

# Urteil vom 20. April 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.IVR3.20.0

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 2011 , EStG VZ 2012

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 29. August 2017, Az: 7 K 1095/15

### Leitsätze

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

### Tenor

Auf die Revision der Revisionsklägerinnen wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 30.08.2017 - 7 K 1095/15 aufgehoben, soweit es die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung für 2011 und 2012 betrifft.

Die Sache wird insoweit an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

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

### Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerinnen und Revisionsklägerinnen (Revisionsklägerinnen) --die A-GbR (im finanzgerichtlichen Verfahren Klägerin zu 2., jetzt Revisionsklägerin zu 1. oder GbR 1) und die B-GbR (im finanzgerichtlichen Verfahren Klägerin zu 3., jetzt Revisionsklägerin zu 2. oder GbR 2)-- sind die ehemaligen inländischen Gesellschafterinnen (Kommanditistinnen) der während des finanzgerichtlichen Verfahrens vollbeendeten C S.à.r.l. & Cie. S.e.c.s. (C oder ausländische Untergesellschaft). Die C war eine im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg) ansässige Personengesellschaft, die einer GmbH & Co. KG inländischen Rechts entsprach. Komplementärin der C war die C S.à.r.l. (im finanzgerichtlichen Verfahren Klägerin zu 1.); die Komplementärin war am Gewinn und Verlust der C nicht beteiligt. Die C betrieb einen Goldhandel.
- 2 Die C war nach luxemburgischem Aufsichtsrecht verpflichtet, jährlich eine Bilanz zu erstellen. Sie ist dieser

Verpflichtung in den Jahren 2011 und 2012 (Streitjahre) nachgekommen. Die bei der luxemburgischen Steuerverwaltung eingereichten bilanziellen Betriebsergebnisse wiesen für 2011 einen Verlust von ... € und für 2012 einen Gewinn von ... € aus. Daneben erstellte die C für die Besteuerung der Gesellschafter im Inland Einnahmen-Überschussrechnungen, in denen für 2011 ein Verlust von ... € und für 2012 ein Gewinn von ... € ermittelt wurde. Diese Ergebnisse der Einnahmen-Überschussrechnungen wurden in Erklärungen der C zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung als nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfreie Einkünfte erklärt, für die ein Progressionsvorbehalt in Betracht kommt.

- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wies in dem unter Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheid) für 2011 vom 17.12.2012 nach dem DBA steuerfreie (negative) Progressionseinkünfte in Höhe von ./... € aus; der Komplementärin wurde hiervon ein Betrag von 0 €, der GbR 1 ein Betrag von ./... € und der GbR 2 ein Betrag von ./... € zugerechnet. Der vom FA ebenfalls unter Vorbehalt der Nachprüfung erlassene Feststellungsbescheid für 2012 vom 23.03.2015 enthielt nach dem DBA steuerfreie (positive) Progressionseinkünfte in Höhe von ... €; der Komplementärin wurde auch hier ein Betrag von 0 €, der GbR 1 ein Betrag von ... € und der GbR 2 ein Betrag von ... € zugerechnet. Die Minderungen gegenüber den erklärten Beträgen resultierten aus einer inzwischen als unzutreffend angesehenen Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 4 Infolge der hiergegen von der C eingelegten Einsprüche erließ das FA für beide Streitjahre die zusammengefasste Einspruchsentscheidung vom 23.04.2015, die am 13.05.2015 zur Post gegeben wurde. Hierin wurden (erstmalig) für die GbR 1 und die GbR 2 im Inland steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) in Höhe der bilanziellen Ergebnisse festgestellt (für 2011: steuerpflichtige gewerbliche Verluste in Höhe von ... €; Anteil GbR 1: ./... €; Anteil GbR 2: ./... €; für 2012: steuerpflichtige gewerbliche Gewinne in Höhe von ... €; Anteil GbR 1: ... €; Anteil GbR 2: ... €); der Komplementärin wurde jeweils ein Anteil in Höhe von 0 € zugerechnet. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die C sei originär vermögensverwaltend tätig gewesen und habe im Inland nur aufgrund gewerblicher Prägung gewerbliche Einkünfte erzielt. Das inländische Besteuerungsrecht sei durch die gewerbliche Prägung nicht beseitigt worden. Die C habe ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermitteln müssen. Im Übrigen wurde die Feststellung nach dem DBA steuerfreier, dem Progressionsvorbehalt unterliegender Einkünfte versagt.
- 5 Dagegen wandte sich die C mit ihrer Klage. Sie beehrte vor dem Finanzgericht (FG), für die C für 2011 nach dem DBA steuerfreie Progressionseinkünfte in Höhe von ./... € und für 2012 in Höhe von ... € (Ergebnisse der Einnahmen-Überschussrechnungen) festzustellen und diese Beträge anteilig auf die GbR 1 und die GbR 2 zu verteilen sowie die Einspruchsentscheidung vom 13.05.2015 aufzuheben, soweit sie für 2011 und 2012 steuerpflichtige Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO feststellt. Die C wurde während des finanzgerichtlichen Verfahrens vollbeendet. Das FG behandelte die ehemaligen Gesellschafter der C, die Komplementärin sowie die GbR 1 und die GbR 2, als deren prozessuale Rechtsnachfolgerinnen.
- 6 Die Klage hatte teilweise (in geringem Umfang) Erfolg. Das Hessische FG hob mit Urteil vom 30.08.2017 - 7 K 1095/15 die in der Einspruchsentscheidung erstmals erfolgte Feststellung steuerpflichtiger Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO auf. Außerdem stellte es für die C für das Jahr 2011 nach dem DBA steuerfreie Progressionseinkünfte in Höhe von ./... € (Anteil GbR 1: ./... €; Anteil GbR 2: ./... €) und für das Jahr 2012 nach dem DBA steuerfreie Progressionseinkünfte in Höhe von ... € (Anteil GbR 1: ... €; Anteil GbR 2: ... €) fest. Im Übrigen wies es die Klage ab.
- 7 Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus: Die in der Einspruchsentscheidung getroffenen Feststellungen, insbesondere die nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, seien wegen fehlerhafter Einkünftequalifikation aufzuheben. Die C habe in den Streitjahren --in Anwendung der neuen Rechtsprechungsgrundsätze zum physischen Goldhandel-- originär gewerbliche Einkünfte erzielt. Diese Einkünfte unterlägen nach Art. 5 Abs. 1 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-- der luxemburgischen Besteuerung. Sie seien im Inland nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 DBA-LUX 1958 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG als nach dem DBA steuerfreie Progressionseinkünfte zu behandeln. Die Feststellungsbescheide nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO für 2011 und 2012 seien zu ändern, weil die Progressionseinkünfte nicht durch Einnahmen-Überschussrechnung, sondern durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln seien. Dabei bedürfe die Frage, ob eine ausländische Buchführungspflicht das

Gewinnermittlungswahlrecht ausschließen, keiner Entscheidung. Entscheidend sei, dass die C ihren Gewinn in Luxemburg durch einen Betriebsvermögensvergleich ermittelt habe. So habe der Bundesfinanzhof (BFH) inzwischen in mehreren Entscheidungen dem Gewinnermittlungssubjekt die Einnahmen-Überschussrechnung verwehrt, wenn für Zwecke der ausländischen Besteuerung tatsächlich eine Bilanz erstellt werde (BFH-Urteile vom 25.06.2014 - I R 24/13, BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141; vom 10.12.2014 - I R 3/13; vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456). Es greife auch nicht der Einwand durch, die C habe in den Streitjahren ihr Gewinnermittlungswahlrecht zugunsten der Einnahmen-Überschussrechnung ausgeübt, weil sie zuerst solche Gewinnermittlungen erstellt habe. Ob der Vortrag zutrefte, dass die C in beiden Streitjahren zuerst Einnahmen-Überschussrechnungen erstellt und zeitlich nachgelagert in Luxemburg Bilanzen habe erstellen lassen, lasse sich nicht aufklären. Zum einen gingen die Zweifel in tatsächlicher Hinsicht zu Lasten der C. Zum anderen sei die C aufgrund aufsichtsrechtlicher, ggf. auch steuerrechtlicher Vorschriften in Luxemburg zur Erstellung von Bilanzen verpflichtet gewesen. Es wäre daher beliebig, darauf abzustellen, welche der beiden Gewinnermittlungen zuerst nach außen präsentiert werde. Die ausländische Bilanzierungspflicht entfalte eine Sperrwirkung.

- 8** Auf die Nichtzulassungsbeschwerde der vom FG als prozessuale Rechtsnachfolgerinnen angesehenen ehemaligen Gesellschafterinnen der C hat der Senat die Revision für die GbR 1 und die GbR 2 zugelassen, die Nichtzulassungsbeschwerde der Komplementärin hingegen als unzulässig verworfen; die Komplementärin selbst hat keine Revision eingelegt.
- 9** Die GbR 1 und die GbR 2 greifen mit ihrer Revision allein die Höhe der festgestellten nach DBA steuerfreien Progressionseinkünfte an. Sie rügen eine Verletzung materiellen Bundesrechts, insbesondere des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG, und Verfahrensfehler.
- 10** Sie beantragen, das angefochtene Urteil des Hessischen FG vom 30.08.2017 - 7 K 1095/15 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO für 2011 vom 17.12.2012 und für 2012 vom 23.03.2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.04.2015 (Aufgabe zur Post am 13.05.2015), dahin zu ändern, dass steuerfreie gewerbliche Einkünfte für 2011 in Höhe von ./... € und für 2012 in Höhe von ... € jeweils für Zwecke des Progressionsvorbehalts bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach § 32b Abs. 1 Satz 1 EStG berücksichtigt werden, hilfsweise, das angefochtene Urteil des Hessischen FG vom 30.08.2017 - 7 K 1095/15 aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 12** Die Revision der GbR 1 und der GbR 2 ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung, soweit es die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO für 2011 und 2012 betrifft (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13** Im Revisionsverfahren ist nur noch die Höhe der in den Streitjahren 2011 und 2012 nach dem DBA steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte der C streitig (dazu I.). Die Revision ist auch für das Streitjahr 2012 zulässig (dazu II.). Das FG-Urteil ist aufzuheben, weil seine Feststellungen nicht die Entscheidung tragen, wonach die C 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.).
- 14** I. Streitig ist allein die Höhe der in den Streitjahren 2011 und 2012 nach dem DBA steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte der C.
- 15** 1. Das FA erließ zunächst Feststellungsbescheide für 2011 unter dem 17.12.2012 und für 2012 unter dem 23.03.2015, in denen es nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO negative (für 2011) und positive (für 2012) nach dem DBA steuerfreie Progressionseinkünfte feststellte und diese allein der GbR 1 und der GbR 2 zurechnete. Nach dem Tenor

der Einspruchsentscheidung waren hingegen für beide Streitjahre derartige Progressionseinkünfte nicht mehr festzustellen. Hierin liegt die Aufhebung der zunächst nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO erfolgten Feststellungen; insoweit liegen negative Feststellungsbescheide vor (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 43/16, Rz 22). Demgegenüber war das FG der Auffassung, dass Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO durchzuführen seien; es hob die negativen Feststellungen auf. Die Revision der GbR 1 und der GbR 2 wendet sich nur noch gegen die Höhe der vom FG in diesen Feststellungsverfahren zugrunde gelegten Einkünfte der C.

- 16** 2. Nicht mehr Gegenstand des Revisionsverfahrens sind die in der Einspruchsentscheidung erfolgten Gewinnfeststellungen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO für die Streitjahre. Diese --von den negativen Feststellungen zu trennenden-- eigenständigen Verwaltungsakte hat das FG aufgehoben. Insoweit haben die GbR 1 und die GbR 2 das FG-Urteil mit ihrer Revision nicht mehr angegriffen. Ebenso hat das FA insoweit gegen das FG-Urteil keine Revision eingelegt.
- 17** II. Die Revision ist auch für das Streitjahr 2012 zulässig, obwohl die GbR 1 und die GbR 2 die Feststellung höherer nach dem DBA steuerfreier Progressionseinkünfte beantragen (laut Antrag: ... €), als das FG in der angefochtenen Entscheidung (laut FG-Urteil: ... €) festgestellt hat. Die GbR 1 und die GbR 2 sind gleichwohl formell beschwert, weil sie durch das angefochtene FG-Urteil nicht das zugesprochen erhalten haben, was sie vor dem FG beantragt hatten (vgl. dazu Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, vor §§ 115 bis 134 FGO Rz 17a).
- 18** III. Das FG-Urteil ist aufzuheben, soweit es die Feststellungen nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO für 2011 und 2012 betrifft. Denn die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Entscheidung, wonach die C für Zwecke der Berechnung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte verpflichtet gewesen sei, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.
- 19** Das FG ist zwar zu Recht (stillschweigend) von der Zulässigkeit der Klage auch für das Streitjahr 2012 ausgegangen (dazu 1.). Ebenso hat es in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die C nach dem DBA steuerfreie Progressionseinkünfte i.S. des § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO erzielt hat (dazu 2.). Zutreffend liegt dem FG-Urteil auch die Überlegung zugrunde, dass die C als ausländische Personengesellschaft berechtigt wäre, ein nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ggf. bestehendes Gewinnermittlungswahlrecht auszuüben (dazu 3.). Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen rechtfertigen aber nicht die Annahme, für Zwecke der Ermittlung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte stehe der C dieses Gewinnermittlungswahlrecht nicht mehr zu (dazu 4.).
- 20** 1. Die Klagen sind zulässig, insbesondere liegt auch für das Streitjahr 2012 eine Beschwer i.S. des § 40 Abs. 2 FGO vor.
- 21** Lehnt das FA es ab, das gesetzlich vorgesehene Feststellungsverfahren --hier das Verfahren nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO-- durchzuführen, kann allein schon durch diese Ablehnung eine Rechtsverletzung gegeben sein. Daher ist es unerheblich, dass mit der Klage für 2012 die Erhöhung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte begehrt wurde.
- 22** 2. Im Streitfall sind nach dem DBA steuerfreie, dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte gegeben.
- 23** Die DBA-rechtliche Einordnung der von der C 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 nicht mehr in Streit steht, sieht der erkennende Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 24** 3. Ein ggf. nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG bestehendes Gewinnermittlungswahlrecht wäre --entgegen der Meinung der Prozessbevollmächtigten der GbR 2-- von der C als eigenständigem Gewinnermittlungssubjekt selbst, nicht von ihren inländischen Gesellschaftern auszuüben.
- 25** 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.

- 26** 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.
- 27** a) Der Einwand des FA, dass im Rahmen des Revisionsverfahrens die Frage, wer "Steuerpflichtiger" i.S. des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG und damit Adressat dieser Norm sei, nicht mehr geprüft werden könne, greift nicht durch. Die Zulassung der Revision eröffnet das Rechtsmittel der Revision in vollem Umfang, ist also nicht auf den Zulassungsgrund beschränkt (vgl. BFH-Urteil vom 02.03.2006 - II R 47/04, BFH/NV 2006, 1509, unter II.1.).
- 28** b) Die C ist als "fiktive" Normadressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG zu behandeln.
- 29** aa) Die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der (inländischen) Gesellschafter einer inländischen Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG richtet sich nach den §§ 4 ff. EStG. Dabei ist nach gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung die Personengesellschaft das Subjekt der Gewinnermittlung (z.B. BFH-Urteile vom 21.10.2015 - IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 26; vom 19.01.2017 - IV R 10/14, BFHE 256, 507, BStBl II 2017, 466, Rz 16; vom 07.06.2016 - VIII R 23/14, Rz 33), obwohl sie nicht das Subjekt der Einkommensteuer ist. Der Personengesellschaft kommt u.a. insoweit partielle Steuerrechtsfähigkeit zu. Dies bedeutet, dass im Grundsatz die Personengesellschaft (nicht deren Gesellschafter) Adressatin der Gewinnermittlungsvorschriften ist. Die Personengesellschaft ist daher auch die "Steuerpflichtige" i.S. des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 07.06.2016 - VIII R 23/14, Rz 33, zu § 7g Abs. 6 EStG a.F.). Sie hat das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG auszuüben und verdrängt insoweit die Gesellschafter. Danach ist der Gewinn der Mitunternehmerschaft --ausgehend von der Gewinnermittlungsmethode der Personengesellschaft-- einheitlich entweder nach Bilanzierungs- oder nach Überschussgrundsätzen zu ermitteln. Die Gesellschafter können keine davon abweichende Gewinnermittlungsmethode wählen.
- 30** bb) Nichts anderes gilt für ausländische Personengesellschaften, sofern Deutschland --wie im Streitfall-- die ausländische Personengesellschaft (hier: C) als Mitunternehmerschaft ansieht (sog. Typenvergleich), diese (im Inland nach einem DBA steuerfreie) gewerbliche Einkünfte erzielt und an ihr inländische Gesellschafter beteiligt sind.
- 31** Nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung (entsprechend § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) auch vorzunehmen, soweit --wie hier-- die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen von Bedeutung sind. Die Beteiligung an einer im Ausland ansässigen, als Mitunternehmerschaft zu beurteilenden gewerblich tätigen Gesellschaft führt bei den inländischen Gesellschaftern zu Einkünften gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 04.04.2007 - I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521, unter III.2.a). Danach ist es folgerichtig, in dieser Situation auch die ausländische Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) als Gewinnermittlungssubjekt anzusehen. Hiervon geht auch die höchstrichterliche Rechtsprechung aus (vgl. dazu jüngst z.B. BFH-Urteile vom 10.12.2014 - I R 3/13, Rz 6; in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 52). Die ausländische Personengesellschaft wird für Zwecke der Ermittlung der nach einem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte wie eine inländische Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) behandelt; sie ist insoweit "fiktive" Adressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG. Allerdings scheidet für ausländische Personengesellschaften eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG aus, weil diese Norm mit ihrer Bezugnahme auf die "handelsrechtlichen Grundsätze[n] ordnungsmäßiger Buchführung" das deutsche Handelsrecht meint (BFH-Urteil in BFHE 158, 340, BStBl II 1990, 57, unter II.5.a). Ausländische Abschlüsse können diesen Anforderungen von vornherein nicht entsprechen. Der anteilige Gewinn der inländischen Gesellschafter ist daher entweder nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln (vgl. Wassermeyer/Kempermann in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., Kap. 2 Rz 2.48). Diese Vorschriften richten sich an die ausländische Personengesellschaft, nicht an die inländischen Gesellschafter. Die inländischen Gesellschafter können keine von der Gewinnermittlungsmethode der ausländischen Personengesellschaft abweichende Methode wählen.
- 32** c) Die hiergegen vom Prozessbevollmächtigten der GbR 2 --schriftsätzlich und in der mündlichen Verhandlung vom 15.04.2021-- umfassend geltend gemachten Einwände sind nicht durchgreifend.
- 33** aa) Das Hauptargument der GbR 2 besteht darin, dass eine ausländische Personengesellschaft mit ausschließlich

ausländischen Betriebsstätteneinkünften nach dem Territorialprinzip nicht Normadressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG sein könne, weil sie keinen legitimierenden Anknüpfungspunkt ("genuine link") im Inland aufweise.

- 34** bb) Diesem Argument kann sich der Senat nicht anschließen, weil auch in einem solchen Fall "die Gewinnanteile" der inländischen Gesellschafter (bei doppelstöckigen Strukturen im Ergebnis die der inländischen Obergesellschaft) zu ermitteln sind. Es greift --wie oben dargestellt-- § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ein. Auch bei ausschließlich ausländischen Betriebsstätteneinkünften ist die ausländische Personengesellschaft für Zwecke der Ermittlung der steuerfreien Progressionseinkünfte der inländischen Gesellschafter wie eine inländische Mitunternehmerschaft zu behandeln und muss insoweit als "fiktive" Normadressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG angesehen werden.
- 35** cc) Der aus Sicht der GbR 2 fehlende "genuine link" sind die inländischen Gesellschafter, deren "Gewinnanteile" --bei Steuerfreiheit nach einem DBA-- für Zwecke des Progressionsvorbehalts gesondert und einheitlich festzustellen und für diese Zwecke zu ermitteln sind. Sie bilden den Anknüpfungspunkt dafür, die ausländische Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt anzusehen. Damit wird --entgegen der Auffassung der GbR 2-- nicht gegen die partielle Steuerrechtsfähigkeit (Teilrechtsfähigkeit) der ausländischen Personengesellschaft verstoßen. Die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft umfasst u.a. die Fähigkeit, Gewinnermittlungssubjekt zu sein. Dieser Gesichtspunkt wird sowohl bei inländischen als auch bei ausländischen Personengesellschaften beachtet. Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist aber die Eigenschaft, als Subjekt einer Steuer unterworfen zu sein. Bei Personengesellschaften ist dies infolge des Transparenzprinzips der Gesellschafter. Danach müssen sich die inländischen Gesellschafter das Handeln der geschäftsführungsbefugten Personen zurechnen lassen (gleicher Ansicht Wacker in Lüdicke, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, S. 96). Der Inlandsbezug der Gesellschafter rechtfertigt es, innerstaatliches Recht auf ausländische Vorgänge anzuwenden (vgl. Wernsmann in HHSp, § 4 AO Rz 226 f.).
- 36** 4. Die bisherigen Feststellungen des FG rechtfertigen aber nicht dessen Entscheidung, der C stehe für Zwecke der Ermittlung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht mehr zu.
- 37** 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).
- 38** 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 erkennenden 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.
- 39** 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 Urteilsache-- noch nicht tragend entschieden (vgl. auch Pfirmann, BFH/PR 2019, 163, 164).
- 40** 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 in 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 in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 68).

- 41** 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".
- 42** 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").
- 43** 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).
- 44** dd) Der erkennende Senat ist --anders als die GbR 1 und die GbR 2-- der Auffassung, dass auch ausländische gesetzliche Buchführungs- und Abschlusspflichten zum Ausschluss der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG führen können.
- 45** 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.
- 46** 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).
- 47** 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.
- 48** 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).

- 49** 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.
- 50** 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 cursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 61, m.w.N.).
- 51** c) Entgegen der Auffassung der GbR 1 und der GbR 2 ist es --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.
- 52** aa) Im Fachschrifttum ist das Meinungsbild hierzu kontrovers.
- 53** 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).
- 54** 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).
- 55** 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.
- 56** 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.). 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.

- 57** 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 bis 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.
- 58** 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).
- 59** 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.
- 60** 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.).
- 61** 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.

- 62** e) Diesen Grundsätzen entspricht das FG-Urteil nicht.
- 63** aa) Das FG ist zwar (stillschweigend) zutreffend davon ausgegangen, dass sich eine Buchführungs- sowie Abschluss- und damit Bilanzierungspflicht der C nur aus luxemburgischen gesetzlichen Vorschriften ergeben kann. Die C 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.
- 64** bb) Das FG-Urteil enthält aber widersprüchliche Aussagen zu der (auch) entscheidungserheblichen Frage, ob ausländische gesetzliche Buchführungs- und Abschlusspflichten das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausschließen. Das FG führt einerseits aus, dass diese Frage nicht zu entscheiden sei, weil die C tatsächlich in Luxemburg ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt habe. Andererseits heißt es in dem Urteil aber, dass die ausländische Bilanzierungspflicht Sperrwirkung hinsichtlich des Wahlrechts nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG entfalte.
- 65** cc) Die Frage nach der Buchführungs- und Abschlusspflicht ist nicht deshalb unerheblich, weil das FG seine Entscheidung, soweit die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung durch die C betroffen ist, auch auf die objektive Feststellungslast gestützt hat.
- 66** Das FG hat zwar ausgeführt, dass der Aufklärungsmangel hinsichtlich der zeitlichen Reihenfolge der von der C erstellten Gewinnermittlungen (Einnahmen-Überschussrechnung und Betriebsvermögensvergleich) zu Lasten der beweisbelasteten Klägerinnen gehe. Nach dieser Beurteilung des FG wäre der Betriebsvermögensvergleich als die maßgebliche Gewinnermittlung anzusehen. Insoweit fehlt jedoch die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den tatsächlichen Feststellungen. Es liegt daher entweder ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht zu beachten ist, oder ein gleichermaßen beachtlicher Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO (z.B. BFH-Urteil vom 12.04.2007 - VI R 36/04, BFH/NV 2007, 1851, unter II.2.b).
- 67** (1) Die GbR 1 und die GbR 2 haben --ginge man von einer Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO aus-- diesen Verfahrensfehler ordnungsgemäß in ihrer Revisionsbegründung dargelegt (vgl. § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO).
- 68** (2) Das FG hat seine Feststellungen und Würdigung, soweit die zeitliche Reihenfolge der beiden Gewinnermittlungen betroffen ist, insbesondere auf die Aussage des Zeugen Z gestützt. Dieser wurde als Zeuge zu dem Thema vernommen, wer dem Prozessbevollmächtigten aufgrund welcher Erkenntnisse die Daten auf S. 4 des Schriftsatzes vom 29.08.2017 zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanzen und der Einnahmen-Überschussrechnungen mitgeteilt habe. Die Würdigung dieser Zeugenaussage durch das FG genügt nicht dem Gebot der Nachvollziehbarkeit der Beweiswürdigung (vgl. Lange in HHSp, § 96 FGO Rz 213). Insoweit heißt es in dem FG-Urteil lediglich, soweit vorgetragen worden sei, die benannten Erstellungsdaten seien den Klägerinnen bzw. dem Zeugen so übermittelt worden, sei die Aussage wenig verlässlich. Die Gründe dafür, dass diese Aussage wenig verlässlich gewesen sein soll, werden im Urteil nicht dargestellt.
- 69** (3) Es ist auch nicht erkennbar --soweit es hierauf im zweiten Rechtsgang ankommen sollte--, weshalb sich nach Auffassung des FG die zeitliche Reihenfolge der Erstellung der Gewinnermittlungen (Einnahmen-Überschussrechnung, Betriebsvermögensvergleich) nicht mehr aufklären ließ. Ein starkes Beweisanzeichen für die Wahlrechtsausübung ist --wie dargelegt-- die Einreichung der Gewinnermittlung bei den Steuerbehörden. Diese Zeitpunkte dürften sich im allgemeinen ermitteln lassen.
- 70** IV. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 71** Die im FG-Urteil enthaltenen Feststellungen liefern dem erkennenden Senat keine ausreichende Tatsachengrundlage, um den Streitfall abschließend beurteilen zu können.
- 72** 1. Soweit die Frage der Buchführungs- und Abschlusspflicht nach luxemburgischen gesetzlichen Vorschriften

betroffen ist, soll die C nach den Feststellungen des FG verpflichtet gewesen sein, nach luxemburgischem Aufsichtsrecht jährlich eine Bilanz zu erstellen. Außerdem habe sich --so das FG-- aus mehreren Stellen des Gesellschaftsvertrages der C ergeben, dass für die Gesellschafter das Führen von Büchern und die Erstellung einer Bilanz außer Frage gestanden habe. Das spricht dafür, dass die C tatsächlich Bücher geführt und Abschlüsse (Bilanzen) erstellt hat, und legt den Schluss nahe, dass sie hierzu aufgrund luxemburgischer gesetzlicher Vorschriften auch verpflichtet war. Gleichwohl enthält das FG-Urteil keine eigenen Feststellungen dazu, nach welchen gesetzlichen luxemburgischen Vorschriften die C 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.

- 73** Das FG wird daher zu ermitteln haben, ob die C nach luxemburgischen gesetzlichen Vorschriften verpflichtet war, Bücher zu führen und Abschlüsse (Bilanzen) zu erstellen, die das Vermögen und die Schulden der C bilanziell in beiden Streitjahren 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.
- 74** 2. Sollte die vorbezeichnete Frage zu verneinen sein, wird das FG (nochmals) der Frage nachzugehen haben, ob die C bereits vor Einreichung der Einnahmen-Überschussrechnung die nach luxemburgischen Vorgaben (dann freiwillig) erstellten Abschlüsse (Bilanzen) fertiggestellt und als endgültig angesehen hat. Ein starkes Beweisanzeichen für die Wahlrechtsausübung ist die Übersendung der Gewinnermittlung an die Steuerbehörden.
- 75** 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).
- 76** 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](http://www.bundesfinanzhof.de)