonstigen Leistungen	2.174	
b. Erträge aus Zuschüssen	10.292	(Werkstattleistungen, Diesel)		
		b. Erträge aus Zuschüssen	0	
(Zwischenergebnis sonstige Erträge)	12.164		2.174	14.338
=	25.999	=	2.374	28.373
in Prozent	91,63	in Prozent	8,37	
				100,00

Dieser Berechnung liegen folgende Erwägungen zugrunde:

Bei den "Umsatzerlösen" in Höhe von TEUR 14.035 haben wir rein vorsorglich die Erträge aus Reklameflächenvermietung in Höhe von TEUR 200 in Abzug gebracht werden, da diese zwar in dem Verkehrsbesorgungsvertrag Erwähnung finden (siehe dort: § 4 Abs. 7 Nr. 1), jedoch die im Ergebnis hieraus erzielten Erträge ihre eigentliche Grundlage in einem anderen Vertragswerk und nicht in dem Verkehrsbesorgungsvertrag haben. Demnach ergeben sich im (Zwischen)Ergebnis ÖPNV-bezogene Umsatzerlöse in Höhe von TEUR 13.835. Bei den "sonstigen betrieblichen Erträgen" in Höhe von (um Miete / Pacht bereinigte) TEUR 14.338 muss u.E. bei den sog. "Erträgen aus sonstigen Leistungen" ein Teilbetrag in Höhe von TEUR 2.174 in Abzug gebracht werden, da die diesem Teilbetrag zugrunde liegenden Leistungen ebenfalls nicht dem maßgeblichen Verkehrsbesorgungsvertrag zugerechnet werden können. Hierbei handelt es sich vorwiegend um Werkstattleistungen und Dieselkraftstoffverkäufe ggü. Dritten (SAS, OLA) in Höhe von TEUR 1.879. Demnach ergeben sich im (zwischen)Ergebnis hier ÖPNV-bezogene sonstige betriebliche Erlöse in Höhe von TEUR 12.164.

bb. Ergebnis**(1) Betrachtungsjahr 2009**

Daraus folgt, dass von den voraussichtlich im Jahr 2009 erwirtschafteten Gesamteinnahmen in Höhe von (bereinigt) TEUR 28.373 insgesamt ein Betrag in Höhe von TEUR 25.999 (unmittelbar bzw. mittelbar) – und damit 91,63 % der gesamten relevanten Einnahmen – dem Verkehrsbesorgungsvertrag und damit dem vergaberechtlich zu würdigenden Auftragsverhältnis zugerechnet werden kann. Der übrige Umsatzanteil in Höhe von TEUR 2.374 – und damit 8,37 % der gesamten relevanten Einnahmen – stellt u.E. dagegen schädliches Fremdgeschäft im oben beschriebenen Sinne dar. Legt man also die uns von der NVS überlassene Hochrechnung für das Jahr 2009 sowie unsere auf diesen Zahlen basierende Berechnung zugrunde, wäre das Wesentlichkeitskriterium demnach, entsprechend der oben dargestellten Grundsätze, insbesondere der Indizwirkung der Umsatzzahlen folgend, nach der – wohl weitesten – Auslegung des EuGH für das Jahr 2009 erfüllt.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang noch, dass wir bei unseren Berechnungen die Erträge aus Parkraumbewirtschaftung (mittelbar) dem Verkehrsbesorgungsvertrag zugerechnet haben. Dies nicht zuletzt aufgrund entsprechender Informationen zum Hintergrund der Beauftragung der NVS mit der Parkraumbewirtschaftung. Ein entsprechendes Restrisiko (siehe oben) verbleibt jedoch auch hier.

(2) Hinweis: Folgejahre

Dass hier gefundene Ergebnis könnte sich in den folgenden Jahren, also ab 2010, jedoch durchaus ändern, bspw. durch modifizierte Umsatzzahlen. Dem könnte u.E. vergaberechtlich bereits jetzt, also beginnend zum Geschäftsjahr 2010, durch bestimmte strategische Maßnahmen vorbeugend entgegengewirkt werden. Insofern müsste innerhalb der gesamten Konzernstruktur geprüft werden, inwiefern entweder der ÖPNV-bezogene Umsatz der NVS – also der Umsatz, der unmittelbar bzw. mittelbar mit dem Verkehrsbesorgungsvertrag in Zusammenhang zu bringen ist – durch Umstrukturierungen erhöht werden kann, um dadurch das prozentuale Verhältnis dieses Umsatzanteiles gegenüber dem schädlichen Fremdgeschäftsumsatzanteil zu verbessern, oder inwiefern sich andererseits eine Reduzierung des durch das schädliche Fremdgeschäft generierten Umsatzes erreichen lässt. Hinsichtlich letzterer Variante kommen hier u.E. insbesondere die Verkäufe von Dieselmotorkraftstoffen an Dritte (SAS / OLA) in Höhe von – derzeit voraussichtlich – TEUR 955 in Betracht, die diese ggf. künftig selbst erwerben könnten. Diese Variante bietet sich u.E. auch insofern an, da die Dieselmotorkraftstoffverkäufe einen Großteil des Drittgeschäftsumsatzes ausmachen

und SAS / OLA – aufgrund ihrer Gesellschafterstruktur – für mögliche (auch andere) In-House-Konstellationen ohnehin nicht in Betracht kommt (Kontrollkriterium u. E. schon nicht erfüllt; ggf. besteht also insoweit eine Ausschreibungspflicht, was noch zu prüfen wäre). Einzelheiten in diesem Zusammenhang müssten bei Bedarf allerdings noch weiter vertieft werden, wofür wir gern zur Verfügung stehen.

IV. Zukünftige Rechtslage: Mögliche Direktvergabe nach der EG VO 1370/2007

Nach Art. 5 Abs. 2 der VO (EG) 1370/2007 ist eine Direktvergabe an einen sogenannten internen Betreiber statthaft, wenn — ähnlich wie nach den Grundsätzen des Inhouse-Geschäfts — die zuständige Behörde über dieses Unternehmen eine Kontrolle wie über eine eigene Dienststelle ausübt (Kontrollkriterium). Zugleich darf sich der direkt beauftragte interne Betreiber nicht an außerhalb des Zuständigkeitsgebiets der zuständigen örtlichen Behörde organisierten wettbewerblichen Vergabeverfahren beteiligen, zudem muss er — und jedes von ihm beherrschte Unternehmen — seine Tätigkeit auf das Territorium des beauftragenden Aufgabenträgers beschränken (sog. Reziprozitätskriterium). Zu den einzelnen Voraussetzungen nehmen wir wie folgt Stellung, wobei die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Direktvergabe hier erfüllt werden können, zu gegebener Zeit noch zu prüfen sind:

1. Kontrollkriterium

Zur Erfüllung des Kontrollkriteriums muss die vergebende Behörde nicht zwingend zu 100 % Eigentümer sein, sondern es reicht die Feststellung, dass „ein beherrschender öffentlicher Einfluss“ besteht. Diese Kontrolle (=Durchsetzungsmacht und – faktizität) ist anhand von Faktoren zu prüfen „wie der Umfang der Vertretung in Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsgremien, diesbezügliche Bestimmungen in der Satzung, Eigentumsrechte, tatsächlicher Einfluss auf und tatsächliche Kontrolle über strategische Entscheidungen und einzelnen Managemententscheidungen“.

Vorliegend hält die LH Schwerin unmittelbar und mittelbar 100% der Anteile an der NVS. Über den Aufsichtsrat, in den die LH Schwerin sechs der sieben Mitglieder entsenden kann,¹⁰ kann sie umfangreiche Kontrollrechte wahrnehmen und Einfluss auf strategische Entscheidungen und einzelnen Managemententscheidungen nehmen.

¹⁰ Vgl. § 8 Abs. 1 Gesellschaftsvertrag der NVS vom 24. Mai 2004.

2. Reziprozitätskriterium

Als weitere Voraussetzung einer Direktvergabe an einen internen Betreiber ist in Art. 5 Abs. 1 lit. b) der EG VO 1370/2007 normiert, dass der interne Betreiber und jede andere Einheit, auf die dieser Betreiber einen auch nur geringfügigen Einfluss ausübt, ihre öffentlichen Personenverkehrsdienste innerhalb des Zuständigkeitsgebiets der zuständigen örtlichen Behörde ausführen — ungeachtet der abgehenden Linien oder sonstiger Teildienste, die in das Zuständigkeitsgebiet benachbarter zuständiger örtlicher Behörden führen — und nicht an außerhalb des Zuständigkeitsgebiets der zuständigen örtlichen Behörde organisierten wettbewerblichen Vergabeverfahren für die Erbringung von öffentlichen Personenverkehrsdiensten teilnehmen.

Dieses sog. Reziprozitätskriterium ist von NVS bei der künftigen Aufgabenwahrnehmung zu beachten.¹¹

3. "Andere Tätigkeiten" bzw. "Drittgeschäft"

Neben Fahrgeldeinnahmen aus der Personenbeförderung im Linienverkehr gem. § 42 PBefG erzielt die NVS — wie bereits ausgeführt — weitere Einnahmen insbesondere aus der Reparatur und Wartung von Fremdfahrzeugen (Werkstattleistungen) sowie der Vermietung bzw. Verpachtung von Gebäuden und Grundstücken an Dritte (u.a. Reklameflächenvermietung). Darüber hinaus wird Dieselkraftstoff an Dritte entgeltlich abgegeben. Ferner betreibt NVS in Schwerin gegen Entgelt Parkplätze und hält einen Anteil von 30 % an der Ostseeland Verkehr GmbH.

Gleichwohl ist dieses "Drittgeschäft" u. E. nicht schädlich für eine künftige Direktvergabe von Personennahverkehrsdienstleistungen an die NVS. Anders nämlich als nach den Regeln des EU-Kartell-Vergaberechts (siehe dazu erneut oben unter III.), gibt es für Direktvergaben nach der EU VO 1370/2007 keine dem sog. "Wesentlichkeitskriterium" des Inhouse-Geschäfts entsprechende Voraussetzung, wonach die beauftragte Gesellschaft im Wesentlichen nur für den Auftraggeber tätig sein darf. Daher kann — insoweit — das neben der eigentlichen Personenbeförderung für sonstige Dritte erbrachte Geschäft bei der Betrachtung der Voraussetzungen der Vorgaben der EU VO 1370/2007 außer Betracht bleiben.

Statt des Wesentlichkeitskriteriums aus der Inhouse-Rechtsprechung statuiert die EG VO 1370/2007 den Grundsatz der Reziprozität. Der sogenannte interne Betreiber, also vorlie-

¹¹ Andere Ansicht: Lenz, Der Nahverkehr, 2009, 13, 14, der im Wesentlichen wegen der Regelung der Übergangsphase des Art. 8 Abs. 2 der EG VO 1370/2007 davon ausgeht, dass Art. 5 Abs. 2 bis 7 der VO in der Zeit vom 3. Dezember 2009 bis zum 2. Dezember 2019 kein zwingendes Recht darstellt.

gend künftig die NVS, ist räumlich und wettbewerblich auf den geschützten Markt der fahrplanmäßigen Personenbeförderung für die Allgemeinheit auf Schiene und Straße beschränkt. Unschädlich hierbei sind

- abgehende Linien oder sonstige Teildienste ins respektive im Gebiet von Nachbarbehörden (ohne deren Mitfinanzierung)
- Tätigkeiten auf sachlich irrelevanten Märkten (z.B. Versorgung, Hafen, Bäder, Auftragsverkehre, Gelegenheitsverkehr, Freistellungsverkehr, Instandhaltung, Tankstellen, Fahrschule, Agenturgeschäft)
- Tätigkeiten auf sachlich relevanten Märkten aufgrund besonderer Ausnahmebestimmungen (z.B. Eisenbahnverkehrsleistungen)
- Teilnahme an Wettbewerben um öffentliche Dienstleistungsaufträge der eigenen Behörde.

Lediglich im Bereich der sog. Trennungsrechnung ist zu beachten, dass, sofern ein Betreiber eines öffentlichen Dienstes neben den Diensten, die Gegenstand einer Ausgleichsleistung sind und gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen unterliegen, auch andere Tätigkeiten ausführt, die Rechnungslegung für diese öffentlichen Dienste zur Erhöhung der Transparenz und zur Vermeidung von Quersubventionen getrennt erfolgen muss, gem. des Anhang Nr. 5 zur EG VO 1370/2007.

4. Überwiegendes Selbsterbringen

Die NVS muss "den überwiegenden Teil" des öffentlichen Personenverkehrsdienstes nach Art. 5 Abs. 2 lit. e) selbst erbringen. Die Verordnung selbst bestimmt keine Basis für die Bemessung des überwiegenden Teils (>50%), so dass auf branchenübliche Parameter für das Verhältnis von Eigen- zu Fremderzeugung zurückgegriffen werden sollte.¹²

Die Unterauftragsvergabe ist im öffentlichen Dienstleistungsauftrag explizit zuzulassen. Differenzierte Ansätze zur Bemessung der Selbsterbringungsquote sind in die Unterauftragsklausel aufzunehmen. Leistungen von Tochter- und Beteiligungsgesellschaften sind als Selbsterbringung zu qualifizieren, wenn im Verhältnis zwischen dem Verkehrsunternehmen und der Tochter- oder Beteiligungsgesellschaft die Inhouse-Voraussetzungen gegeben sind (Kontrolle, keine Privatbeteiligung, überwiegendes Tätigwerden für das Verkehrsunternehmen, ab 90 % zu bejahen).

¹² In der Regel wird hierbei abgestellt auf die Betriebsleistung in Nutzwagen-km. Ggf. ist auch ein differenzierter Ansatz möglich (z. B. für unterschiedliche Produkte und Bedienungsformen, wie z. B. Schienenverkehr, Bus oder Fähre oder anhand des Platzangebots).

5. Laufzeit des Vertrags

Bei dem ÖPNV-Angebot der NVS bildet die Straßenbahn das Hauptverkehrsmittel auf den nachfragestarken Achsen, die Omnibuslinien ergänzen den Straßenbahnverkehr.¹³ Vor diesem Hintergrund gehen wir davon aus, dass die Laufzeit des gegenständlichen Vertrages in Ausnahme zum Regelfall auch für die Bus- und Fährdienstleistungen auf 15 Jahre ausgedehnt werden kann, da die schienengestützten Verkehrsträger (Straßenbahn) mehr als 50% des Wertes der betreffenden Verkehrsdienste ausmacht, gem. Art. 8 Abs. 3 lit. d) i.V.m. Art. 4 Abs. 3 Satz 2 EG VO 1370/2007. Der Ausdruck "Wert" bezeichnet hierbei den Wert eines Verkehrsdienstes, einer Strecke, eines öffentlichen Dienstleistungsauftrags oder einer Ausgleichsregelung des öffentlichen Personenverkehrs, der den Gesamteinnahmen — ohne Mehrwertsteuer — des Betreibers oder der Betreiber eines öffentlichen Dienstes entspricht, einschließlich der Ausgleichsleistung der Behörden gleich welcher Art und aller Einnahmen aus dem Fahrscheinverkauf, die nicht an die betroffene zuständige Behörde abgeführt werden, nach Art. 2 lit. k) EG VO 1370/2007.

V. Ausgewählte Steuerliche Aspekte

1. Steuerliche Ausgangssituation

Die NVS und die Mecklenburger Verkehrsservice GmbH (in der Folge kurz "MVG") sind derzeit Schwesterunternehmen. Ihre Geschäftsanteile werden zu je 99 % von der Stadtwerke Schwerin GmbH (in der Folge kurz: "SWS") und zu 1 % von der Landeshauptstadt Schwerin gehalten. Die SWS ist wiederum eine 100 %ige Beteiligung der Landeshauptstadt Schwerin.

Derzeit stellt sich das Geschäft von NVS und MVG wie folgt dar:

Die NVS hat mit der Landeshauptstadt Schwerin einen Verkehrsbesorgungsvertrag mit Datum vom 02.07.2001 über den ÖPNV (Straßenbahnen, Busse und die Pfaffenteich Personenfähre) abgeschlossen und ist Inhaberin der Konzessionen. Sie ist als Betreiber des öffentlichen Personennahverkehrs in Schwerin und in einzelnen Gemeinden der umliegenden Landkreise verantwortlich für die Planung und Organisation des ÖPNV. Als Eigentümerin der Fahrzeuge und der Infrastruktur obliegt ihr die Wartung und Instandhaltung der Fahrzeuge und der Haltestellenausstattungen. Die NVS repariert und wartet darüber hinaus auch Fremdfahrzeuge und vermietet Gebäude und Grundstücke an Dritte. Ferner betreibt

¹³ Siehe Fortschreibung des Nahverkehrsplans der Landeshauptstadt Schwerin 2003 bis 2007, S. 1-3.

sie in Schwerin gegen Entgelt Parkplätze. Auch hält sie 30 % an der Ostseeland Verkehr GmbH.

Die NVS hat die MVG als Betriebsführer mit der Durchführung des ÖPNV in Schwerin beauftragt. Die MVG ist u. a. auch für die Fahrzeugdisposition und den operativen Aufsichtsdienst, den Vertrieb von Fahrausweisen und den Kundendienst verantwortlich.

Nunmehr ist - anlässlich der Überarbeitung des Verkehrsbesorgungsvertrages zur Umsetzung von Anforderungen der EU gemäß VO 1370/2007 - beabsichtigt, sämtliche Anteile an der MVG auf die NVS zu übertragen. Insbesondere geht es darum sicher zu stellen, dass die NVS die Verkehrsleistungen selbst erbringt, um eine Direktvergabe zu ermöglichen. Dabei sollen die bestehenden Vertragsbeziehungen NVS und MVG soweit wie möglich unverändert bleiben.

Aus gegebenem Anlass möchten wir im Zusammenhang mit unseren diesbezüglichen Beratungsleistungen auf einige steuerliche Aspekte hinweisen.

2. Grundsätzliches

a. Status quo

Die in Rede stehenden Gesellschaften sind derzeit nicht über Ergebnisabführungsverträge in einen steuerlichen Organkreis einbezogen.

Nach Angaben der Gesellschaft wurde im Rahmen der letzten Betriebsprüfung die steuerneutrale Behandlung der Ausgleichzahlungen nach dem Finanzausgleichsgesetz als Gesellschaftereinzahlungen ausdrücklich anerkannt. Darüber hinaus haben wir dem vorliegenden handelsrechtlichen Jahresabschluss entnommen, dass die NVS Dividenden von der Ostseeland Verkehr GmbH von jährlich T€ 584 erzielt, die für steuerliche Zwecke ebenfalls zu korrigieren sind. Insofern entstehen bei der NVS nach unseren Erkenntnissen trotz ausgeglichenen handelsrechtlichen Ergebnisses jährlich steuerliche Verluste. Ein insofern bei der NVS ggf. bestehender Verlustvortrag würde durch die geplante Übertragung der Anteile der MVG nicht beeinträchtigt. Ein durch Übertragung von mehr als 50 % der Anteile gemäß § 8c KStG vorgesehener Untergang steuerlicher Verlustvorträge würde lediglich die MVG betreffen, für die wir unterstellen, dass Verlustvorträge in nennenswertem Umfang nicht bestehen. Wir bitten zur Überprüfung dieser Annahme um Zurverfügungstellung des letzten Verlustfeststellungsbescheides.

Vor dem Hintergrund der bei der NVS entstehenden steuerlichen Verluste möchten wir Ihnen im Folgenden einen Überblick über die nach den Neuregelungen im Jahressteuergesetz 2009 bestehenden Möglichkeiten der ertragsteuerlichen Anerkennung und Nutzung von (Dauer-)Verlusten geben, um auf dieser Grundlage mit Ihnen zu bestehenden steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten ins Gespräch zu kommen.

b. Steuerliche Anerkennung einer dauerdefizitären Tätigkeit

Voraussetzung einer Steuer mindernden Nutzung etwaiger Verluste der Gesellschaften ist deren steuerliche Anerkennung.

Dies betrifft zunächst einen sich aus der operativen Tätigkeit der NVS im Rahmen des ÖPNV ohne Berücksichtigung der als steuerneutrale Gesellschaftereinlage zu behandelnden Ausgleichszahlungen ergebenden steuerlichen (Dauer-)Verlust.

Nachdem in jüngerer Rechtsprechung die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft (in Form einer Kapitalgesellschaft) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich zumindest in Höhe der laufenden Betriebsverluste zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an die juristische Person des öffentlichen Rechts geführt hatte, hat der Gesetzgeber im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 für Dauerverlustbetriebe nunmehr folgende gesetzliche Regelung getroffen.

Gemäß § 8 Abs. 7 KStG treten die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung dann nicht ein, wenn ein Dauerverlustgeschäft durch eine Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, deren Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfallen und sofern nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften tragen.

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung scheidet allerdings nur im Falle eines Verlustes aus einem Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Abs. 7 S 2 KStG aus. Handelt es sich bei dem dauerdefizitären Geschäftsbereich nicht um ein »begünstigtes« Dauerverlustgeschäft, sind hierauf die allgemeinen Grundsätze über die verdeckte Gewinnausschüttung anzuwenden.

Ein Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Abs. 7 S 2 KStG liegt vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder das Geschäft Ausfluss ei-

ner Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört.

Sofern die zu beurteilenden Verluste der Gesellschaften der Tätigkeit des ÖPNV zuzuordnen sind, sind diese demnach grundsätzlich als »begünstigte« Dauerverluste, die aus verkehrspolitischen Gründen eingegangen werden, steuerlich anzuerkennen. Die Voraussetzungen einer mehrheitlich öffentlichen Beteiligung sowie Finanzierung der Verluste sind gegeben.

Allerdings ist hinsichtlich der Nutzung der dem Grunde nach anzuerkennenden steuerlichen Verluste einer Kapitalgesellschaft die Regelung des § 8 Abs. 9 S 2 KStG zu beachten. Mit der ebenfalls im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 eingeführten Vorschrift des § 8 Abs. 9 KStG verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, bei einer Eigengesellschaft keine größeren Möglichkeiten der Ergebnisverrechnung eintreten zu lassen als bei der Ausübung derselben Tätigkeiten in einem Betrieb gewerblicher Art der öffentlichen Hand. Zu diesem Zweck wird eine Eigengesellschaft, die Dauerverlustgeschäfte ausübt, in verschiedene Sparten aufgeteilt. Diese Sparteneinteilung findet sowohl bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte als auch bezüglich des Verlustabzugs statt. Dadurch soll erreicht werden, dass sowohl die laufenden Ergebnisse aus Gewinn- und Verlusttätigkeiten als auch ein Verlustvortrag nicht über die Grenzen des jeweiligen Tätigkeitsbereichs hinweg verrechnet werden kann.

§ 8 Abs. 9 Satz 1 KStG sieht insofern die Bildung folgender Sparten vor.

1. Jede von der Körperschaft übernommene hoheitliche Dauerverlusttätigkeit (z.B. Abfallentsorgung und Abwasserbeseitigung) begründet eine Sparte (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG).
2. Gemäß § 8 Abs. 9 S 1 Nr. 2 KStG bilden die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammenfassbaren Tätigkeiten jeweils eine einheitliche Sparte. Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG können Betriebe gewerblicher Art für steuerliche Zwecke zusammengefasst werden, wenn sie gleichartig sind, zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder sogenannte Katalogbetriebe vorliegen. Dabei dürfen die zusammenfassbaren gleichartigen Betriebe nicht mit den aufgrund enger Verflechtung zusammenfassbaren Betrieben bzw. den Katalogbetrieben zu einer einheitlichen Sparte zusammengefasst werden. Auch innerhalb der gleichartigen Betriebe bilden verschiedene gleichartige Tätigkeiten verschiedene Sparten. Hinsichtlich der sogenannten Katalogbetriebe sind in § 4 Abs. 3 KStG beispielhaft solche Betriebe genannt, die »... der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen«.
3. Die nach 1. und 2. nicht zusammenfassbaren Dauerverlustgeschäfte sind jeweils gesonderten (einzelnen) Sparten zuzuordnen.

4. Unter die übrigen Tätigkeiten i.S.d. § 8 Abs. 9 S 1 Nr. 3 KStG, die ebenfalls eine einheitliche Sparte bilden, fallen z.B. die hoheitlichen Tätigkeiten, die kein Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG darstellen, und die mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeiten, die nicht nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammengefasst werden dürfen.

Für die in Rede stehenden Gesellschaften ist demnach die Zuordnung zu den Katalogbetrieben wegen Versorgung der Bevölkerung mit öffentlichem Verkehr zu beurteilen.

Da nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes¹⁴ auch ein Betrieb dem öffentlichen Verkehr dient, der sich auf die Zurverfügungstellung von Verkehrswegen (z.B. Straßen, Wasserstraßen, Schienen) beschränkt, sind auch solche Betriebe »Verkehrsbetriebe« i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG, die an andere Betriebe nur die Verkehrsinfrastruktur (Schienenwege, Betriebshöfe, Werkstätten, Signalanlagen, Bus- und Straßenbahnhaltstellen, ggf. auch die Fahrzeuge, das Personal und die notwendigen Konzessionen) überlassen.¹⁵ Insofern muss im vorliegenden Fall der NVS, die Verkehrsinfrastruktur und Fahrzeuge selbst nutzt und sich in diesem Zusammenhang lediglich einzelne Dienstleistungen von der MVG einkauft, jedenfalls ein Verkehrsbetrieb im o.g. Sinne anzuerkennen sein.

Unter Berücksichtigung der übrigen Tätigkeiten ergibt sich demnach für die NVS für steuerliche Zwecke folgende Spartenzuordnung:

Tätigkeit	ÖPNV	Grundstücksverwaltung	Dienstleistungen an Dritte
Sparte	Sparte eines Katalogbetriebes	Sparte übriger Tätigkeiten	

Ein sich für die Sparte der übrigen Tätigkeiten ergebender steuerpflichtiger Gewinn ist demnach künftig nicht mit (steuerlichen) Verlusten aus der ÖPNV-Sparte verrechenbar und somit steuerpflichtig. Die Verluste im ÖPNV bleiben ungenutzt und werden vorgetragen. Wir gehen davon aus, dass die Beteiligung an der OLA und deren Erträge der Sparte ÖPNV als gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnet werden kann. Die Zuordnung von gewillkürten Betriebsvermögen zu privilegierten Sparten wird von weiten Teilen der Literatur als möglich angesehen. Der guten Ordnung halber müssen wir jedoch darauf hinweisen, dass wir zur Haltung der Finanzverwaltung oder gar der Finanzgerichte zu dieser Frage bisher noch keine Aussagen treffen können. Hier kann einerseits auf das für Herbst zu erwartende BMF-Schreiben gewartet oder vorab eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung

¹⁴ BFH v 19.02.1992, BFH/NV 1993, 154

¹⁵ Dötsch/Jost/Pung/Witt: Die Körperschaftsteuer, § 4 Rn. 54

gesucht werden. Eine Zuordnung zur ÖPNV-Sparte wäre insoweit steuerlich vorteilhaft, als dann die Dividenden insoweit sie zu 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten mit den Verlusten aus dem ÖPNV verrechnet werden könnten.

Hinsichtlich der MVG gehen wir von einem im Wesentlichen ausgeglichenen steuerpflichtigen Ergebnis aus; eine steuerliche Spartenrechnung ist bei Erhalt des Status quo nicht vorzunehmen.

Vor diesem Hintergrund sollten u.E. Verrechnungsmöglichkeiten steuerlicher Verluste der NVS aus ÖPNV geprüft werden.

c. Grundzüge der Gruppenbesteuerung in Deutschland

Auch nach Anteilsübertragung auf die NVS wären die NVS und die MVG grundsätzlich unverändert zwei Steuersubjekte, die ihre Besteuerungsgrundlagen separat ermitteln und die jeweils als Kapitalgesellschaft der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegen, wobei die Einkommensermittlung und Besteuerung bei der NVS getrennt für die o.g. Sparten erfolgt.

Eine Durchbrechung des Trennungsprinzips bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, d.h. eine Zusammenfassung der laufenden Ergebnisse einer (Kapital-)Gesellschaft mit den Ergebnissen des Gesellschafters bzw. anderer Kapitalgesellschaften zu steuerlichen Zwecken (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) wäre lediglich durch die Bildung einer steuerlich anzuerkennenden Organschaft möglich bzw. gegeben.

Zur Begründung eines steuerlichen Organschaftsverhältnisses verpflichtet sich eine Organgesellschaft durch einen Gewinnabführungsvertrag, ihren gesamten Gewinn an ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen (sog. "Organträger") abzuführen. Voraussetzung für die körperschaftsteuerliche Organschaft sind die in §§ 17, 14 KStG genannten Merkmale der finanziellen Eingliederung und des Abschlusses eines Gewinnabführungsvertrages gemäß den Vorschriften der §§ 291 ff. AktG. Diese Voraussetzungen gelten seit dem Veranlagungszeitraum 2002 auch für die gewerbesteuerliche Organschaft. Die Organschaft muss zwingend fünf Jahre unkündbar durchgeführt werden, um deren steuerliche Anerkennung zu erreichen.

Sofern die Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung der Organschaft erfüllt sind, wird das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger steuerlich zugerechnet. Dadurch ermöglicht die körperschaftsteuerliche Organschaft einen Ausgleich von Verlusten der Organgesellschaft mit Gewinnen des Organträgers und umgekehrt und damit eine entsprechende Minderung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbelastung der Unterneh-

mensgruppe. Allerdings sind auch im Rahmen einer Gruppenbesteuerung - auf Ebene des Organträgers - die dargestellte Sparten Grundsätze anzuwenden, die insofern Verlustausgleichsmöglichkeiten begrenzen.

Bezüglich der NVS und MVG ist festzustellen, dass nach der geplanten Änderung der Beteiligungsverhältnisse die Voraussetzungen finanzieller Eingliederung erfüllt werden und demnach auf der Grundlage eines abzuschließenden Gewinnabführungsvertrages ein steuerlich anzuerkennendes Organschaftsverhältnis begründet werden kann. Dies hätte zur Folge, dass Gewinne der MVG auf Ebene der NVS in die Ermittlung des insgesamt negativen steuerlichen Ergebnisses für die ÖPNV-Sparte einfließen und somit unversteuert bleiben.

Neben dieser Verrechnungsmöglichkeit ist auf einen weiteren Aspekt der steuerlichen Gewinnermittlung innerhalb eines Organkreises hinzuweisen.

Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter ist eine betriebliche Veranlassung des Geschäftes und keine gesellschaftsrechtliche. In diesem Zusammenhang führen formelle Mängel in Verträgen zwischen Anteilseigner und GmbH genauso zur Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen wie die Unangemessenheit der gezahlten Vergütungen oder ein Verstoß gegen das Nachzahlungs- und Rückwirkungsverbot. Die Folge einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen oder verdeckter Einlagen.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist dabei jede Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft, die sich auf das Ergebnis der Gesellschaft auswirkt, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Eine solche Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt immer dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer die zu beurteilende Vermögensminderung gegenüber einer dritten, von der Gesellschaft unabhängigen Person, nicht hingenommen hätte.

Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht mindern und sind insofern dem steuerpflichtigen Ergebnis hinzuzurechnen. Dem Gesellschafter fließen sie als Dividenden (Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren) zu.

Die Grundsätze verdeckter Gewinnausschüttungen sind zwar auch im Rahmen einer steuerlichen Organschaft anzuwenden, führen allerdings aufgrund von Korrekturen zur Vermeidung einer unzulässigen Doppelbesteuerung grundsätzlich nicht zu Mehrsteuern.

Auch vor diesem Hintergrund könnte ein Organschaftsverhältnis zwischen NVS und MVG wegen Vermeidung steuerlicher Sanktionen bei unangemessener Gestaltung der zwischen den Gesellschaften auch künftig bestehenden Leistungsbeziehungen vorteilhaft sein.

d. Umsatzsteuer

Aus gegebenem Anlass möchten wir abschließend auf folgenden umsatzsteuerlichen Aspekt vorliegend geplanter Gestaltung aufmerksam machen.

Für umsatzsteuerliche Zwecke werden die Gesellschaften - nach Angaben in den rechtlichen Grundlagen der Prüfungsberichtete zum 31.12.2008 - derzeit in den Organkreis der Stadtwerke Schwerin GmbH als Organträger einbezogen.

Künftig wäre wegen (unmittelbarer) finanzieller Eingliederung der MVG zu prüfen, ob ein umsatzsteuerliches Organschaftsverhältnis zur NVS begründet werden kann, die ihrerseits ggf. unverändert in den Organkreis der Stadtwerke Schwerin GmbH einbezogen wird.

Hinsichtlich der Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft gilt Folgendes.

Neben den unveränderten Voraussetzungen der wirtschaftlichen und finanziellen Eingliederung eines Unternehmens in einen Organträger, die vorliegend zweifelsfrei gegeben sind, setzt die umsatzsteuerliche Organschaft gemäß aktueller Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes eine organisatorische Eingliederung dergestalt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der jeweiligen Organgesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch tatsächlich wahrgenommen wird. Für den BFH soll diese Voraussetzung neben einem Beherrschungsvertrag regelmäßig erfüllt sein, wenn durch die personelle Verflechtung zwischen der Geschäftsleitung der Mutter- und Tochtergesellschaft eine abweichende Willensbildung auf Ebene der Tochtergesellschaft nicht möglich ist.¹⁶

Die Voraussetzung der Beherrschung ist zwischen NVS und MGV aufgrund der Personalunion in der Geschäftsführung erfüllt, so dass die MVG umsatzsteuerlich unstreitig in die NVS eingegliedert sein wird.

¹⁶ BFH BStBl 2008 II 451

Allerdings ist die organisatorische Eingliederung der NVS in die Stadtwerke Schwerin GmbH allein unter Berücksichtigung der Geschäftsführung nicht gegeben. Inwieweit die Beherrschung der NVS aufgrund anderweitiger vertraglicher Regelungen gegeben ist, wäre zu überprüfen.

VI. Zusammenfassung und Handlungsempfehlung

Der von uns auftragsgemäß angefertigte Vertragsentwurf (Fortschreibung des Verkehrsbesorgungsvertrags) soll, zum Zwecke der langfristigen Zusammenarbeit zwischen der LH Schwerin und der NVS, einerseits dazu dienen, den derzeit geltenden (beihilferechtlichen) Anforderungen nach dem "Altmark Trans" Urteil Genüge zu tun und andererseits, soweit derzeit rechtlich möglich und zielführend, auch die vertraglichen Voraussetzungen für eine künftige Direktvergabe nach der neuen EG VO 1370/2007 zu schaffen. Ob die Voraussetzungen für eine derartige künftige Direktvergabe tatsächlich erfüllt werden, wurde von uns nicht geprüft und ist im Übrigen – aufgrund der nicht geklärten Rechtslage – u.E. zum jetzigen Zeitpunkt nicht abschließend möglich. Die Anpassung dieses Vertrages ist, nach kurssorischer Prüfung, u.E. grundsätzlich ausschreibungspflichtig, vertretbar ist u. E. jedoch, dass dieser momentan – die uns zur Verfügung gestellte Hochrechnung der Umsatz- und Ertragszahlen für das Geschäftsjahr 2009 zugrunde gelegt – der Ausnahme des sog. "Inhouse-Geschäfts" unterfällt. Dies deswegen, da hinsichtlich des insofern erforderlichen Wesentlichkeitskriterium das sog. schädliche Drittgeschäft der NVS – unsere Berechnungsweise zugrunde gelegt – unter den nach EuGH maximal zulässigen 10 % des Umsatzes (namentlich bei 8,37 %) liegt. Wegen der in Hinsicht auf die konkreten Anforderungen zur Ermittlung der relevanten Umsätze u.E. bislang ungeklärten Rechtslage kann nicht ausgeschlossen werden, dass der EuGH oder eine andere Nachprüfungsinstanz unserem Berechnungsansatz nicht folgt. Im Ergebnis halten wir unsere Vorgehensweise jedoch für gut vertretbar. In steuerlicher Hinsicht sollten u.E. zum einen mögliche Verrechnungsmöglichkeiten der NVS aus ÖPNV mit den Gewinnen der MVG und andererseits die Begründung eines organschaftlichen Verhältnisses zwischen der NVS und der MVG geprüft werden. In diesem Zusammenhang ist auch der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages näher zu untersuchen. Diesbezüglich sind wir Ihnen gern behilflich.

Mit freundlichen Grüßen

Für die PricewaterhouseCoopers Legal AG:



Dr. Erik Ohde
(Rechtsanwalt / Steuerberater)



Christine Hohenstein-Bartholl
(Rechtsanwältin)

Für die PricewaterhouseCoopers AG WFT



Dr. Erik Ohde
(Rechtsanwalt / Steuerberater)



ppa. Christine Hohenstein-Bartholl
(Rechtsanwältin)