
Datum: 30.06.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1900/15 K
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:0630.6K1900.15K.00

Tenor:

Der Körperschaftsteuerbescheid 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2015 wird insoweit geändert, dass, ausgehend vom Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. ./.. xxx €, die Körperschaftsteuer auf 0 € herabgesetzt wird.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

| | |
|--|---|
| <u>Tatbestand:</u> | 1 |
| Anteilseignerin der Klägerin ist die Stadt A zu 100 v.H. Die Klägerin war im Streitjahr 2009 Organträger für | 2 |
| ? B Verkehrs AG | 3 |
| ? Stadtwerke C AG, | 4 |
| ? D GmbH | 5 |
| ? E GmbH | 6 |
| ? F Verwertungs- und Betriebsgesellschaft mbH. | 7 |
| Die G GmbH ist eine 100%ige Tochter der Stadtwerke C AG. Die Klägerin erzielte wie auch in den Vorjahren aus der G, der E GmbH und der F Verwertungs- und Betriebsgesellschaft | 8 |

mbH sowie aus der Stadtwerke AG Gewinne. Die Organtöchter B und D erwirtschafteten Verluste

Am 05.12.2011 begann bei der Klägerin eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2009. Die Prüfer stellten fest, dass in den Prüfungsjahren die Gewinne der G, der E und der F mit den Dauerverlusten aus dem Bereich Verkehr verrechnet worden waren. In Höhe der nach Ansicht der Prüfer unzulässigen Verrechnung (G) wurden für 2006 und 2008 verdeckte Gewinnausschüttungen angenommen (Tz 2.4.1 des Berichtes vom 15. August 2014). Für 2009 wurde unter Hinweis auf § 8 Abs. 7 KStG 2009 keine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen, sondern von der Klägerin unter Hinweis auf § 8 Abs. 9 KStG 2009 eine Spartenrechnung für 2009 angefordert. Die Klägerin erstellte während der Prüfung diese Spartenrechnung für 2009 und nahm eine Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zu den Tätigkeiten vor. Danach waren die Ergebnisse der Organtöchter B, D und Stadtwerke C AG der Sparte „Verkehr und Versorgung“ (Sparte 1) zuzurechnen. Die Ergebnisse der Organtöchter G, E und F waren der Sparte "übrige Tätigkeiten" (Sparte 2) zuzurechnen. Auf dieser Grundlage ermittelte die Betriebsprüfung den Gesamtbetrag der Einkünfte für die Sparte 1 auf -xxx € und die Sparte 2 auf +xxx €. Eine Verlustverrechnung wurde unter Hinweis auf § 8 Abs. 9 KStG 2009 versagt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte 2 wurde der Körperschaftsteuer für 2009 unterliegt (Tz.2.4.2. des Berichtes und Anlage 13 und 14).

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Prüfer und erließ am 15. Januar 2015 einen nach § 164 Abs.2 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2009, mit dem er eine Körperschaftsteuer von xxx € festsetzte. Den dagegen erhobenen Einspruch wies er mit Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2015 als unbegründet zurück.

Mit Ihrer dagegen gerichteten Klage macht die Klägerin unter Hinweis auf die Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG 2009 geltend, die Ergebnisse der Sparten 1 und 2 seien miteinander zu verrechnen und die Körperschaftsteuer für 2009 auf 0 € festzusetzen. Nach ihrer Auffassung besteht für das Streitjahr 2009 noch keine Verpflichtung zur Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG. Wenn aufgrund der Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG die Neuregelung in § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG bis zum Jahre 2011 nicht zur Anwendung komme, fehle es unmittelbar an der Eingangsvoraussetzung von § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG. Die Spartenrechnung für ihren Organkreis sei daher erst ab dem Veranlagungsjahr 2012 verbindlich. Die Verrechnung der Verluste aus den Dauerverlustgeschäften (B und D) mit positiven Einkünften aus dem Geschäftsbereich "Entwässerung" sei in der Vergangenheit in Absprache mit dem FA als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) behandelt worden. Damit sei die Verfahrensweise in der Vergangenheit nach abweichenden Grundsätzen zu § 8 Abs. 7 KStG n.F. offenkundig. Deshalb seien die Rechtsfolgen einer vGA auch weiterhin zwingend nach § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG anzuwenden mit der Folge, dass die Anwendung von § 8 Abs. 7 und 9 KStG erstmalig ab dem Veranlagungszeitraum 2012 zum Tragen komme.

Soweit sich der Beklagte auf den Sinn und Zweck der Übergangsregelung berufe, beziehe er sich im Zitat auf die Textziffern 55 bis 57 des BMF-Schreibens vom 12. November 2009. Bei der anschließenden inhaltlichen Wiedergabe werde dann auch Textziffer 54 einbezogen. Der Zusammenhang, der dem Leser dadurch vermittelt werde, lasse sich im BMF-Schreiben selbst nicht erkennen. Auch der vom Beklagten dargestellte Willen des Gesetzgebers lasse sich dem Gesetz nicht entnehmen. Zwar stelle die Berücksichtigung des „Willens des Gesetzgebers" bei der Auslegung von Gesetzen eine zulässige Methode dar. Diese finde jedoch ihre Grenze im Wortlaut des Gesetzes. Hätte der Gesetzgeber tatsächlich regeln

wollen, dass die Übergangsregelung nicht für alle Fälle gelten solle, in denen in der Vergangenheit nach „anderen Grundsätzen“ gehandelt worden sei, so hätte er eine entsprechende Einschränkung in den Gesetzeswortlaut aufnehmen müssen. Dies habe er jedoch nicht getan.

Der Beklagte schränke - dem BMF-Schreiben folgend - die Anwendbarkeit der Übergangsregelung dadurch ein, dass jeweils zu Lasten des Steuerpflichtigen bei der Subsumtion die Vorschrift um das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal „zu Gunsten des Steuerpflichtigen“ erweitert werde und das sehr allgemein gehaltene Tatbestandsmerkmal „andere Grundsätze“ durch „den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen bzw. der bisherigen Rechtslage nicht entgegenstehenden Grundsätzen“ erheblich einschränkend interpretiert werde.

13

Bei der Einführung der neuen Querverbundregelung sei allgemein bekannt gewesen, dass die Praxis in der Vergangenheit keine einheitlichen Grundsätze zum Umgang mit der Querverbundthematik gekannt habe. Kasuistik und mehr oder weniger deutliche Abweichungen der gelebten Praxis von der gerichtlich festgestellten Rechtslage seien Usus gewesen. Wenn der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang deshalb von „anderen“ Grundsätzen spreche, mache er das bewusst, um dem Chaos der Vergangenheit in allen Fällen einen schonenden Übergang in die für Viele neue Rechtslage zu schaffen und nicht etwa deshalb, um auch hier wieder dem Chaos (der Willkür) Tür und Tor zu öffnen. Der Gesetzgeber habe vor diesem Hintergrund das bei der Gesetzgebung für ihn geltende Bestimmtheitsgebot ernst genommen und habe deshalb bewusst nur „andere“ Grundsätze und zwar unabhängig von einer Begünstigungsrichtung ins Gesetz schreiben können. Wahrscheinlich habe das BMF-Schreiben und ihm folgend der Beklagte die Erforderlichkeit der „Begünstigung des Steuerpflichtigen“ aus der Begründung im Gesetzgebungsverfahren entnommen, wo es wörtlich heiße: „Sollte im Einzelfall gleichwohl bei der Einkommensermittlung eines Betriebs gewerblicher Art oder einer Eigengesellschaft abweichend von den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 KStG verfahren worden sein, sind die Grundsätze übergangsweise bis zum Veranlagungszeitraum 2011 weiter anzuwenden. Bei den hiervon begünstigten Eigengesellschaften setzt dies aber voraus, dass die Verhältnisse hinsichtlich der Stimmrechtsverteilung zwischen privaten und öffentlich-rechtlichen Gesellschaften bzw. der Regeln zur Gewinnverwendung innerhalb der Übergangszeit den Vorgaben des § 8 Abs. 7 Satz I Nr. 2 KStG entsprechen.“

14

Tatsächlich spreche der Gesetzgeber an dieser Stelle nicht von einer Begünstigungsrichtung der „anderen Grundsätze“, sondern stelle darauf ab, dass, sofern aus der Anwendung der Übergangsregelung eine Begünstigung der Eigengesellschaft resultiere, die Übergangsregelung nur unter den Voraussetzungen von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG anwendbar sein solle.

15

Auch die Gesetzesbegründung biete für die Ansicht des Beklagten keinen hinreichenden Anhaltspunkt. In der Begründung zur Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Sätze 4 bis 6 KStG heiße es: „In § 8 Abs. 7 KStG werden ... die bisher allgemein anerkannten Grundsätze bei der Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung) bei Eigengesellschaften und Betrieben gewerblicher Art ... festgeschrieben. Es liegt damit keine Rechtsänderung vor. Sollte im Einzelfall gleichwohl bei der Einkommensermittlung eines Betriebs gewerblicher Art oder einer Eigengesellschaft abweichend von den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 KStG verfahren worden sein, sind diese Grundsätze bis zum Veranlagungszeitraum 2011 weiter anzuwenden. Bei den hiervon begünstigten Eigengesellschaften setzt dies aber voraus, dass die Verhältnisse hinsichtlich der

16

Stimmrechtsverteilung bzw. der Regeln zur Gewinnverwendung innerhalb der Übergangszeit den Vorgaben des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG entsprechen".

Der aus der oben zitierten Gesetzesbegründung erkennbare Wille des Gesetzgebers sei es vielmehr gewesen, Einzelfällen, bei denen die Anwendung der bisherigen Praxis zu einem günstigeren Ergebnis geführt habe als die Neuregelung, den „Übergang“ zu erleichtern und die Möglichkeit zu geben, innerhalb des Übergangszeitraums ggf. Umstrukturierungen vorzunehmen, um die Folgen der Spartenrechnung „abzumildern“. 17

Die Klägerin sei bei Fortführung der bisherigen Praxis aber auch begünstigt, weil diese dazu führe, dass lediglich in Höhe der „unzulässigen“ Verrechnung eine vGA angesetzt werde. Nach der ständigen Praxis in der Vergangenheit sei eine vGA angesetzt worden in der Höhe, in der die Verkehrs-Verluste aus der B und der D die „verrechenbaren“ Gewinne aus der Versorgung (Stadtwerke C AG) und weiteren Beteiligungserträgen überstiegen. 18

Im Veranlagungszeitraum 2009 hätten die Verkehrsverluste ca. xxx € betragen. Die Gewinne der C hätten sich — nach Abzug der Gewinne der G — auf ca. xxx € belaufen. Hinzu kämen Beteiligungserträge in Höhe von ca. xxx C. Somit hätten im Streitjahr den Verkehrsverlusten von xxx € Gewinne aus der Versorgung von xxx C gegenübergestanden. Demzufolge wäre für den VZ 2009 keine vGA anzusetzen gewesen. Da die genannten Beteiligungserträge zu 95 % steuerfrei seien (§ 8b KStG), würde sich der Gesamtbetrag der Einkünfte dennoch auf einen Verlust von ca. xxx € belaufen (vgl. Anlage 14 zum Betriebsprüfungsbericht). Es würde somit für die Klägerin keine Körperschaft- und Gewerbesteuer anfallen. 19

Bei Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG sei zwar zunächst ebenfalls keine vGA anzusetzen. Allerdings sei dann auch die Spartenrechnung gem. § 8 Abs. 9 KStG anzuwenden. Diese führe dazu, dass die Ergebnisse aus den Tätigkeiten Versorgung und Verkehr in einer Sparte zusammengefasst werden könnten (wegen der überschießenden Verkehrsverluste und der Steuerfreiheit der Beteiligungserträge ergebe sich hier insgesamt ein Verlust), während die positiven Ergebnisse der G, der E und der F einer eigenen Sparte zuzuordnen seien. Das Ergebnis dieser zweiten Sparte unterliege dann der Körperschaft- und Gewerbesteuer. 20

In der Vergangenheit sei eine vGA in der Höhe angesetzt worden, in der die Verkehrsverluste die Versorgungsgewinne überstiegen. In einzelnen Veranlagungszeiträumen (z.B. 2007 und dem Streitjahr 2009) habe es daher dazu kommen können, dass insoweit keine vGA anzusetzen gewesen sei, weil die Verkehrsverluste geringer als die Versorgungsgewinne gewesen seien. 21

Die Klägerin beantragt, 22

den Körperschaftsteuerbescheid für 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung insoweit zu ändern, dass, ausgehend vom Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. ./.. xxx €, die Körperschaftsteuer auf 0 € herabgesetzt wird; 23

die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären. 24

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage abzuweisen; 26

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 27

28

Er ist der Auffassung, die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2009 sei zutreffend. § 8 Abs. 9 KStG sei im Streitjahr anzuwenden.

§ 8 Absatz 9 KStG sei anzuwenden, wenn für eine Kapitalgesellschaft § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 KStG zur Anwendung komme und diese 29

- mehr als eine Tätigkeit ausübe, die bei einer jur.Pers.d.öR jeweils zu einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) führen würde, die ggf. aber nach § 4 Absatz 6 KStG zusammengefasst werden könnten, 30

- neben mindestens einer wirtschaftlichen Tätigkeit auch eine Tätigkeit im Sinne des § 8 Absatz 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG oder 31

- mehrere Tätigkeiten im Sinne des § 8 Absatz 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG ausübe. 32

Mit der Ausübung mehrerer verschiedener Tätigkeiten in einer Kapitalgesellschaft komme es zur Zusammenfassung dieser Tätigkeiten bei einem Steuerpflichtigen. Diese Zusammenfassung sei unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Absatz 6 KStG bei der Spartenbildung zwingend zu berücksichtigen. In Fällen einer Organschaft komme es auf Ebene des Organträgers zu einer Zusammenfassung der Tätigkeiten, die im Organkreis ausgeübt würden. Bezogen auf den Streitfall könnten die Tätigkeiten der B (Verkehr) und der C (Versorgung) nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 4 Abs. 3 KStG zusammengefasst werden. Die Zusammenfassung mit der G sei jedoch unstrittig nicht zulässig, weil keine der Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG erfüllt seien. Entgegen dem Vortrag der Klägerin fehle es aufgrund der in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG festgelegten Übergangsregelung für die Anwendung von § 8 Abs. 7 KStG nicht an der Eingangsvoraussetzung des § 8 Abs. 9 KStG für das Streitjahr 2009. Vielmehr sei § 8 Abs. 9 KStG gem. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG bereits für 2009 anzuwenden. Durch das JStG 2009 (BGBl 2008 I, Seite 2794) sei der steuerliche Querverbund gesetzlich geregelt worden. Nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. seien die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei kommunalen Eigenbetrieben in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft nicht zu ziehen, wenn ein Dauerverlustgeschäft aus den dort aufgeführten Gemeinwohlgründen unterhalten werde. Ein Dauerverlustgeschäft liege dabei u.a. vor, wenn aus verkehrspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten werde (§ 8 Abs. 7 Satz 2 KStG). Darunter falle auch der Betrieb des öffentlichen Nahverkehrs. Diese Voraussetzungen lägen im Streitfall unstrittig vor, da die Stadt A alleinige Anteilseignerin der Klägerin sei und die streitgegenständlichen Verkehrsbetriebe Dauerverlustbetriebe darstellten, die ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten würden. Die Neufassung des § 8 Abs. 7 KStG sei nach § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG bereits für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden. Flankiert werde diese Regelung für Kapitalgesellschaften durch § 8 Abs. 9 KStG n. F., der eine sog. Spartentrennung vorsehe, damit es nicht zur unzulässigen Verlustverrechnung zwischen Gewinn- und Verlusttätigkeiten komme, wenn diese entgegen den Zusammenfassungsgrundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG n. F. in einer Kapitalgesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen (z. B. organschaftliche Holding) zusammengefasst würden. § 8 Abs. 9 KStG sei gem. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. Würden in einer Kapitalgesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen in Veranlagungszeiträumen vor 2009 Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst, die in einem Betrieb gewerblicher Art nicht hätten zusammengefasst werden dürfen, sei die steuerliche Ergebnisverrechnung entsprechend weiterhin durch den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zu versagen. R 7 Abs. 2 KStR 2004 sowie die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905, seien insoweit weiter anzuwenden. Dies gelte auch dann, wenn es sich bei der 33

Verlusttätigkeit um ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG handele. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG hindere den Ansatz einer vGA nicht. Aus dem Gesetzgebungsverfahren und der Systematik des § 8 Abs. 7 KStG ergebe sich, dass § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG vor der zeitlichen Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG nur Eigengesellschaften, die eine Tätigkeit ausübten und Eigengesellschaften, die Tätigkeiten ausübten, die zulässigerweise nach der bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Verwaltungsauffassung (vgl. R 7 Abs. 2 KStR 2004) zusammengefasst werden dürften, erfasse. Nur in diesen Fällen würden die Rechtsfolgen der vGA aus der Übernahme einer Verlusttätigkeit in Veranlagungszeiträumen vor 2009 nicht gezogen. Die Klägerin habe jedoch in den Vorjahren die Ergebnisse aus der B, den Stadtwerken C und der G miteinander verrechnet. Die Klägerin habe damit - bis zur Vorlage der Spartenrechnung für das Jahr 2009 - mehrere ihrer Tätigkeiten unzulässig zusammengefasst. Dies sei in den Vorjahren durch den Ansatz einer vGA zulässigerweise sanktioniert worden.

In diesem Sinne habe auch das BMF im Schreiben vom 12. November 2009, BStBl I 2009, 1303 in Tz 55, 57 Stellung genommen. Darin ist sei ausgeführt, dass die Übergangsregelung nur dann in Betracht komme, wenn zu Gunsten des Steuerpflichtigen von den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 KStG abgewichen worden sei, also wenn ohne dass ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft vorgelegen habe oder die Bestimmungen zur Mehrheit der Stimmrechte bzw. Verlusttragung erfüllt gewesen seien, keine vGA angesetzt werde. Dies sei bei der Klägerin aber gerade nicht der Fall gewesen. Vielmehr sei zu Lasten der Klägerin entsprechend der geltenden Rechtslage gemäß R 7 Abs. 2 KStR abweichend von § 8 Abs. 7 KStG eine vGA angesetzt worden. Wenn aber die Besteuerung für die VZ vor 2009 entsprechend der damals geltenden Rechtslage erfolgt sei, bestehe keine Rechtsgrundlage, die die bisherige Rechtslage ab VZ 2009 ersetzenden § 8 Abs. 7 und Abs. 9 KStG nicht auch ab VZ 2009 anzuwenden. Dies entspreche auch dem Willen des Gesetzgebers (vgl. BT-Drs. 545/08). Danach sollten nur unter die Übergangsregelung fallen,

? Fälle, bei denen entgegen dem BMF-Schreiben gehandelt und der Steuerpflichtige dadurch begünstigt worden sei. Dies könnten nur Fälle sein, in denen keine vGA angesetzt worden sei, obwohl weder eine zulässige Zusammenfassung noch eine Solitär-Tätigkeit vorgelegen habe. Bei der Klägerin sei aber zum einen entsprechend des BMF-Schreiben vom 07. Dezember 2007 verfahren worden und zum anderen sei sie durch den Ansatz der vGA auch nicht begünstigt worden.

? Fälle, die durch die partielle Nichtanwendung der BFH-Rechtsprechung durch das BMF-Schreiben begünstigt wären und jetzt die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 KStG nicht erfüllten. Da aber auch für die Übergangsregelung die Voraussetzungen der Stimmrechtsverhältnisse und der Verlusttragung gegeben sein müssten, bleibe als fehlendes Tatbestandsmerkmal des § 8 Abs.7 KStG nur der begünstigte Dauerverlust übrig. Weil die Klägerin aber nicht durch das BMF-Schreiben von der partiellen Nichtanwendung der BFH-Rechtsprechung ausgenommen sei, erfülle sie auch diese Voraussetzung nicht.

Für die Klägerin bleibe daher nach dem Willen des Gesetzgebers kein Raum für die Übergangsregelung.

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist begründet. Die Anwendung der Spartenrechnung nach § 8 Abs. 7 KStG 2009 im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung 2009 für die Klägerin ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten.

Die Voraussetzungen einer Spartenrechnung nach § 8 Abs. 7 KStG 2009 sind nicht gegeben. Voraussetzung einer Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG ist nach dem Wortlaut der Norm, dass für Kapitalgesellschaften, wie die Klägerin, Absatz 7 Satz 1 Nr. 2 der Norm zur Anwendung kommt und nicht eine bisherige abweichende Verfahrensweise nach der Übergangsvorschrift des § 34 Abs. 6 KStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung fortgilt.

Nach § 8 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 KStG in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) sind die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 KStG bei Kapitalgesellschaften nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Ein Dauerverlustgeschäft liegt nach Satz 2 der Vorschrift vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von Satz 1 Nr. 2 das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört. 41

Im Streitfall ist aufgrund der Neuregelung des § 8 Abs. 7 KStG in 2009 unstrittig keine vGA aus dem Dauerverlustgeschäft B und D („verkehrspolitische Gründe“) anzusetzen. 42

Nach § 34 Abs. 6 Sätze 4 und 5 KStG 2009 ist § 8 Abs. 7 KStG in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden. Ist im Einzelfall vor dem 18. Juni 2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 KStG in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) verfahren worden, so sind diese Grundsätze insoweit letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend. Aus einer Nichtanwendung des § 8 Abs. 7 KStG 2009 folgt, dass die Spartenrechnung nach Abs. 9 der Vorschrift nicht vorzunehmen ist. 43

Danach ist § 8 Abs. 7 KStG 2009 und in der Folge die Spartenrechnung nach Abs. 9 der Vorschrift im Streitfall nicht anzuwenden, sondern die bisherige – von den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 KStG 2009 abweichende - Verfahrensweise bis zum Veranlagungszeitraum 2011 fortzuführen. Der Beklagte hat in der Vergangenheit vor dem 18. Juni 2008 unstrittig vGA insoweit angesetzt worden, als die Klägerin Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft B und D mit Gewinnen aus dem Geschäftsbereich "Entwässerung" verrechnet hat. Insoweit ist in der Vergangenheit abweichend von den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 KStG verfahren worden. 44

Die vom Beklagten hinsichtlich der Übergangsregel in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG gemachte Einschränkung findet weder im Gesetz noch in der Begründung der Bundesregierung zum Jahressteuergesetz 2009 (DS 545/08 S. 111) eine Stütze. Der Wortlaut der Norm bietet nach Überzeugung des Senats keinen Anhaltspunkt für eine weitergehende Auslegung. Dem steht nicht eine vom Beklagten behauptete Vorstellung des Gesetzgebers entgegen. Maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist nicht die subjektive Vorstellung eines am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten, sondern der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (BFH, Urteil vom 21. Dezember 2016 – I R 24/15 –, Rn. 15, juris mit Hinweis auf BVerwG-Urteil in BVerwGE 151, 255). 45

Zu einer Hinzurechnung einer vGA kommt es im Streitjahr gleichwohl nicht, weil in 2009 unstrittig die Verkehrsverluste geringer als die mit diesen verrechneten Versorgungsgewinne gewesen waren. 46

Einen Verstoß der Vorschrift des § 8 Abs. 7 KStG gegen Art. 109 Abs. 1 AEUV (Beihilfeverbot) vermag der Senat bereits aufgrund der rein lokalen Wirtschaftstätigkeit der kommunalen Betriebe (vgl. Kommission 27. Februar 2001 – Beihilfe N 258/00 Abl. C 172, 16 – Freizeitbad Dorsten; aaO Märtens FS Gosch, 279, 288 gegen Gosch / Gosch KStG § 8 Rn. 1043a.) nicht erkennen.

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 FGO zugelassen. 48

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 49

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren wird nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO für notwendig erklärt. 50