

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14.03.2017 – 6 K 6144/15

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

[1] Streitig ist die Spartenrechnung gem. § 8 Abs. 9 KStG in Verbindung mit § 34 Abs. 6 KStG 2009 in den Jahren 2009 bis 2012 bei „Altverlusten“.

[2] Bis zum 11. Juli 2005 war der Landkreis B... alleiniger Gesellschafter der im Jahr 1991 gegründeten Klägerin. Seit dem 12. Juli 2005 werden die Anteile an der Klägerin durch die C... GmbH gehalten, deren alleinige Gesellschafterin wiederum der Landkreis B... ist.

[3] Bis zum 31. Dezember 2006 war die Klägerin Pächterin und Betreiberin des Museums „D...“ in E... . Verpächter war wiederum der Landkreis B... . Das Museum D... war mit öffentlichen Mitteln des Europäischen Fonds zur Strukturförderung und mit Mitteln aus der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ finanziert worden.

[4] Die Klägerin erzielte aus dem Betrieb des Museums D..., der als dauerhaft defizitär einzustufen war, bis einschließlich 2006 erhebliche Verluste, die durch Zuwendungen des Landkreises B... ausgeglichen wurden. Bis einschließlich 2004 wurden diese Zuwendungen als verdeckte Einlagen erfasst, ohne dass in den bestandskräftigen Bescheiden dieser Jahre in der Höhe der steuerlichen Verluste verdeckte Gewinnausschüttungen berücksichtigt wurden. Aus dieser Zeit der dauerdefizitären Tätigkeit der Klägerin resultieren körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Verlustvorträge der Klägerin zum 31. Dezember 2006 in Höhe von 6.206.482,- €.

[5] Seit dem 1. Januar 2007 wird das Museum D... durch eine Schwestergesellschaft der Klägerin betrieben, die F... GmbH, an der die C... GmbH zu 95 % beteiligt ist. Die Klägerin ist aber weiterhin Pächterin des Museum D... und Eigentümerin diverser Mietereinbauten. Zwischen der Klägerin und der F... GmbH besteht ein (Unter-)Pachtvertrag. Die jährliche Pacht entspricht den Kosten der Klägerin zuzüglich eines Gewinnzuschlags von 5 %.

[6] Der Beklagte führte im Jahr 2010 bei der Klägerin eine Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 durch. Im Ergebnis der Prüfung sah der Beklagte gem. § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz -KStG- (in Verbindung mit § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG 2009) für die Prüfungsjahre 2005 und 2006 vom Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen ab. Für das Prüfungsjahr 2007, in dem die Klägerin aus der Verpachtung des Museums D... einen Verlust in Höhe von 33.211,95 € und aus einer neu aufgenommenen Bautätigkeit einen Gewinn in Höhe von 92.579,- € erzielt hatte, nahm der Beklagte hingegen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die C... GmbH in Höhe von 32.084,- € an. Außerdem versagte der Beklagte die Verrechnung der zum 31. Dezember 2006 festgestellten Verluste zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer mit den Gewinnen der Prüfungsjahre 2007 und 2008. Dies ist Gegenstand des mit Urteil vom heutigen Tage entschiedenen Klageverfahrens für die Streitjahre 2007 und 2008 (Az. 6 K 6186/15).

[7] Infolge der Außenprüfung erließ der Beklagte auf Antrag der Klägerin am 20. März 2014 geänderte Steuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 und führte aus, im Rahmen der Spartenrechnung ab 2009 seien sämtliche Tätigkeiten der Klägerin den Tätigkeiten gem. § 8 Abs. 9 Nr. 3 KStG zuzuordnen. Es sei keine Spartenentrennung und auch keine Aufteilung des Verlustvortrags vorzunehmen, da keine dauerdefizitäre Tätigkeit vorliege. Der zum 31. Dezember 2008 festgestellte Verlustvortrag könne uneingeschränkt mit den Gewinnen verrechnet werden.

[8] Um Rechtssicherheit zu erlangen, beantragte die Klägerin am 29. August 2014 eine verbindliche Auskunft und erklärte, weitere Tätigkeitsfelder bearbeiten zu wollen, bei denen mit Gewinnen zu rechnen sei. Schon seit 2007 (dem Jahr der Umstellung auf die Verpachtung) übe sie keine strukturell defizitäre Tätigkeit mehr aus. Vor diesem Hintergrund sei der zum 31. Dezember 2008 bestehende Verlustvortrag uneingeschränkt mit allen positiven Einkünften aus den geplanten Tätigkeiten ausgleichbar.

[9] Der Beklagte folgte dem nicht und teilte der Klägerin durch die verbindliche Auskunft vom 16. April 2015 mit, die festgestellten Verluste seien nicht uneingeschränkt abziehbar. Die Verluste aus dem Museumsbetrieb seien der Sparte gem. § 8 Abs. 9 Nr. 2 KStG zuzuordnen und zukünftig nur mit den Gewinnen aus der Verpachtung des Museums verrechenbar. Es liege auch nach der Umstrukturierung in die Verpachtung ein einheitlicher dauerdefizitärer Geschäftsbetrieb vor.

[10] Auf dieser Grundlage erließ der Beklagte am 15. Mai 2015 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2009, 2010, 2011 und 2012 sowie über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge zur Körperschaftsteuer in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG und zur Gewerbesteuer zum 31. Dezember 2009 bis 31. Dezember 2012. Dabei bildete der Beklagte zwei Sparten im Sinne des § 8 Abs. 9 KStG: Die Sparte 1 „Museum“ umfasste die Verpachtung des Museumbetriebs „Museum D...“. Die Sparte 2 „übrige Tätigkeiten“ umfasste Bauleistungen und Beteiligungen an Personengesellschaften. Den zum 31. Dezember 2008 festgestellten Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer in Höhe von 6.178.226,- € ordnete der Beklagte vollständig der Sparte 1 zu und verrechnete die Verlustvorträge mit den positiven Einkünfte aus der Museumsverpachtung in Höhe von 14.676,- € (2009), 25.069,- € (2010), und 3.483,- € (2011). Im Jahr 2012 entstand für die Museumssparte ein Verlust in Höhe von 357,- €. Die Einkünfte der Sparte 2 „übrige Tätigkeiten“ unterwarf der Beklagte der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Dementsprechend setzte der Beklagte hinsichtlich der Tätigkeiten der Sparte 2 „übrige Tätigkeiten“ Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträge für 2009, 2010 und 2011 fest. Für 2012 lautete sowohl die Körperschaftsteuer als auch der Gewerbesteuermessbetrag auf 0,- €. Wegen der Einzelheiten verweist der Senat auf die Bescheide.

[11] Dagegen hat die Klägerin fristgerecht Sprungklage erhoben, der der Beklagte ebenfalls fristgerecht zugestimmt hat. Die Klägerin macht zur Begründung der Klage geltend, die Voraussetzungen des § 8 Abs. 9 KStG seien in den Jahren 2009 bis 2011 nicht erfüllt gewesen, da es zu Gewinnen aus der Verpachtung gekommen sei. Es sei daher keine Spartenentrennung vorzunehmen. Hilfsweise werde bestritten, dass die Verpachtung des Museums D... die Fortsetzung des vorherigen dauerdefizitären Betriebs des Museums D... sei. Anders als der Betrieb des Museums D... stelle dessen Verpachtung keine wirtschaftliche Betätigung dar, sondern sei der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

[12] Die Klägerin beantragt,

1. die am 15. Mai 2015 nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2009, 2010, 2011 und 2012 sowie über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge zur Körperschaftsteuer in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2009 bis 31. Dezember 2012 dahingehend zu ändern, dass keine Spartenentrennung gem. § 8 Abs. 9 KStG vorgenommen wird und die zum 31. Dezember 2008 festgestellten Verluste zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer

uneingeschränkt mit allen Gewinnen der Streitjahre verrechnet werden und

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

[13] Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen und

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

[14] Er ist weiterhin der Auffassung, dass die Verluste aus dem Museumsbetrieb der Sparte nach § 8 Abs. 9 Nr. 2 KStG zuzuordnen seien, die auch die Verpachtung des Museums umfasse. Ab dem Jahr 2009 liege daher ein Anwendungsfall des § 8 Abs. 9 KStG vor, da die Klägerin mehr als nur eine Tätigkeit ausübe, nämlich einerseits den Museumsbetrieb und andererseits die Bautätigkeit. Die auf das Museum bezogene Tätigkeit sei als Dauerverlustgeschäft gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG einzustufen, wobei nicht zwischen dem Eigenbetrieb des Museums und der Verpachtung zu unterscheiden sei. Der Übergang zur Verpachtung begründe keine neue Tätigkeit. Einzelne Gewinnjahre stünden der Annahme eines Dauerverlustgeschäfts nicht entgegen. Im Ergebnis dürfe der Verlust aus dem Dauerverlustgeschäft „Museum D...“ nicht mit den Einkünften aus den sonstigen Tätigkeitsfeldern der Klägerin ausgeglichen werden.

Entscheidungsgründe:

[15] **I.** Die Klage ist teilweise bereits unzulässig.

[16] **1.** Hinsichtlich der Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2012 ist die Klage unzulässig, da diese mit jeweils 0,- € festgesetzt wurden. Damit fehlt es an der erforderlichen Klagebefugnis gem. § 40 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung -FGO-, da sich auch im Fall des Klageerfolgs keine Änderungen ergeben würden.

[17] **2.** Ebenfalls unzulässig ist die Klage, soweit sie sich gegen die Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2010 und 2011 und die Bescheide über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge gem. § 8 Abs. 9 KStG sowie der vortragsfähigen Gewerbeverluste auf den 31. Dezember 2010 bis 31. Dezember 2012 richtet; denn hinsichtlich der hier streitigen Frage (sachgerechte Aufteilung des auf den Schluss des Veranlagungszeitraums 2008 festgestellten Verlustvortrag nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG) handelt es sich um Folgebescheide der Verlustfeststellungsbescheide zum 31. Dezember 2009, die nicht mit Einwendungen gegen die Grundlagenbescheide angegriffen werden können (§ 42 FGO in Verbindung mit § 351 Abs. 2 AO). Dies gilt auch für die angegriffenen Gewerbesteuerbescheide, die Folgebescheide der Gewerbesteuermessbescheide sind.

[18] **II.** Im Übrigen ist die Klage unbegründet. Die angefochtenen Bescheide für 2009 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat zu Recht bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags für 2009 die Verrechnung der zum 31. Dezember 2008 festgestellten Verluste zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer auf die positiven Einkünfte aus der Verpachtung des Museums D... in Höhe von 14.676,- € beschränkt. Er hat außerdem zu Recht die zum 31. Dezember 2008 festgestellten Verluste der Sparte gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG, die anderen Tätigkeiten der Klägerin (mit Ausnahme der Museumsverpachtung) hingegen der Sparte gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG zugeordnet.

[19] **1.** Wenn für Kapitalgesellschaften § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden ist, sind gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG idF des JStG 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I 2009, 2794) die einzelnen Tätigkeiten der Gesell-

schaft Sparten zuzuordnen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen

- i. Tätigkeiten, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer hoheitlichen Tätigkeit sind,
- ii. Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammenfassbar sind oder aus den übrigen, nicht in Nummer 1 bezeichneten Dauerverlustgeschäften stammen (zusammenfassbare Tätigkeiten bilden dann jeweils eine einheitliche Sparte) und
- iii. allen übrigen Tätigkeiten (diese bilden gemeinsam eine einheitliche Sparte).

[20] Für jede sich hiernach ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln. Die Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit führt zu einer neuen, gesonderten Sparte. Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden. Solche Verluste können nach § 10d EStG lediglich zur Verrechnung mit positiven Einkünften derselben Sparte genutzt werden. Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte ist gesondert festzustellen.

[21] **2.** Der Beklagte hat die Klägerin in den Streitjahren zu Recht den Grundsätzen der Spartenrechnung unterworfen.

[22] **a)** § 8 Absatz 9 KStG ist nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 12. November 2009, BStBl. I 2009, 1303, Rn. 66) u.a. dann anzuwenden, wenn für eine Kapitalgesellschaft § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 KStG zur Anwendung kommt und die Kapitalgesellschaft mehr als eine Tätigkeit ausübt, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts jeweils zu einem Betrieb gewerblicher Art -BgA- führen würde.

[23] § 8 Abs. 9 KStG ist gemeinsam mit § 8 Abs. 7 KStG durch das JStG 2009 eingeführt worden. § 8 Abs. 7 KStG schließt – entgegen der Rechtsprechung des BFH – die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen bei dauerdefizitären Eigengesellschaften juristischer Personen des öffentlichen Rechts aus. Um vergleichbar zu den Regelungen bei BgA eine Querfinanzierung durch Verrechnung der Verluste aus dem dauerdefizitären Geschäft mit Gewinnen aus anderen Tätigkeiten auszuschließen, sieht § 8 Abs. 9 KStG die beschriebene Spartenentrennung vor. Daher ist § 8 Abs. 9 KStG im Grundsatz nur für Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume anzuwenden, in denen die Eigengesellschaft die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG erfüllt (so auch Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG Anm. 565).

[24] **b)** Etwas anderes gilt aber für die – hier vorliegende – Konstellation, dass die zum 31. Dezember 2008 festgestellten Verluste zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer aus einem dauerdefizitären Betrieb der Eigengesellschaft herrühren. Dann muss § 8 Abs. 9 KStG auch dann gelten, wenn im Jahr 2009 kein dauerdefizitäres Geschäft mehr ausgeübt wird, weil anderenfalls ein unzulässiger Verlustausgleich ermöglicht würde.

[25] Dies folgt insbesondere aus der Systematik der Übergangsbestimmungen in § 34 Abs. 6 KStG 2009. Hinsichtlich des § 8 Abs. 7 KStG ordnet § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG die rückwirkende Geltung an mit der Folge, dass die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung rückwirkend nicht gezogen werden. § 8 Abs. 9 KStG ist gem. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG 2009 hingegen erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. Das bedeutet aber nicht, dass die zuvor entstandenen Verluste auch dann uneingeschränkt mit allen zukünftigen Gewinnen ausgeglichen werden können, wenn die Verluste aus einem Dauerverlustgeschäft stammen; denn nach § 34 Abs. 6 Satz 10 KStG 2009 ist ein auf den Schluss des Veranlagungszeitraums 2008 festgestellter Verlustvortrag sachgerecht nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG aufzuteilen, und die sich hiernach ergebenden jeweiligen Beträge gelten als Ausgangsbetrag bei der

Anwendung des § 10d EStG in dem folgenden Veranlagungszeitraum.

[26] Aus der Übergangsregelung folgt zunächst, dass es bei „Altverlusten“ nicht darauf ankommt, ob die Körperschaft auch im Jahr 2009 noch eine nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigte strukturell dauerdefizitäre Tätigkeit ausübt; es genügt, dass die Verluste aus einer solchen Tätigkeit herrühren. Da § 34 Abs. 6 Satz 10 KStG 2009 eine „sachgerechte Aufteilung“ des auf den Schluss des Veranlagungszeitraums 2008 festgestellten Verlustvortrags verlangt, kommt es nach Auffassung des Senats auch nicht darauf an, ob § 8 Abs. 7 KStG tatsächlich rückwirkend angewendet worden ist (so im Streitfall in den Jahren 2005 und 2006) oder aufgrund der vorherigen Verwaltungsauffassung von einer verdeckten Gewinnausschüttung abgesehen wurde (so bis 2004), weil die rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG der entgegenstehenden BFH-Rechtsprechung die Grundlage entziehen sollte und der vorherigen Verwaltungsauffassung entspricht. Voraussetzung ist allein, dass – wie im Streitfall – die Verluste aus einer dauerdefizitären Tätigkeit der Eigengesellschaft resultieren. Sollte insoweit in der Vergangenheit – entgegen § 8 Abs. 7 KStG – eine verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt worden sein, würde kein Verlustvortrag entstehen, sodass es nicht zu einer doppelten Sanktionierung des dauerdefizitären Geschäfts kommen kann.

[27] **3.** Es ist in diesem Sinne sachgerecht, dass der Beklagte zwischen der Sparte 1 Museumbetriebs „Museum D...“ und der Sparte 2 „übrige Tätigkeiten“ unterscheidet, wobei Sparte 1 der in § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG genannten Sparte und die übrigen Tätigkeiten, die im Wesentlichen Bautätigkeiten umfassen, der in § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG genannten Sparte zuzurechnen sind. Denn diese Tätigkeiten sind nicht wesensgleich und stehen nicht in einem inneren Zusammenhang.

[28] **4.** Es ist weiter sachgerecht, dass der Beklagte die zuletzt zum 31. Dezember 2008 festgestellten Verluste der Sparte 1 Museumbetriebs „Museum D...“ zuordnet, da feststeht, dass die Verluste, die diesen Verlustvortrag begründet haben, ausschließlich aus dem Betrieb des Museums D... bis einschließlich 2006 resultieren, während die ab 2007 aufgenommenen übrigen Tätigkeiten kein Dauerverlustgeschäft waren, sondern zu Gewinnen führten.

[29] **5.** Soweit der Beklagte die zum 31. Dezember 2006 festgestellten Verlustvorträge mit den positiven Einkünfte aus der Museumsverpachtung in Höhe von 14.676,- € (2009), von 25.069,- € (2010), von 3.483,- € (2011) verrechnet hat, weist der Senat – da eine Verböserung im gerichtlichen Verfahren ausgeschlossen ist – lediglich darauf hin, dass dies auf der Grundlage der aktuellen BFH-Rechtsprechung unzutreffend gewesen sein dürfte. Die Klägerin geht selbst davon aus, dass die Verpachtung keine Fortsetzung des Dauerverlustgeschäfts ist. Dafür spricht, dass die Regelungen zur Pachthöhe (Kosten plus 5 %) im Regelfall einen Verlust der Klägerin ausschließen sollten. Im Übrigen hat der BFH mit Urteil vom 9. November 2016 (I R 56/15, juris) entschieden, dass die steuerliche Begünstigung der dauerdefizitären Tätigkeiten einer von der öffentlichen Hand beherrschten Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG voraussetzt, dass die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft selbst ausübt, während die Verpachtung des verlustbringenden Betriebs an einen eingetragenen Verein nicht begünstigt ist. Dies dürfte auch eine Verrechnung der Verluste des dauerdefizitären Betriebs mit den Gewinnen des Verpachtungsbetriebs ausschließen. Der Senat kann offen lassen, ob er sich dieser Bewertung des BFH anschließen könnte.

[30] **6.** Der Senat sieht die Regelung des § 8 Abs. 9 KStG als verfassungskonform an, auch wenn sie dazu führt, dass im Streitfall die in der Vergangenheit erworbenen und bestandskräftig festgestellten Verlustvorträge weitgehend entwertet werden.

[31] **a)** Darin liegt keine verfassungswidrige Rückwirkung, da der Gesetzgeber nicht nachträglich und somit rückwirkend in einen noch nicht abgeschlossenen Sachverhalt eingreift. Er verändert nur für die Zukunft die Rechtsfolge. Der Senat verweist insofern auf die höchstrichterliche Rechtsprechung zur

Verschärfung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (dazu BFH-Urteil vom 1. Oktober 2014 – I R 95/04, BFHE 247, 246, BStBl II 2015, 612). Danach ist in besonderer Weise zu berücksichtigen, dass bei der Frage der Verlustabzüge von Kapitalgesellschaften die typisierte Missbrauchsabwehr im Vordergrund steht, bei der ein Schutzbedürfnis nur in einem eingeschränkten Maß anzuerkennen ist; es muss mit einem einschränkenden Eingreifen des Gesetzgebers gerechnet werden (vgl. BFH-Urteil vom 1. Oktober 2014 – I R 95/04, BFHE 247, 246, BStBl II 2015, 612, Rn. 26). Vergleichbare Überlegungen gelten hinsichtlich der Einführung der ab 2004 geltenden Mindestbesteuerung (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2012 – I R 9/11, BFHE 238, 419, BStBl II 2013, 512, Rn. 14). Auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist ein uneingeschränkter Verlustvortrag verfassungsrechtlich nicht garantiert (BVerfG-Beschluss vom 8. März 1978 – 1 BvR 117/78, HFR 1978, 293).

[32] **b)** Der Senat kann offen lassen, ob die Spartenrechnung auch dann noch verfassungskonform wäre, wenn sie zu einem endgültigen Untergang der festgestellten Verluste führen würde; denn ein solcher Fall liegt hier nicht vor. Nach zutreffender Auffassung des BFH kann auch die Mindestbesteuerung zu verfassungswidrigen Ergebnissen führen, wenn sie sich nicht auf eine zeitliche Streckung der Verlustnutzung beschränkt, sondern im Ergebnis zu einem vollständigen Verlustuntergang führt (BFH-Vorlagebeschluss vom 26. Februar 2014 – I R 59/12, BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016, Az. des BVerfG 2 BvL 19/14).

[33] Der Streitfall liegt jedoch anders. Zwar betreibt die Klägerin das Museum D nicht mehr selbst, sondern verpachtet ihn lediglich mit Gewinn. Es ist aber – gerade vor dem Hintergrund, dass der Pachtvertrag mit einer Schwestergesellschaft abgeschlossen ist – ohne weiteres möglich, dies für die Zukunft zu ändern. Zwar ist es nicht sehr wahrscheinlich, dass aus dem Betrieb des Museums D jemals Gewinne resultieren werden, sodass der Verlust möglicherweise nie nutzbar sein wird; genau dies ist indes die offenkundige Intention der gesetzlichen Neuregelungen in § 8 Abs. 7 und 9 KStG, die zwar die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen ausschließen, den daraus resultierenden Verlustvortrag aber nicht allgemein nutzbar machen. Zugunsten der Klägerin könnte zwar angeführt werden, dass sie diese Beschränkungen zum Zeitpunkt der Verlustfeststellungen noch nicht kennen konnte, da sie erst nachträglich eingeführt wurden. Eine verfassungsrechtlich geschützte Rechtsposition folgt daraus indes nicht, weil für die Klägerin schon zum Zeitpunkt dieser Verlustfeststellungen erkennbar war, dass sie auf einer unzutreffenden Auslegung des Körperschaftsteuerrechts durch die Finanzverwaltung beruhte, die aus kommunalpolitischen Gründen trotz offenkundiger Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen vom Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen abgesehen hat. Im Übrigen fehlt es an einer den Vertrauensschutz auslösenden Vermögensdisposition der Klägerin. Sie hat lediglich weitere – gewinnträchtige – Betätigungen aufgenommen, die im Fall des Klageerfolgs infolge der Verrechnung mit den Verlustvorträgen aus der dauerdefizitären Tätigkeit im Ergebnis steuerfrei wären, im Grundsatz aber steuerpflichtig sind.

[34] **III.** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

[35] **IV.** Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Fragen zur Anwendung der Übergangsregelungen zu § 8 Abs. 9 KStG zugelassen.