

# Urteil vom 14. November 2018, I R 81/16

## Buchführungspflicht einer ausländischen Immobilienkapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.IR81.16.0

BFH I. Senat

AO § 140, AO § 141 Abs 2, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst f, KStG § 2 Nr 1, KStG § 8 Abs 1 S 1, EStG VZ 2011 , KStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 24. Mai 2016, Az: 3 K 1521/11

## Leitsätze

"Andere Gesetze" i.S. des § 140 AO können auch ausländische Rechtsnormen sein. Eine in Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Aktiengesellschaft liechtensteinischen Rechts ist daher im Inland nach § 140 AO i.V.m. ihrer Buchführungspflicht aus liechtensteinischem Recht buchführungspflichtig .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 25. Mai 2016 3 K 1521/11 und die Mitteilung des Beklagten vom 1. September 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Dezember 2011 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit einer Mitteilung des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) über den Beginn der Buchführungspflicht der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) nach § 141 der Abgabenordnung i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz --BilMoG--) vom 25. Mai 2009 (BGBl I 2009, 1102, BStBl I 2009, 650) --AO--.
- 2** Die Klägerin ist eine Aktiengesellschaft liechtensteinischen Rechts. Nach den Feststellungen der Vorinstanz hat sie im Inland keinen ständigen Vertreter und ist deshalb nur mit ihren aus der Vermietung eines im Inland belegenen Grundstücks erzielten Einkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--). Zudem unterliegt sie nach liechtensteinischem Recht in Liechtenstein der Buchführungspflicht. Nachdem die Klägerin für das Jahr 2010 aus der Vermietung dieses Grundstücks einen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f des Einkommensteuergesetzes 2009 (EStG 2009) i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG als gewerbliche Einkünfte zu erfassenden Gewinn in Höhe von 133.131,82 € erklärt hatte, erließ das FA ihr gegenüber mit Bescheid vom 1. September 2011 die Mitteilung nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO über den Beginn der Buchführungspflicht für den Gewerbebetrieb "Vermietung und Verwaltung von Grundbesitz".
- 3** Die Klage hatte keinen Erfolg (Finanzgericht --FG-- des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 25. Mai 2016 3 K 1521/11, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 2024).
- 4** Gegen das Urteil des FG richtet sich die Revision der Klägerin.
- 5** Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das Urteil des FG und die Verfügung vom 1. September 2011 über den Beginn der Buchführungspflicht in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Dezember 2011 aufzuheben.

- 6 Das FA beantragt, die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und der Mitteilung des FA über den Beginn der Buchführungspflicht (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 1. Die Klage ist zulässig.
- 9 a) Die Mitteilung nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO, durch die das FA auf die Verpflichtung hinweist, ab Beginn des nächsten Wirtschaftsjahres Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, ist ein rechtsgestaltender Verwaltungsakt, gegen den die Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 Variante 1 FGO) statthaft ist (vgl. BTDrucks VI/1982, S. 124, rechte Spalte; Senatsbeschluss vom 15. Oktober 2015 I B 93/15, BFHE 251, 309, BStBl II 2016, 66, Rz 5; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Dezember 1979 IV B 32/79, BFHE 129, 300, BStBl II 1980, 427; Märtens in Gosch, AO § 141 Rz 42).
- 10 b) Die Klägerin ist durch die Mitteilung beschwert. Zwar hat das FG bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die Klägerin in Liechtenstein nach liechtensteinischem Recht buchführungspflichtig ist. Eine auf § 141 AO gestützte Buchführungspflicht endet jedoch nicht allein durch ein Unterschreiten der Grenzwerte des § 141 Abs. 1 AO, sondern erst nach einer entsprechenden Feststellung der Finanzbehörden mit Ablauf des darauf folgenden Wirtschaftsjahres (§ 141 Abs. 2 Satz 2 AO; vgl. auch Senatsbeschluss in BFHE 251, 309, BStBl II 2016, 66, Rz 11; Märtens in Gosch, AO § 141 Rz 45).
- 11 2. Die Klage ist begründet. Die Mitteilung des FA vom 1. September 2011 über den Beginn der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 12 a) Nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO sind gewerbliche Unternehmer, für die sich die Buchführungspflicht nicht aus § 140 AO ergibt, u.a. dann verpflichtet, für diesen Betrieb Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, wenn sie nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 50.000 € im Wirtschaftsjahr gehabt haben. Die Verpflichtung nach § 141 Abs. 1 AO ist gemäß § 141 Abs. 2 Satz 1 AO vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat.
- 13 b) Die Klägerin war bereits nach § 140 AO i.V.m. ihrer Buchführungspflicht aus liechtensteinischem Recht (auch im Inland) zur Buchführung verpflichtet, so dass für die Begründung einer Buchführungspflicht gemäß § 141 AO kein Raum bestand.
- 14 aa) Nach § 140 AO hat derjenige, der nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen. Ob sich eine materiell-rechtliche Buchführungspflicht isoliert nach Maßgabe von § 140 AO i.V.m. ausländischem Recht ergeben kann, ist umstritten (bejahend Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16. Mai 2011, BStBl I 2011, 530, Rz 3; Dornheim, Deutsches Steuerrecht 2012, 1582; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 140 AO Rz 7; derselbe, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2014, 265; Gosch in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 49 Rz 46; Mathiak in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5 Rz A 219; verneinend Urteil des Reichsfinanzhofs vom 6. Juni 1934 IV A 42/34, RStBl 1934, 823; Hessisches FG, Urteil vom 15. November 2012 11 K 3175/09, EFG 2013, 503; FG Nürnberg, Urteil vom 28. Februar 2013 6 K 875/11, EFG 2013, 1018; Abele, Betriebs-Berater --BB-- 2014, 2928, 2930; Beinert/Werder, Der Betrieb --DB-- 2005, 1480, 1485; Bernütz/ Küppers, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2011, 587, 588; Bron, DB 2009, 592, 593; Gläser/Birk, IStR 2011, 762; Görke in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 140 AO Rz 11; Könemann/Blaudow, Die Steuerberatung --Stbg-- 2012, 220, 221; Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 140 Rz 11; Märtens in Gosch, AO § 140 Rz 10; Peffermann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 633; Richter/John, ISR 2014, 37; Podewils, Steuerberater-Woche 2010, 1171, 1174; Schnitger/Fischer, DB 2007, 598; Stahl/Mann, Finanz-Rundschau --FR-- 2013, 286, 293; Wachter, FR 2006, 393, 399). Die Frage konnte vom Senat bislang offen gelassen werden (s. Senatsurteile vom 13. September 1989 I R 117/87, BFHE 158, 340, BStBl II 1990, 57; vom 14. September 1994 I R 116/93, BFHE 176, 125, BStBl II 1995, 238, und vom 25. Juni 2014 I R 24/13, BFHE

246, 404, BStBl II 2015, 141, sowie Senatsbeschlüsse vom 9. August 1989 I B 118/88, BFHE 158, 40, BStBl II 1990, 175, und in BFHE 251, 309, BStBl II 2016, 66).

- 15** bb) Der Senat schließt sich der Auffassung an, wonach die Regelung des § 140 AO nicht nur auf inländische, sondern auch auf ausländische Buchführungspflichten verweist.
- 16** aaa) Die in § 140 AO verwendete Formulierung ("andere Gesetze") beschränkt sich --ebenso wie diejenige in § 4 AO ("Gesetz ist jede Rechtsnorm")-- nicht nur auf inländische Rechtsnormen. Der Wortlaut des § 140 AO ist im Gegenteil offen und lässt eine Erstreckung auch auf ausländische Rechtsnormen zu (so auch FG Nürnberg, Urteil in EFG 2013, 1018; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 140 AO Rz 7; derselbe, ISR 2014, 265, 267; Richter/John, ISR 2014, 37, 38; a.A. Hessisches FG, Urteil in EFG 2013, 503).
- 17** bbb) Dies wird auch durch den mit § 140 AO verfolgten Zweck, möglichst viele außersteuerliche Pflichten für das deutsche Steuerrecht nutzbar zu machen und dadurch den Steuergesetzgeber zu entlasten, bestätigt (BTDrucks VI/1982, S. 123; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 140 AO Rz 7; derselbe, ISR 2014, 265, 269; Gläser/Birk, IStR 2011, 762; Könemann/Bladow, Stbg 2012, 220, 221; Märtens in Gosch, AO § 140 Rz 2; Streck, BB 1972, 1363, 1366; derselbe, BB 1973, 32, 35). Dieser Zweck würde nur eingeschränkt erreicht werden, wenn man nur inländische außersteuerliche Pflichten heranziehen könnte. In rechtsstaatlicher Hinsicht werden allerdings Bedenken an den Umstand geknüpft, dass die durch § 140 AO in innerstaatliches Recht transformierten ausländischen Rechtsnormen naturgemäß nicht den Maßgaben des deutschen Grundgesetzes und der Kontrolle des deutschen Gesetzgebers unterliegen (vgl. Märtens in Gosch, AO § 140 Rz 10; Richter/John, ISR 2014, 37, 38; Stahl/ Mann, FR 2013, 286, 293). Den rechtsstaatlichen Bedenken kann indessen ggf. mit einer entsprechenden Anwendung des kollisionsrechtlichen ordre public begegnet werden, dem zufolge eine Rechtsnorm eines anderen Staates nicht anzuwenden ist, wenn ihre Anwendung zu einem Ergebnis führt, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts --insbesondere mit den Grundrechten-- unvereinbar ist (s. Art. 6 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch). Im Übrigen sind dem deutschen Gesetzgeber im internationalen Steuerrecht auch in anderen Konstellationen Einflussnahmemöglichkeiten versagt, z.B. in den Fällen der sog. Qualifikationsverkettung und den Regelungen, die ausländische Rechtsnormen auf die inländische Besteuerung durchschlagen lassen (z.B. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG).
- 18** ccc) Schließlich führt auch die Regelung des § 146 Abs. 2 Satz 3 AO, wonach die Übernahme der Ergebnisse der ausländischen Buchführung für bestimmte Fälle angeordnet wird, zu keiner anderen Beurteilung (vgl. Drüen, ISR 2014, 265, 269; Mathiak in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz A 219; a.A. FG Nürnberg, Urteil in EFG 2013, 1018). Die Vorschrift bezieht sich auf die Fälle des § 146 Abs. 2 Satz 2 AO und vermeidet lediglich eine Pflichtenkollision zwischen inländischen und ausländischen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (vgl. Mösbauer, DB 2002, 498, 501). Eine darüber hinausgehende Aussage, wonach diese Anordnung "logisch" voraussetze, dass nicht bereits über § 140 AO durch die ausländischen Buchführungsvorschriften eine inländische Buchführungspflicht begründet wurde, lässt sich der Regelung des § 146 Abs. 2 Satz 3 AO nicht entnehmen (vgl. auch Drüen, ISR 2014, 265, 269; Mathiak in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz A 219; a.A. FG Nürnberg, Urteil in EFG 2013, 1018).
- 19** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)