Urteil vom 20. April 2021, IV R 20/17

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 20.04.2021 IV R 3/20 - Ausübung des Wahlrechts nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG durch ausländische Personengesellschaft - Sperrwirkung bei Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach ausländischem Recht

ECLI:DE:BFH:2021:U.200421.IVR20.17.0

BFH IV. Senat

AO § 140, AO § 141, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 5 Nr 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3 S 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 3, DBA LUX Art 5 Abs 1, DBA LUX Art 20 Abs 2 S 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst b, FGO § 155 S 1, HGB § 242 Abs 1, ZPO § 293, ZPO § 560, FGO § 96 Abs 1 S 3, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. September 2017, Az: 7 K 7270/14

Leitsätze

1. NV: Die als Mitunternehmerschaft anzusehende ausländische Personengesellschaft wird für Zwecke der Ermittlung der steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte als "fiktive" Normadressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG behandelt; ein danach ggf. bestehendes Gewinnermittlungswahlrecht ist von ihr selbst, nicht von ihren inländischen Gesellschaftern auszuüben.

2. NV: In diesem Fall ist das (materielle) Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausgeschlossen, wenn nach ausländischen gesetzlichen Vorschriften eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht besteht.

3. NV: Das Eingreifen der Sperrwirkung setzt nicht voraus, dass die ausländischen gesetzlichen Pflichten mit den deutschen funktions- und informationsgleich sind.

Tenor

Die Revision der Klägerin wird als unzulässig verworfen, soweit die Verpflichtung begehrt wird, laufende steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte der Klägerin nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung festzustellen.

Im Übrigen wird auf die Revision der Klägerin das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.09.2017 - 7 K 7270/14 aufgehoben.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine inländische GbR. Gesellschafter der Klägerin sind A (Beigeladener zu 1.) und B (Beigeladener zu 2.), welche die GbR im Streitjahr 2009 mit Vertrag vom 09.11.2009 gegründet haben. Zweck der Klägerin ist der Erwerb, das Halten, die Verwaltung und das Veräußern von Beteiligungen sowie der Erwerb, die Verwaltung, das Halten und die laufende Umschichtung (Veräußerung) von Edelmetallen und einzelnen Finanzinstrumenten gemäß § 1 Abs. 11 des Kreditwesengesetzes. Es wurden Einlagen in Höhe von 1.325.000 € (= 53 %) für den Beigeladenen zu 1. und 1.175.000 € (= 47 %) für den Beigeladenen zu 2., ferner eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vereinbart. Beide Beigeladene waren im Grundsatz allein zur Geschäftsführung

und Vertretung der Klägerin berechtigt; hiervon ausgenommen waren Verfügungen über Konten und Depots der Klägerin.

2 Am 03.12.2009 gründete die Klägerin mit der ... S.à.r.l. (L-G) --einer Gesellschaft Luxemburger Rechts-- die ... S.e.c.s., Société en Commandite simple (AS oder ausländische Unterpersonengesellschaft); die AS ist eine Kommanditgesellschaft Luxemburger Rechts. Zweck der AS war der An- und Verkauf von Gold und Edelmetallen, Spot- und Termingeschäften sowie von Derivaten. Die Klägerin war an der AS als Kommanditistin, die L-G als Komplementärin beteiligt. Das Gesellschaftskapital betrug 1.001 €, wovon die Klägerin 1.000 € und die L-G 1 € hielten. Darüber hinaus haftete die Klägerin mit ihrer Haftsumme von 12,5 Mio. €. Die AS wurde durch die L-G als Geschäftsführerin vertreten und residierte im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg) unter derselben Anschrift wie die L-G. Die Klägerin leistete in die AS eine Einlage in Höhe von 2,5 Mio. €. In dem Verfahren vor dem Finanzgericht (FG) führte die Klägerin aus, dass für die AS nach Luxemburger Recht eine Verpflichtung zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich bestanden habe.

3 Am 21.12.2009 erteilte die A-Bank der AS eine Kreditzusage zum Erwerb von "Allocated Gold" in Höhe von 10 Mio. €, die nur ausgezahlt werden sollten, wenn die AS das mit Kreditmitteln erworbene Gold über eine Verkaufsoption gegen Wertverfall absicherte. Die Kreditmittel waren aus den Verkaufserlösen des Golds zurückzuzahlen. An sämtlichem von der AS erworbenen Gold, an im Depot der AS bei der A-Bank befindlichen Wertpapieren und Guthaben sowie an den Ansprüchen aus den Optionsgeschäften wurde der A-Bank ein Pfandrecht eingeräumt. Im Dezember 2009 kaufte die AS Gold. Im Zusammenhang mit den Goldankäufen tätigte sie Sicherungsgeschäfte. Mindestens in einem Fall --nach Darstellung der Klägerin aber auch darüber hinaus-- schloss die AS im Jahr 2009 korrespondierend mit dem Vertrag über eine sog. Verkaufsoption (Put) auch einen Vertrag über eine Kaufoption (Call), ebenso in mehreren Fällen im Jahr 2010. Physisch befand sich das Gold Ende 2009 in professionellen Depots, jedenfalls in einem Depot in London und wohl auch in einem Depot in Luxemburg.

4 Nach den Feststellungen des FG verkaufte die AS am 03.02.2010 ... Feinunzen Gold zum Preis von 800 € (= ... €), am 09.12.2010 ... Feinunzen zum Preis von 1.055 € (= ... €), wobei es sich wohl um zwei Barren handelte, am 17.12.2010 ... Feinunzen zum Preis von 1.033 € (= ... €), wobei es sich wohl um drei Barren handelte, am 20.06.2011 ebenfalls ... Feinunzen zum Preis von 1.080 € (= ... €). Nach einer von der Klägerin eingereichten Übersicht erwarb die AS im Dezember 2009 vier Tranchen Gold (jeweils mehr als ... Feinunzen) und veräußerte sie wieder im Februar 2010. Auch im Dezember 2010 erwarb die AS vier Tranchen Gold (nunmehr zu ..., ..., ... und ... Feinunzen) und veräußerte sie am 24.12.2010, 18.05., 22.06. und 12.07.2011. Es waren jeweils korrespondierend vollumfänglich Put- und Call-Optionen abgeschlossen worden.

5 Die Klägerin reichte am 22.12.2010 beim seinerzeit zuständigen Finanzamt H (FA-H) die Feststellungserklärung für das Jahr 2009 ein. Sie erklärte laufende Einkünfte in Höhe von ./. 830,14 € (Anteil Beigeladener zu 1.: ./. 439,97 €; Anteil Beigeladener zu 2.: ./. 390,17 €) sowie nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfreie laufende Einkünfte, für die ein Progressionsvorbehalt in Betracht komme, in Höhe von ./. ... € (Anteil Beigeladener zu 1.: ./. ... €; Anteil Beigeladener zu 2.: ./. ... €). Die laufenden Einkünfte der Klägerin in Höhe von ./. 830,14 € ergaben sich ausweislich ihrer vorgelegten Einnahmen-Überschussrechnung aus verschiedenen Aufwandspositionen (Reisekosten in Höhe von 784,85 €, Nebenkosten des Geldverkehrs in Höhe von 36,10 €, abziehbarer Vorsteuer in Höhe von 9,19 €). Zudem legte sie eine das Datum vom 28.06.2010 tragende Einnahmen-Überschussrechnung der AS vor. Der bei den Akten befindliche Abschluss (Bestandsvergleich) der AS zum 31.12.2009 trägt kein Datum. Im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung der AS wurden keine Betriebseinnahmen, aber Betriebsausgaben insbesondere für die Anschaffung von Goldbarren in Höhe von ... € und noch weitere Betriebsausgaben ausgewiesen, so dass sich ein Verlust in Höhe von ... € ergab. Der Abschluss (Bestandsvergleich) der AS wies einen Verlust in Höhe von ... € aus. Es wurden u.a. Goldvorräte im Umlaufvermögen (nach einer Wertberichtigung in Höhe von ... €) mit ... € und Bankverbindlichkeiten in Höhe von ... € bilanziert.

6 Am 23.03.2011 erließ die Administration des contributions directes, Luxemburg, einen Feststellungsbescheid von Einkünften aus gemeinsamen Unternehmen 2009 für die AS, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf ./. 69.617,50 € festgestellt und in voller Höhe der Klägerin zugerechnet wurden.

7 Am 23.02.2012 erließ das FA-H den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2009 (Feststellungsbescheid) für die Klägerin. Dieser Bescheid wies Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 € aus; darin waren u.a. Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, in Höhe von 0 € enthalten. Daneben wies der Bescheid Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ebenfalls in Höhe von 0 € aus. In den Erläuterungen des Bescheids führte das FA-H aus, dass sich der An- und Verkauf von

Goldbarren regelmäßig im Bereich der privaten Vermögensverwaltung vollziehe, so dass keine gewerblichen Einkünfte festzustellen seien. Wäre hingegen nicht bereits private Vermögensverwaltung gegeben, läge ein Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b EStG vor, so dass Verluste nur mit eventuellen Gewinnen späterer Veranlagungszeiträume hätten verrechnet werden können. Der hiergegen von der Klägerin eingelegte Einspruch wurde von dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) mit Einspruchsentscheidung vom 23.09.2014 als unbegründet zurückgewiesen. Das FA führte aus, eine Berücksichtigung der Verluste scheitere daran, dass ein Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b EStG gegeben sei. Außerdem fehle es an der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht.

8 Hiergegen richtete sich die von der Klägerin erhobene Klage. Ausweislich des Urteils des FG beantragte sie wörtlich, "abweichend vom Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung vom 23.02.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.09.2014 die laufenden Einkünfte der Klägerin in Höhe von ./. 830,14 € (hilfsweise ./. 2.561,04 €) festzustellen und sie in Höhe von ./. 439,97 € (hilfsweise ./. 1.357,34 €) dem Beigeladenen zu 1. und in Höhe von ./. 390,17 € (hilfsweise ./. 1.203,69 €) dem Beigeladenen zu 2. zuzurechnen, ferner die nach dem DBA Luxemburg steuerfreien und dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte auf ./. ... € festzustellen und in Höhe von ./. ... € dem Beigeladenen zu 1. und in Höhe von ./. ... € dem Beigeladenen zu 2. zuzurechnen, ...".

9 Die Klage hatte in geringem Umfang Erfolg. Das FG verpflichtete das FA in seinem Urteil vom 13.09.2017 - 7 K 7270/14 unter Aufhebung des Feststellungsbescheids für 2009 vom 23.02.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.09.2014, die laufenden gewerblichen Einkünfte der Klägerin auf ./. 2.561,04 € festzustellen und sie dem Beigeladenen zu 1. in Höhe von ./. 1.357,34 € und dem Beigeladenen zu 2. in Höhe von ./. 1.203,69 € zuzurechnen, ferner die nach dem DBA steuerfreien gewerblichen Progressionseinkünfte auf ./. 69.617,50 € festzustellen und sie dem Beigeladenen zu 1. in Höhe von ./. 36.897,28 € und dem Beigeladenen zu 2. in Höhe von ./. 32.720,23 € zuzurechnen. Im Übrigen wies es die Klage ab.

10 Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, Gegenstand des Klageverfahrens sei ein negativer Feststellungsbescheid. Das FA habe es abgelehnt, eine Feststellung der Einkünfte der Klägerin durchzuführen. Eine Feststellung nach § 15b Abs. 4 EStG sei hingegen nicht Klagegegenstand geworden. Auch wenn im Ausgangsbescheid und in der Einspruchsentscheidung die Voraussetzungen des § 15b EStG bejaht worden seien, habe das FA das Vorliegen gewerblicher Einkünfte wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht abgelehnt. § 15b EStG setze aber das Vorliegen gewerblicher Einkünfte voraus. Entgegen der Auffassung des FA seien steuerfreie, dem Progressionsvorbehalt unterliegende gewerbliche Einkünfte festzustellen. Die Klägerin sei zwar nicht selbst originär gewerblich tätig gewesen. Allerdings habe die AS mit ihrem Goldhandel eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, was die gesamte Tätigkeit der Klägerin infiziere. Die Tätigkeit der AS sei innerhalb des angegriffenen Bescheids der Klägerin zu würdigen, weil nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) keine gesonderte und einheitliche Feststellung für die AS erforderlich sei. Die AS habe in Luxemburg auch eine Betriebsstätte i.S. der Art. 5, Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 23.08.1958 (BGBl II 1959, 1270) --DBA-LUX 1958-- unterhalten. Nach Art. 20 Abs. 2 DBA-LUX 1958, § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG seien die Einkünfte im Inland unter Progressionsvorbehalt steuerfrei und nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO auf Ebene der Klägerin festzustellen. Allerdings sei der Gewinn der AS durch Betriebsvermögensvergleich, nicht durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln. Es könne dahinstehen, ob ausländische Buchführungspflichten die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung sperrten. Denn dieses Wahlrecht sei auch dann ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige Bücher führe und Abschlüsse erstelle. So verhalte es sich im Streitfall. Unerheblich sei, ob der Abschluss vor oder nach der ebenfalls vorliegenden Einnahmen-Überschussrechnung erstellt worden sei. Denn die in Luxemburg ansässige, nach Luxemburger Recht zur Vorlage einer Bilanz verpflichtete AS habe zeitnah eine kaufmännische Buchführung geführt. Der Abschluss nach Luxemburger Recht lasse sich auch ohne weiteres für deutsche Besteuerungszwecke verwenden, da die Klägerin auf entsprechende Anfrage nicht erklärt habe, dass das Luxemburger Ergebnis für deutsche Besteuerungszwecke modifiziert werden müsse. Im Übrigen gehe auch der deutsche Gesetzgeber davon aus, dass ausländische Abschlüsse unter Berücksichtigung erforderlicher Korrekturen für das deutsche Besteuerungsverfahren zugrunde zu legen seien (§ 146 Abs. 2 Sätze 3 und 4 AO). Schließlich liege die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht vor. Aus der Verpflichtung, den Gewinnanteil der Klägerin an der AS durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, folge, dass die Klägerin ihre gesamten Einkünfte hiernach zu ermitteln habe.

11 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, die sie insbesondere auf eine Verletzung des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG und auf Verfahrensfehler stützt.

12 Die Klägerin beantragt,

das FG-Urteil vom 13.09.2017 - 7 K 7270/14 aufzuheben und das FA unter Abänderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung vom 23.02.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.09.2014 zu verpflichten,

1. die laufenden gewerblichen Einkünfte der Klägerin in 2009 in Höhe von ./. 830,14 € festzustellen und sie in Höhe von ./. 439,97 € dem Beigeladenen zu 1. und in Höhe von ./. 390,17 € dem Beigeladenen zu 2. zuzurechnen,

2. die nach dem DBA steuerfreien und dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte auf ./. ... € festzustellen und in Höhe von ./. ... € dem Beigeladenen zu 1. und in Höhe von ./. ... € dem Beigeladenen zu 2. zuzurechnen.

13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt. Sie unterstützen jedoch mit umfassendem Vortrag die Rechtsauffassung der Klägerin.

Entscheidungsgründe

B.

15 Die Revision der Klägerin ist zum Teil erfolgreich.

16 Gegenstand des Revisionsverfahrens sind zwei von der Klägerin begehrte --voneinander zu unterscheidende-- rechtlich selbständige Feststellungen (dazu I.). Die Revision ist als unzulässig zu verwerfen, soweit die Klägerin die Verpflichtung begehrt, eigene steuerpflichtige Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO in Höhe von ./. 830,14 € festzustellen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; dazu II.). Sie ist hingegen begründet, soweit das FG die Verpflichtung ausspricht, nach dem DBA steuerfreie Progressionseinkünfte der AS in Höhe von ./. 69.617,50 € festzustellen und diese anteilig den Beigeladenen zu 1. und zu 2. zuzurechnen. Insoweit ist das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Denn die Feststellungen des FG tragen nicht die Entscheidung, wonach die AS für Zwecke der Berechnung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte verpflichtet gewesen sei, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln (dazu III.). Die Sache ist nicht spruchreif (dazu IV.). Der erkennende Senat entscheidet einheitlich durch Urteil; dies ist möglich, wenn die Revision --wie hier-- bei mehreren Streitgegenständen nur teilweise unzulässig ist (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.11.2019 - IV R 43/16, Rz 14, m.w.N.).

17 I. Gegenstand des Revisionsverfahrens sind zwei von der Klägerin begehrte, rechtlich selbständige Feststellungen (zwei Streitgegenstände).

18 1. Bei der in das Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO aufzunehmenden Feststellung nach einem DBA steuerfreier, dem Progressionsvorbehalt unterliegender Einkünfte handelt es sich um eine gegenüber den übrigen Feststellungen rechtlich selbständige Feststellung (z.B. BFH-Beschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, Rz 10).

19 Ein Feststellungsverfahren ist nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO nicht erforderlich, wenn nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen im Inland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Diese Regelung ist bei doppelstöckigen Personengesellschaften analog anzuwenden. Ein Feststellungsverfahren auf der Stufe der ausländischen Unterpersonengesellschaft ist danach ausgeschlossen, wenn an ihr --wie im Streitfall-- zwar eine inländische (Oberpersonen-)Gesellschaft mit mehreren im Inland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern, daneben aber an ihr keine weiteren im Inland steuerpflichtigen Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind (z.B. BFH-Urteil vom 24.07.2013 - I R 57/11, BFHE 243, 102, BStBl II 2016, 633, Rz 19). Die

die AS betreffenden Besteuerungsgrundlagen sind im Rahmen des Feststellungsverfahrens der Klägerin festzustellen (z.B. BFH-Urteil vom 09.12.2010 - I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482; BFH-Beschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, Rz 15). Auch in diesem Fall sind einerseits die Feststellung steuerpflichtiger Einkünfte und andererseits die Feststellung nach dem DBA steuerfreier Progressionseinkünfte rechtlich selbständige Feststellungen.

20 2. Danach liegen im Streitfall zwei zu unterscheidende Klagebegehren (Streitgegenstände) vor.

21 Der Feststellungsbescheid 2009 vom 23.02.2012 wies Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 € aus. Darin waren Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, in Höhe von 0 € enthalten. Zudem wurden Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ebenfalls in Höhe von 0 € festgestellt. In der Einspruchsentscheidung vom 23.09.2014 wird insbesondere darauf abgestellt, dass die Gewinnerzielungsabsicht gefehlt habe. Der angegriffene Bescheid ist daher dahin zu verstehen, dass das FA die Durchführung eines Feststellungsverfahrens für die Klägerin mangels Gewinnerzielungsabsicht abgelehnt hat (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2014 - VIII R 37/11, Rz 39 ff., zum negativen Feststellungsbescheid bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht). Danach begehrte die Klägerin vor dem FG einerseits die Feststellung eigener steuerpflichtiger gewerblicher Einkünfte und die Feststellung nach dem DBA steuerfreier Progressionseinkünfte; Letzteres betraf ersichtlich die Einkünfte der AS, die ebenfalls im Feststellungsverfahren der Klägerin zu prüfen sind. Mit diesen beiden selbständigen (Verpflichtungs-)Begehren war vor dem FG die Aufhebung der Feststellung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 0 € verbunden.

22 II. Die Revision der Klägerin ist unzulässig, soweit sich diese gegen die vom FG ausgesprochene Verpflichtung wendet, nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO laufende steuerpflichtige (gewerbliche) Einkünfte der Klägerin in Höhe von ./. 2.561,04 € festzustellen. Denn insoweit entspricht die Revisionsbegründung nicht den sich aus § 120 Abs. 3 Nr. 2 FGO ergebenden Anforderungen.

23 Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die Umstände bestimmt bezeichnen, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Bezieht sich die Revision --wie hier-- auf mehrere Streitgegenstände, so müssen in der Revisionsbegründung die Rechtsverletzungen bezogen auf sämtliche Streitgegenstände bezeichnet werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 09.12.1987 - I R 1/85, BFHE 151, 554, BStBl II 1988, 463). Diesen Anforderungen entspricht die Revision der Klägerin nicht. Die Revisionsbegründung vom 15.01.2018 beschäftigt sich nicht mit der vom FG ausgesprochenen Verpflichtung, das FA habe gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gewerbliche Einkünfte der Klägerin in Höhe von ./. 2.561,04 € festzustellen; diese Feststellung betrifft einen eigenen Streitgegenstand (dazu oben B.I.). Die Revisionsbegründung der Klägerin setzt sich inhaltlich allein mit dem anderen Streitgegenstand auseinander, und zwar mit der Frage, ob die ausländische Unterpersonengesellschaft (AS) die nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte zu Recht durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt habe. Dass sich die Beigeladenen in ihrem Schriftsatz vom 22.05.2018 mit der Frage auseinandersetzen, wie die Klägerin ihre im Inland steuerpflichtigen Einkünfte zu ermitteln hat, kann insoweit nicht zur Zulässigkeit der Revision führen. Denn die Revision ist vom Rechtsmittelführer hinreichend zu begründen; die Beigeladenen haben jedoch keine Revision eingelegt.

24 III. Die Revision der Klägerin ist begründet, soweit das FG-Urteil die Feststellung nach dem DBA steuerfreier, dem Progressionsvorbehalt unterliegender Einkünfte der AS betrifft.

25 Das FG hat über dieses Klagebegehren ohne Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens entschieden (dazu 1.). Ebenso ist die Annahme, wonach die AS nach dem DBA steuerfreie Progressionseinkünfte erzielt hat, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (dazu 2.). Zutreffend liegt dem FG-Urteil auch die Überlegung zugrunde, dass ein ggf. nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG bestehendes, die Einkünfte der AS betreffendes Gewinnermittlungswahlrecht der AS, nicht der Klägerin als deren inländischer Gesellschafterin zustünde (dazu 3.). Die Feststellungen des FG tragen aber nicht seine Entscheidung, wonach die AS für Zwecke der Berechnung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte verpflichtet gewesen sei, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln (dazu 4.).

26 1. Das FG hat keinen von Amts wegen zu beachtenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens begangen.

27 a) Das FG hat § 74 FGO nicht verletzt, weil bei der im Streitfall gegebenen Konstellation kein vorgreifliches Feststellungsverfahren auf Ebene der AS durchzuführen war (dazu bereits B.I.1.).

28 b) Ebenso hat das FG nicht gegen § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO verstoßen. Ein solcher Verstoß scheidet schon deshalb aus,

weil die inländischen Obergesellschafter der Klägerin zum Klageverfahren notwendig beigeladen worden sind (vgl. BFH-Beschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, Rz 15).

29 2. Im Streitfall sind nach einem DBA steuerfreie, dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte gegeben.

30 Die DBA-rechtliche Einordnung der von der AS erzielten Einkünfte beurteilt sich nach dem DBA-LUX 1958; das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23.04.2012 (BGBl II 2012, 1403) --DBA-LUX 2012-- greift hingegen erst für Steuersachverhalte ein, die ab dem 01.01.2014 verwirklicht werden (vgl. Art. 30 Abs. 3 Satz 3 DBA-LUX 2012). Danach sind im Streitfall Unternehmensgewinne (gewerbliche Einkünfte) nach Art. 5 Abs. 1 DBA-LUX 1958 gegeben, für welche Luxemburg das Besteuerungsrecht zusteht. In der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) unterliegen diese Einkünfte gemäß Art. 20 Abs. 2 Satz 2 DBA-LUX 1958 (vgl. auch § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) dem Progressionsvorbehalt. Da dies zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren nicht in Streit steht, sieht der erkennende Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

31 3. Im Ausgangspunkt zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass ein --die Einkünfte der AS aus dem Goldhandel betreffendes-- ggf. bestehendes Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG von der AS selbst, nicht von der Klägerin auszuüben wäre.

32 a) Das DBA-LUX 1958 bestimmt nicht, wie Deutschland als Wohnsitzstaat die Einkünfte für Zwecke des Progressionsvorbehalts zu ermitteln hat. Diese Frage beantwortet deshalb das innerstaatliche Recht (vgl. BFH-Urteil vom 13.09.1989 - I R 117/87, BFHE 158, 340, BStBl II 1990, 57, unter II.3.; Siegers in Wassermeyer Luxemburg, Stand Januar 1998, Art. 20 Rz 89); mithin ist § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG anwendbar.

33 b) Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG dürfen Steuerpflichtige als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (nur dann) ansetzen, wenn sie nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und auch (freiwillig) keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen.

34 Da zwischen den Beteiligten nicht --jedenfalls nicht substantiell-- in Streit steht, dass die ausländische Personengesellschaft --hier die AS-- für Zwecke der Ermittlung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte wie eine inländische Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) behandelt wird, die AS mithin "fiktive" Normadressatin ("Steuerpflichtige") des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ist, sieht der erkennende Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab. Danach stünde ein ggf. bestehendes Gewinnermittlungswahlrecht der AS zu. Keinen Einfluss auf dieses Wahlrecht hätte die --im Revisionsverfahren ohnehin nicht mehr zu prüfende (dazu oben B.II.)-- Frage, nach welcher Methode die Klägerin ihre steuerpflichtigen Einkünfte aus ihren eigenen Geschäftsvorfällen hätte ermitteln müssen.

35 4. Die bisherigen Feststellungen des FG tragen aber nicht dessen Entscheidung, wonach die AS für Zwecke der Berechnung der nach dem DBA-LUX 1958 steuerfreien Progressionseinkünfte verpflichtet gewesen sei, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

36 Auch ausländische gesetzliche Vorschriften, die eine Buchführungs- und Abschlusspflicht begründen, können in der im Streitfall vorliegenden Fallkonstellation das (materielle) Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausschließen (dazu a). Das Eingreifen der Sperrwirkung setzt voraus, dass die ausländischen Gesetze sowohl eine Buchführungs- als auch eine Abschluss- und damit Bilanzierungspflicht normieren (dazu b). Es ist aber nicht erforderlich, dass die ausländischen gesetzlichen Pflichten mit den deutschen funktions- und informationsgleich sind (dazu c). Besteht für die ausländische Personengesellschaft keine Sperrwirkung aufgrund einer gesetzlichen (ausländischen) Buchführungs- und Abschlusspflicht, steht es ihr frei, ihr Wahlrecht entsprechend den inländischen Regeln auszuüben (dazu d). Diese Grundsätze hat das FG nicht beachtet (dazu e).

37 a) Das Gewinnermittlungswahlrecht steht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nur solchen Steuerpflichtigen (Gewinnermittlungssubjekten) zu, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Das Bestehen einer gesetzlichen Buchführungs- und Abschlusspflicht sperrt daher die Möglichkeit der Einnahmen-Überschussrechnung. Derartige Pflichten können sich aus außersteuerrechtlichen (vgl. § 140 AO) und steuerrechtlichen Vorschriften (§ 141 AO) ergeben. Die wichtigsten außersteuerrechtlichen Buchführungs- und Abschlusspflichten normieren die §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs --HGB-- (Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 544). Nach Auffassung des Senats sind aber in der im Streitfall

vorliegenden Fallkonstellation auch ausländische gesetzliche Vorschriften, die eine Buchführungs- und Abschlusspflicht begründen, im Grundsatz geeignet, das (materielle) Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG auszuschließen. Denn auch solche Vorschriften sind "gesetzliche Vorschriften" im Sinne dieser Norm.

38 aa) Ob eine ausländische Buchführungs- und Abschlusspflicht als solche zum Ausschluss des Wahlrechts nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG führen kann, hat der BFH --jedenfalls in einer Urteilssache-- noch nicht tragend entschieden (vgl. auch Pfirrmann, BFH/PR 2019, 163, 164).

39 Entschieden ist bisher, dass die Einnahmen-Überschussrechnung für den inländischen Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft ausgeschlossen ist, wenn die ausländische Personengesellschaft im Ausland tatsächlich Bücher führt und Abschlüsse aufstellt (BFH-Urteile vom 25.06.2014 - I R 24/13, BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141, Rz 12 ff.; vom 10.12.2014 - I R 3/13, Rz 6). In den diesen Entscheidungen zugrundeliegenden Sachverhalten haben die ausländischen Personengesellschaften ihren Gewinn (ausschließlich) mittels Bilanzen (Jahresabschlüssen) ermittelt, während der inländische Gesellschafter seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnungen ermitteln wollte. Dies hat der BFH für den inländischen Gesellschafter mit Blick auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Gewinnermittlung für die Personengesellschaft abgelehnt. Der erkennende Senat hat diese Entscheidungen dahin verstanden, dass die Einnahmen-Überschussrechnung ausgeschlossen ist, wenn die ausländische Personengesellschaft im Ausland tatsächlich Bücher führt und Abschlüsse aufstellt, und zwar unabhängig davon, ob dies freiwillig oder aufgrund einer ausländischen Rechtspflicht geschieht (BFH-Urteil vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 68).

40 Zudem ist höchstrichterlich bereits entschieden, dass "andere Gesetze" i.S. des § 140 AO auch ausländische Rechtsnormen sein können (BFH-Urteil vom 14.11.2018 - I R 81/16, BFHE 263, 108, BStBl II 2019, 390, Rz 13 ff.). Damit werden ausländische Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, soweit diese für die Besteuerung von Bedeutung sind, zu inländischen Pflichten. In dem Beschluss vom 15.10.2015 - I B 93/15 (BFHE 251, 309, BStBl II 2016, 66, Rz 10) hat der BFH darüber hinaus --allerdings nicht tragend-- ausgeführt, dass "eine ausländische Buchführungspflicht ebenso wie eine tatsächliche (freiwillige) Buchführung jedenfalls das Wahlrecht zur Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließt".

41 bb) Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass eine ausländische Buchführungs- und Abschlusspflicht das Gewinnermittlungswahlrecht sperrt (Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2019, H 4.5 (1) "Wahl der Gewinnermittlungsart").

42 cc) Das Fachschrifttum ist geteilter Auffassung. Nach wohl (inzwischen) überwiegender Meinung sind ausländische Buchführungs- und Abschlusspflichten geeignet, die Einnahmen-Überschussrechnung zu sperren (z.B. Schmidt/Wacker, EStG, 40. Aufl., § 15 Rz 401; derselbe in Lüdicke, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, S. 97; HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz 512; Baranowski, Der Betrieb 1992, 240; Wachter, Finanz-Rundschau --FR-- 2006, 393, 399; Stahl/Mann, FR 2013, 286, 293; Gosch, BFH/PR 2015, 1, 2; derselbe, BFH/PR 2016, 49, 50; Drüen, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2019, 833; derselbe, IStR 2020, 263; Neumann-Tomm, IStR 2020, 260). Nach anderer Meinung schließen ausländische Buchführungs- und Abschlusspflichten das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht aus (Schmidt/Heinz, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2008, 581, 584 f.; Hennrichs, Deutsches Steuerrecht 2015, 1420, 1423; Rohde, Steuerrecht kurzgefaßt 2015, 320, 321; Schmidt/Renger, IStR 2015, 253, 255; Müller, Betriebs-Berater 2015, 2327, 2329). Zur Begründung wird insbesondere angeführt, dass es sich bei den "gesetzliche[n] Vorschriften" i.S. des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nur um Pflichten aus dem nationalen Rechtskreis handeln könne (z.B. Schmidt/Heinz, GmbHR 2008, 581, 584).

43 dd) Der erkennende Senat ist --anders als die Klägerin und die Beigeladenen-- der Auffassung, dass auch ausländische gesetzliche Buchführungs- und Abschlusspflichten zum Ausschluss der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG führen können.

44 Die gegenteilige Ansicht kann sich nicht auf den Wortlaut des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG stützen. Die in dieser Norm verwendete Formulierung ("gesetzlicher Vorschriften") beschränkt sich --ebenso wie diejenige in § 4 AO ("Gesetz ist jede Rechtsnorm")-- nicht nur auf inländische Rechtsnormen. Der Wortlaut ist danach offen und lässt eine Erstreckung auf ausländische Buchführungs- und Abschlusspflichten zu.

45 Etwas anderes lässt sich auch nicht aus den Formulierungen in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ("gesetzlicher Vorschriften") und in § 140 AO ("anderen Gesetzen") entnehmen, die mit der in § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG verwendeten ("gesetzlicher Vorschriften") vergleichbar sind (anderer Ansicht Schmidt/Heinz, GmbHR 2008, 581, 584). Denn § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nimmt anders als § 5 Abs. 1 EStG nicht auf das deutsche Handelsrecht Bezug (vgl. BFH-Urteil in BFHE 158,

340, BStBl II 1990, 57, unter II.5.a) und § 140 AO erfasst gerade auch ausländische Buchführungspflichten (BFH-Urteil in BFHE 263, 108, BStBl II 2019, 390).

46 Ebenso fordert der Zweck des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG keine andere Auslegung. Die Einnahmen-Überschussrechnung stellt gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich eine vereinfachte Art der Gewinnermittlung dar (z.B. BFH-Urteil vom 19.10.2005 - XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509, unter II.1.). Sie bezweckt (weiterhin), die Gewinnermittlung durch Verzicht auf die Buchführung zu vereinfachen (vgl. BTDrucks II/481, S. 75 f.; vgl. auch HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz 506), auch wenn dieser Zweck im Laufe der Jahre durch zahlreiche Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip (vgl. § 4 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG) zurückgedrängt wurde (vgl. HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz 506). Werden jedoch Bücher geführt oder Bilanzen aufgestellt, lässt sich dieser Vereinfachungszweck nicht mehr erreichen (vgl. Wachter, FR 2006, 393, 399). Was Grundlage für das Führen von Büchern oder die Aufstellung von Abschlüssen (Bilanzen) ist, hat insoweit keine Bedeutung.

47 b) Für das Eingreifen der Sperrwirkung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG kommt es jedoch darauf an, dass die ausländischen Gesetze sowohl eine Buchführungs- als auch eine Abschluss- und damit Bilanzierungspflicht normieren (dazu aa). Diese Pflichten hat das FG als Tatsachengericht zu ermitteln (dazu bb).

48 aa) Die Buchführungspflicht muss --wie § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG voraussetzt-- mit einer Abschlusserstellungspflicht einhergehen. Das Bestehen einer bloßen (ggf. auch laufenden) Buchführungspflicht nach ausländischem Recht reicht daher nicht aus (gleicher Ansicht Neumann-Tomm, IStR 2020, 260, 263). Zudem sind bloße (branchenspezifische) ausländische Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten, die keine laufende Buchführungspflicht begründen, nicht geeignet, das Wahlrecht auszuschließen, auch wenn sie über § 140 AO zu inländischen Pflichten werden. Denn dieses Verständnis gilt auch für den reinen Inlandsfall (ebenso z.B. FG Nürnberg, Urteil vom 22.06.1992 - V 166/88, Entscheidungen der Finanzgerichte 1992, 705, zu § 10 der Makler- und Bauträgerverordnung; HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz 544; Drüen, IStR 2019, 833, 839 f.). Es ist eine laufende Buchführungspflicht erforderlich, mit der eine Abschlusspflicht einhergeht. Die Abschlusspflicht muss darauf gerichtet sein, eine Grundlage für den Betriebsvermögensvergleich zu liefern, also eine Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz beinhalten. Deshalb muss auch die ausländische Bilanz --vergleichbar § 242 Abs. 1 HGB-- das Vermögen und die Schulden des Gewinnermittlungssubjekts stichtagsbezogen darstellen. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist eine bilanzielle Grundlage gegeben, die für den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG nutzbar ist.

49 bb) Ob das ausländische Recht diesen Anforderungen genügt, hat das FG als Tatsachengericht festzustellen. Es ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) von Amts wegen zu ermitteln. Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 60, m.w.N.). Die Feststellungen zu Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts sind für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 155 FGO i.V.m. § 560 ZPO). Sie sind revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln (z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 61, m.w.N.). Fehlen jedoch die erforderlichen Feststellungen zum maßgeblichen ausländischen Recht, liegt ein materieller Mangel vor. Ebenso entfällt die Bindungswirkung, soweit die erstinstanzlichen Feststellungen auf einem nur kursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 61, m.w.N.).

50 c) Entgegen der Auffassung der Klägerin und der Beigeladenen ist --soweit die Frage des Wahlrechtsausschlusses in Rede steht-- nicht erforderlich, dass die ausländischen gesetzlichen Pflichten mit denen nach deutschem Recht funktions- und informationsgleich sind. Die Sperrwirkung setzt nicht voraus, dass der sich nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ergebende Gewinn aus den ausländischen Büchern und dem ausländischen Abschluss (Bilanz) ohne nennenswerte Umrechnungen entnommen werden kann.

51 aa) Im Fachschrifttum ist das Meinungsbild hierzu kontrovers.

52 Zum Teil wird für den Ausschluss des Wahlrechts verlangt, dass die ausländischen Gewinnermittlungsregeln (qualitativ) weitgehend den deutschen entsprechen; die ausländischen gesetzlichen Vorschriften müssten mit den deutschen funktions- und informationsgleich sein (Drüen, IStR 2019, 833, 840; derselbe, IStR 2020, 263, 266 f.; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4 Rz 371; ähnlich BeckOK EStG/Weitemeyer/Rehr, 9. Ed. [01.01.2021], EStG § 4 Rn. 1545a). Hierfür sei erforderlich, dass die ausländische Buchführungs- und Abschlusspflicht ohne nennenswerte Überleitung zum Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG führe (Drüen, IStR 2019, 833, 841, 845). Das FG als Tatsacheninstanz habe diese qualitative Vergleichbarkeit von Amts wegen zu ermitteln (Drüen, IStR 2019, 833, 841, Fußnoten 124, 125; derselbe, IStR 2020, 263, 267).

53 Andere Autoren bejahen hingegen die Sperrwirkung unabhängig davon, welche "materielle" Qualität die Bilanzierungsvorgaben nach ausländischem Recht aufweisen (z.B. Gosch, BFH/PR 2015, 1, 2; Neumann-Tomm, IStR 2020, 260, 262 f.; so wohl bereits Wachter, FR 2006, 393, 399; vgl. auch Strecker, Der AO-Steuer-Berater --AO-StB-- 2019, 170).

54 bb) Nach Auffassung des erkennenden Senats müssen die ausländischen gesetzlichen Vorschriften nur die unter B.III.4.b aa dargestellten Anforderungen erfüllen; sie müssen aber nicht mit den deutschen Gesetzen funktions- und informationsgleich sein. Entspricht der ausländische Abschluss nicht der Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht (§ 4 Abs. 1 EStG), ist eine entsprechende Überleitungsrechnung vorzunehmen.

55 Es besteht kein Bedürfnis, ein derartiges qualitatives Merkmal für die ausländischen Bücher und Abschlüsse in den § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG hineinzulesen, weil dem deutschen Bilanzrecht das Erfordernis einer Überleitungsrechnung nicht fremd ist. Selbst der nach deutschem Handelsrecht aufgestellte Jahresabschluss (§§ 238 ff. HGB) ist den steuerrechtlichen Vorschriften anzupassen (vgl. § 60 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung); der Steuerpflichtige kann, muss hierfür aber keine Steuerbilanz aufstellen (HHR/Pflüger, § 25 EStG Rz 45). Ebenso schreibt § 146 Abs. 2 Satz 4 AO für den darin geregelten Fall einer nach ausländischem Recht zur Buchführung verpflichteten ausländischen Betriebsstätte eine Überleitungsrechnung vor (vgl. BFH-Urteil vom 16.02.1996 - I R 43/95, BFHE 180, 286, BStBl II 1997, 128, unter II.4.a); die ausländischen Buchführungsergebnisse müssen in die inländische Buchführung übernommen (§ 146 Abs. 2 Satz 3 AO) und an die deutschen steuerrechtlichen Vorschriften angepasst werden (Überleitungsrechnung nach § 146 Abs. 2 Satz 4 AO). Wie bereits ausgeführt, sind auch die von der deutschen Steuer auszunehmenden Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln (dazu oben B.III.3.a). Entspricht der ausländische Abschluss nicht der Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht (§ 4 Abs. 1 EStG), sind entsprechende Anpassungen durch eine Überleitungsrechnung vorzunehmen (vgl. Wacker in Lüdicke, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, S. 97). Die im ausländischen Recht gründende Buchführungs- und Abschlusspflicht führt daher zu einem Wahlrechtsausschluss, nicht aber dazu, dass das nach ausländischem Recht ermittelte Ergebnis ungeprüft der deutschen Besteuerung zugrunde gelegt werden kann. Im Übrigen liegt auch dem BFH-Urteil in BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141 (Rz 13), wonach der Wahlrechtsausschluss aus dem tatsächlichen Führen von Büchern und Erstellen von Abschlüssen nach ausländischem Recht folgt, die Auffassung zugrunde, dass die Progressionseinkünfte nach innerstaatlichem Recht zu ermitteln sind.

56 Außerdem ist bei einem Inlandsfall für ein Gewinnermittlungssubjekt, das nicht gesetzlich buchführungs- und abschlusspflichtig ist, der Betriebsvermögensvergleich nicht schon dann ausgeschlossen, wenn die Buchführung nicht ordnungsgemäß ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.11.1964 - IV 147/64, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1966, 113). Ggf. ist der Gewinn im Schätzungswege durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (vgl. HHR/Kanzler, vor §§ 4-7 EStG Rz 15). Trifft der nicht buchführungs- und abschlusspflichtige Steuerpflichtige (das Gewinnermittlungssubjekt) keine Wahl, so ist der Gewinn ebenfalls durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (BFH-Urteil vom 19.03.2009 - IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.a). Auch in solchen Fällen können daher ggf. umfangreiche Anpassungen notwendig werden.

57 cc) Soweit rechtsstaatliche Bedenken deshalb erhoben werden, weil ausländische --nicht dem deutschen Grundgesetz und der Kontrolle des deutschen Gesetzgebers unterliegende-- Rechtsnormen materiell-rechtliche Auswirkungen haben, lässt sich diesen --wie bei § 140 AO-- ggf. mit einer entsprechenden Anwendung des kollisionsrechtlichen ordre public-Vorbehaltes begegnen, dem zufolge eine Rechtsnorm eines anderen Staates nicht anzuwenden ist, wenn sie zu einem Ergebnis führen würde, das mit den wesentlichen Grundsätzen deutschen Rechts --insbesondere mit den Grundrechten-- nicht vereinbar ist (BFH-Urteil in BFHE 263, 108, BStBl II 2019, 390, Rz 17; Strecker, AO-StB 2019, 170, 171).

58 d) Besteht für eine ausländische Personengesellschaft keine Sperrwirkung aufgrund einer gesetzlichen (ausländischen) Buchführungs- und Abschlusspflicht, steht es ihr frei, in der im Streitfall vorliegenden Fallkonstellation das Wahlrecht als "fiktive" Normadressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG auszuüben.

59 Dabei sind die Regeln (entsprechend) zu befolgen, die auch für den reinen Inlandsfall gelten. Danach ist für die Ausübung des Wahlrechts die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung maßgeblich (z.B. BFH-Urteil vom 02.06.2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154, Rz 19, m.w.N.). Das Gewinnermittlungssubjekt hat sein Wahlrecht ausgeübt, indem es die Einnahmen-Überschussrechnung oder den Betriebsvermögensvergleich fertiggestellt hat und diese Gewinnermittlung als endgültig ansieht. Alleine durch die Einrichtung einer Buchführung wird das Wahlrecht noch nicht zugunsten des Betriebsvermögensvergleichs ausgeübt. Das Wahlrecht zugunsten dieser Gewinnermittlung kann nämlich nicht vor Erstellung eines Abschlusses nach Ablauf des

Wirtschaftsjahres endgültig getroffen werden (z.B. BFH-Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.3.b). Als Beweisanzeichen hierfür kann u.a. die Tatsache gewertet werden, dass es jene --z.B. durch die Übersendung an das Finanzamt-- in den Rechtsverkehr gibt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154, Rz 19, m.w.N.). An die solchermaßen ausgeübte Wahl ist die Personengesellschaft gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 08.10.2008 - VIII R 74/05, BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238, unter II.B.b, m.w.N.).

60 Dies bedeutet: Führt die Personengesellschaft tatsächlich Bücher im Ausland und stellt sie dort tatsächlich einen Abschluss nach ausländischem Recht auf, ohne auch eine Einnahmen-Überschussrechnung zu erstellen, ist das Wahlrecht zugunsten des Betriebsvermögensvergleichs ausgeübt. Solche Sachverhalte lagen den BFH-Urteilen in BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141 und vom 10.12.2014 - I R 3/13 zugrunde. Will die ausländische Personengesellschaft für Zwecke der Ermittlung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte hingegen die Einnahmen-Überschussrechnung wählen, muss das Wahlrecht entsprechend ausgeübt werden, bevor im In– oder Ausland eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erfolgt. Als starkes Beweisanzeichen hierfür kann der Umstand gewertet werden, dass bei dem inländischen Finanzamt eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eingereicht wird, bevor der ausländischen Steuerverwaltung ggf. eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zugeleitet worden ist.

61 e) Diesen Grundsätzen entspricht das FG-Urteil nicht.

62 aa) Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass sich eine Buchführungs- sowie Abschluss- und damit Bilanzierungspflicht der AS nur aus luxemburgischen gesetzlichen Vorschriften ergeben kann. Die AS unterlag keiner inländischen Buchführungs- und Abschlusspflicht. Zwar ist nach den §§ 238 ff. HGB jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und Abschlüsse aufzustellen. Personenhandelsgesellschaften in Form der OHG und KG gelten als Kaufmann (§ 6 Abs. 1 HGB). Auch eine Gesellschaft ausländischen Rechts kann unter § 6 Abs. 1 HGB fallen (Störk/Lewe in Beck Bil-Komm., 12. Aufl., § 238 HGB Rz 47). Allerdings können die §§ 238 ff. HGB für eine ausländische Personengesellschaft allenfalls dann eingreifen, wenn sie entweder ihren Verwaltungssitz im Inland hat (vgl. MüKoBilR/Graf, § 238 HGB Rz 10 ff.) oder über eine inländische Zweigniederlassung verfügt (MüKoHGB/Krafka, 5. Aufl., § 13d Rz 18). Beides ist --soweit ersichtlich-- im Streitfall nicht gegeben. Die AS hat ihren Sitz in Luxemburg und verfügt nach den Feststellungen des FG alleine dort über eine Betriebsstätte.

63 bb) Das FG hätte aber die Frage nach der zeitlichen Reihenfolge zwischen Fertigstellung der deutschen Einnahmen-Überschussrechnung und des Luxemburger Abschlusses nur dann offen lassen dürfen, wenn die AS nach luxemburgischen gesetzlichen Vorschriften verpflichtet gewesen wäre, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen. Diese Frage hat das FG wegen --aus seiner Sicht-- fehlender Entscheidungserheblichkeit aber gerade nicht beantwortet.

64 Umgekehrt hätte es die Frage, ob ausländische gesetzliche Buchführungs- und Abschlusspflichten das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausschließen, nur dann dahinstehen lassen dürfen, wenn die AS ohnehin die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gewählt hätte. Insoweit hat es das FG als maßgeblich angesehen, dass die AS tatsächlich Bücher geführt habe. Alleine hierdurch wird aber das Wahlrecht --wie ausgeführt (dazu B.III.4.d)-- nicht zugunsten des Betriebsvermögensvergleichs ausgeübt.

65 IV. Die Sache ist nicht spruchreif.

66 Die im FG-Urteil enthaltenen Feststellungen liefern dem erkennenden Senat keine ausreichende Tatsachengrundlage, um den Streitfall abschließend beurteilen zu können.

67 1. Soweit die Frage der Buchführungs- und Abschlusspflicht nach luxemburgischen gesetzlichen Vorschriften betroffen ist, ist zwar zuzugeben, dass diese Frage im FG-Verfahren nicht strittig war. So heißt es im FG-Urteil, die Klägerin räume selbst ein, dass nach luxemburgischem Recht eine Pflicht zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich bestanden habe. Ebenso wird ausgeführt, es sei für die AS ein Bestandsvergleich nach luxemburgischem Handelsrecht vorgelegt worden. Weiter heißt es im FG-Urteil, dass die AS nach luxemburgischem Recht zur Vorlage einer Bilanz verpflichtet gewesen sei. Schließlich hat das FG auf die Ziff. 2 im Anhang des luxemburgischen Abschlusses der AS zum 31.12.2009 Bezug genommen, wonach die AS nach luxemburgischem Recht Bücher geführt und einen Abschluss erstellt habe. Damit steht zwar fest, dass die AS tatsächlich Bücher geführt und einen Abschluss (eine Bilanz) erstellt hat. Ebenso deutet dies darauf hin, dass sie hierzu aufgrund luxemburgischer gesetzlicher Vorschriften verpflichtet war. Gleichwohl enthält das FG-Urteil keine eigenen Feststellungen dazu, nach welchen gesetzlichen luxemburgischen Vorschriften die AS zur Buchführung und

Abschlusserstellung verpflichtet gewesen sein soll. Es fehlt eine --wenn auch nur kurze-- Darstellung zum entscheidungserheblichen luxemburgischen Recht, welche den erkennenden Senat binden könnte.

68 Das FG wird daher zu ermitteln haben, ob die AS nach luxemburgischen gesetzlichen Vorschriften verpflichtet war, Bücher zu führen und Abschlüsse (Bilanzen) zu erstellen, die das Vermögen und die Schulden der AS bilanziell darstellen. Im Streitfall bestehen Anhaltspunkte dafür, dass solche gesetzliche Pflichten bestanden haben. Bei Bejahung dieser Frage ist die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung gesperrt. Der Gewinn ist dann durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG nach den innerstaatlichen Vorschriften zu ermitteln.

69 2. Sollte die vorbezeichnete Frage zu verneinen sein, wird das FG der Frage nachzugehen haben, ob die AS bereits vor Einreichung der Einnahmen-Überschussrechnung den nach luxemburgischen Vorgaben (dann freiwillig) erstellten Abschluss (Bilanz) fertiggestellt und als endgültig angesehen hat. Feststellungen hierzu fehlen bisher. Ein starkes Beweisanzeichen für die Wahlrechtsausübung ist die Übersendung der Gewinnermittlung an die Steuerbehörden.

70 V. Die Entscheidung erfolgt aufgrund mündlicher Verhandlung und im allseitigen Einverständnis der mitwirkenden Richter in einer Beratung und Abstimmung im Rahmen einer Videokonferenz (zur Zulässigkeit einer Entscheidung aufgrund einer solchen Beratung s. BFH-Urteil vom 10.02.2021 - IV R 35/19, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen).

71 VI. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (z.B. BFH-Urteil vom 17.11.2011 - IV R 2/09, Rz 50).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de