

**Titel:**

**Gewerblicher Goldhandel einer General Partnership englischen Rechts**

**Normenkette:**

AO § 180 Abs. 5 Nr. 1

EStG § 4 Abs. 3 S. 4

FGO § 155

**Leitsätze:**

1. Wird kurzfristig in erheblichem Umfang Gold umgeschlagen, liegt ein gewerblicher Goldhandel vor.
2. Der Betriebsstättenbegriff des DBA-Großbritannien 1964/1970 knüpft vor allem an die feste Geschäftseinrichtung an und ist insoweit mit dem entsprechenden Begriff des § 12 S. 1 AO identisch. Ist Personal zur Durchführung der Tätigkeit erforderlich, kann eine Betriebsstätte dort angenommen werden, wo diese Personen regelmäßig tätig werden, selbst wenn in der Betriebsstätte nur nebensächliche, unwesentliche oder Hilfstätigkeiten entfaltet werden.
3. Jedes gewerbliche Unternehmen hat - zumindest - eine, am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte, welcher im Zweifel und bei Fehlen einer anderweitigen zusätzlichen Betriebsstätte der gesamte Unternehmensgewinn zuzurechnen ist. Geschäftsleitungsbetriebsstätte ist eine Einrichtung, an der sich der Geschäftsführer mit einer gewissen Regelmäßigkeit aufhält und der Maßnahmen der Geschäftsführung zuzuordnen sind, weil sie entweder dort getroffen werden oder weil der Geschäftsführer mit einer gewissen Regelmäßigkeit von dort aus agiert.
4. Eine Gewinnermittlung nach § 4 III EStG kann nur dann erfolgen, wenn diese Gewinnermittlungsmethode zulässig ist und bewusst gewählt wird. Ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens davon auszugehen, dass freiwillig Bücher geführt und nach ausländischem Recht Abschlüsse gemacht wurden, hat die Gewinnermittlung für Zwecke des Progressionsvorbehalts gem. § 4 I 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich zu erfolgen.
5. Zumind. im Streitfall bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anknüpfung an ausländische Jahresabschlüsse für die nationale Gewinnermittlung.
6. Eine Verpflichtung zum Bestandsvergleich nach § 4 I EStG tritt automatisch ein, wenn ein Jahresabschluss erstellt wird und dieser objektiv erkennbar als endgültig angesehen werden soll. Auch ein allein aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen erstellter Abschluss kann Tatbestandswirkung im Rahmen des § 4 III EStG entfalten. Eine steuerliche Intention muss der Erstellung des Jahresabschlusses nicht innewohnen, um das Wahlrecht zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung entfallen zu lassen.

**Schlagworte:**

Progressionsvorbehalt, Betriebsstätte, Buchführungspflicht, freiwillige Buchführung, Gewinnermittlung

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München, Urteil vom 13.01.2025 – I R 5/21

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

EFG 2021, 1891

LSK 2020, 49924

BeckRS 2020, 49924

DStRE 2022, 502

**Tenor**

1. Unter Aufhebung des negativen Feststellungsbescheids vom 14. Dezember 2010 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2012 wird das Finanzamt verpflichtet, negative und nach dem DBA Großbritannien unter Progressionsvorbehalt freizustellende Einkünfte in Höhe von 4.033 €

gesondert und gegenüber den Klägern zu 1. bis 3. einheitlich festzustellen und diese Einkünfte mit einem Anteil von 98% auf die Klägerin zu 1. sowie mit einem Anteil von jeweils 1% auf die Kläger zu 2. und 3. zu verteilen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des gesamten Verfahrens tragen die Kläger.

3. Die Revision wird zugelassen.

## **Tatbestand**

I.

1

Das Verfahren befindet sich im 2. Rechtsgang.

2

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob und ggfls. in welcher Höhe negative, unter Progressionsvorbehalt freizustellende Einkünfte aus einem Goldhandel in Großbritannien für das Streitjahr 2007 gesondert und einheitlich festzustellen sind.

3

Im Streitjahr 2007 wurde im Dezember die mittlerweile beendete ... (Partnership), eine Personengesellschaft englischen Rechts in der Rechtsform der General Partnership, von der (inländischen) ... OHG (OHG; mittlerweile umgewandelt in die Klägerin zu 1.) mit einer Beteiligungsquote von 98% sowie den im Inland wohnhaften Eheleuten ... (RB; Kläger zu 2.) und ... (AB; Klägerin zu 3.) mit einer Beteiligungsquote von jeweils 1% gegründet. RB war alleiniger Geschäftsführer der Partnership. RB und AB waren auch die alleinigen Gesellschafter der OHG.

4

Das Geschäftsfeld (business) der Partnership sollte lt. Gesellschaftsvertrag (partnership agreement) im Bereich der Vermögensverwaltung (asset management) und Vermögensanlage (investment) u.a. in Rohstoffe (raw materials) liegen.

5

Lt. Nr. 5.1 des Gesellschaftsvertrags vom 11. Dezember 2007 war u.a. Folgendes vereinbart:

„The Partner shall procure that a profit and loss account is prepared for each Accounting Period and a balance sheet which shall not attribute any value to goodwill is prepared as at each Accounts Date so as to give a true and fair view of the Business for such period and as at such date in accordance with the Accounting Standards.“

6

Wegen der weiteren gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen wird auf den Gesellschaftsvertrag vom 11. Dezember 2007 Bezug genommen.

7

Noch im Streitjahr wurde von der Partnership ein Büroraum in England (Cambridge) für den Zeitraum 17.12.2007 bis 31.3.2008 angemietet (vgl. ...). Das Mietverhältnis wurde in der Folgezeit verlängert. Die Partnership nahm noch in 2007 ihre Geschäftstätigkeit auf. Arbeitsverträge schloss sie in Großbritannien keine ab. Zur Einrichtung des Büros sowie Durchführung der geschäftlichen Aktivitäten hielt sich RB wiederholt vor Ort auf.

8

Die Partnership schloss zur Finanzierung von Goldkäufen mit dem Kreditinstitut ... (Geschäftsbank) einen Kreditvertrag ab. Über dieses Institut wurden auch die Goldgeschäfte abgewickelt. Am 21. Dezember 2007 erteilte RB der Geschäftsbank den Auftrag zum Kauf von 220 kg Barren Gold zu Lasten des Vermögens der Partnership. Der Kauf wurde auftragsgemäß durchgeführt, das Konto der Partnership wurde mit dem Kaufpreis belastet. Es handelte sich um ein Kommissionsgeschäft, das die Geschäftsbank im eigenen Namen für fremde Rechnung tätigte.

9

Das Gold wurde in einem Edelmetalldepot, das die Geschäftsbank bei der ... (Depotbank) unterhielt, physisch verwahrt. Der unmittelbare Verwahrvertrag bestand zwischen der Geschäftsbank und der Depotbank. Die Geschäftsbank stellte der Partnership die anteiligen Verwahrkosten in Rechnung. Im Depot befanden sich vertretbare Edelmetalle, die ohne besondere Identifizierungsmerkmale drittverwahrt wurden. Die Geschäftsbank konnte jederzeit die Auslieferung des ihr gehörenden Edelmetalls verlangen.

#### 10

Am 14. und 25. Januar 2008 wurden für Rechnung der Partnership weitere 15 kg bzw. 40 kg Gold erworben. 220 kg wurden am 4. Februar 2008 wieder veräußert. Im Laufe des Jahres 2008 erfolgten weitere An- und Verkäufe durch die Partnership. Auch diese wurden sämtlich durch die Geschäftsbank als Kommissionsgeschäfte ausgeführt.

#### 11

Neben dem Kaufauftrag für die Partnership erteilte RB der Geschäftsbank - ebenfalls am 21. Dezember 2007 - Aufträge zum Erwerb von insgesamt 522 kg Gold für die ... (GbRs). Gesellschafter dieser GbRs waren die ... (A-GmbH) und die ... (A-KG). Zur Geschäftsführung der GbRs war die A-GmbH berufen, wobei RB wiederum Geschäftsführer der A-GmbH war. Am 10. Januar 2008 schlossen alle GbRs (Auftraggeber), vertreten durch die A-GmbH, jeweils einen schriftlichen „Dienstleistungsvertrag“ mit der Partnership (Auftragnehmer) ab, der nach dem Vorbringen der Kläger bereits am 21. Dezember 2007 mündlich vereinbart worden sein soll. Aus dieser Vermittlungstätigkeit für die GbRs flossen der Partnership im Jahr 2008 Einnahmen zu. Im Jahr 2008 tätigte die Partnership auf der Grundlage dieses Dienstleistungsvertrags weitere Goldgeschäfte für die GbRs. ... Im Januar 2009 reichte die Partnership in Großbritannien für den Zeitraum 11. Dezember 2007 bis 5. April 2008 eine Steuererklärung (partnership tax return) ein. Darin wurde ein Nettogewinn (net profit) in Höhe von 16.842 £ erklärt. In diesem Zusammenhang fertigte die auch mit der Erstellung der britischen Steuererklärung befasste Steuerberatungsgesellschaft (...) eine Gewinn- und Verlustrechnung (profit & loss account), eine Bilanz (balance sheet) sowie eine Darstellung über die Entwicklung des Kapitalkontos der Gesellschafter (partners` capital account) an. Grundlage waren u.a Rechnungsunterlagen (accounting records), die von der Partnership zur Verfügung gestellt worden waren. Entsprechende Unterlagen (trading and profit & loss account, balance sheet, partners` capital account) wurden auch für den Zeitraum 6. April 2008 bis 5. April 2009 erstellt.

#### 12

Bereits im Dezember 2008 hatten RB und AB ihre Einkommenssteuererklärung für 2007 eingereicht, in der ihr Anteil an den Einkünften der Partnership zum 31. Dezember 2007 durch Überschussrechnung ermittelt worden waren.

#### 13

Nach einer im Klageverfahren vorgelegten Stellungnahme der britischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ... LLP ist eine GP nach britischem Handelsrecht nicht buchführungs- und bilanzierungspflichtig. Für Zwecke der Steuererklärung muss laut Stellungnahme auch keine Bilanz erstellt werden. Wegen der Einzelheiten wird auf die Stellungnahme ... Bezug genommen.

#### 14

Im Inland reichte die Partnership im Juli 2009 eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr beim Beklagten (Finanzamt) ein. Ihren Gewinn ermittelte sie anhand einer Überschussrechnung. Infolge des im Streitjahr 2007 getätigten Ankaufs von 220 kg Gold und weiterer betrieblich veranlasster Ausgaben ergab sich ein Verlust von 4.003.671 €, der als nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) von der deutschen Einkommensteuer steuerfrei erklärt wurde. Die Verteilung der negativen Einkünfte für Zwecke des Progressionsvorbehalts sollte gemäß den Beteiligungsquoten der Gesellschafter erfolgen. Für das Folgejahr 2008 wurden laufende steuerfreie positive Einkünfte, die den Progressionsvorbehalt unterliegen, in Höhe von 1.807.045 € erklärt.

#### 15

Das Finanzamt folgte der eingereichten Feststellungserklärung für das Streitjahr 2007 nicht und erließ unter dem 14. Dezember 2010 einen negativen Feststellungsbescheid. Es führte aus, eine Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) sei nicht zu treffen, da keine gewerblichen und somit nach DBA steuerfreien Einkünfte vorlägen. Die Partnership sei vermögensverwaltend tätig gewesen. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2012).

**16**

Auch die hiergegen erhobene Klage wurde als unbegründet abgewiesen (Urteil des Finanzgerichts München vom 17. März 2014, 7 K 1792/12, juris).

**17**

Die von der Partnership hiergegen eingelegte Revision war erfolgreich. Mit Urteil vom 11. Juli 2017 (I R 34/14, juris) hob der Bundesfinanzhof (BFH) die finanzgerichtliche Entscheidung aus verfahrensrechtlichen Gründen auf und verwies die Sache zurück, da unterlassen worden war, die Gesellschafter der Partnership nach § 60 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung (FGO) beizuladen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Entscheidung des BFH vom 11. Juli 2017 verwiesen. Mit Beschluss vom 25. Juni 2018 wurden die erforderliche Beiladung nachgeholt.

**18**

Im vorliegenden Verfahren wird von Klägerseite geltend gemacht, die Partnership habe gewerblichen Goldhandel betrieben. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass sie das typische Bild eines gewerblichen Dienstleisters erfülle. Ferner sei die Partnership als Beraterin und Vermittlerin gegründet worden, um den GBRs und anderen Personen für Goldhandel in England zur Verfügung zu stehen.

**19**

Es habe eine Betriebsstätte in England existiert. Dort habe sich ein Büro befunden. RB habe sich als geschäftsführender Partner an allen Handelstagen ab dem 19. Dezember 2007 bis zum Jahresende im Büro in Cambridge aufgehalten. Dieser habe vom Büro in Cambridge aus sämtliche erforderliche Aktivitäten erledigt, insbesondere die Kontaktaufnahmen mit den Banken, die Errichtung von Konten für Edelmetallgeschäfte, die Einholung von Expertenmeinungen, die Beobachtung des Marktes, Vorbereitung und Abwicklung der Kauforder. Die technische Ausstattung des Büros in Cambridge sei technisch nicht unzureichend gewesen.

**20**

Eine weitere Betriebsstätte in Deutschland habe nicht vorgelegen. Auch in den Privaträumen von RB und AB sei keine weitere Betriebsstätte gewesen. Es habe kein Briefpapier der Partnership mit der Privatadresse von RB gegeben. Auch sei keine Post der Partnership an die Privatadresse zugestellt worden. Eine Marktbeobachtung aus den Privaträumen von RB heraus könne dort keine Betriebsstätte begründen. Das Büro habe nach den Verhältnissen Englands eine normale Größe gehabt und sei für den Unternehmenszweck absolut ausreichend gewesen.

**21**

RB habe als Geschäftsführer in der Zeit vom 20. bis zum 28. Dezember 2007 ca. 50 Telefonate aus dem Büro in Cambridge heraus getätigt. Von dort aus sandte er am 20. Dezember 2017 ein Dokument an die Geschäftsbank. Auch das Fax, mit dem 220 kg Barren Gold gekauft wurden, sei am 21. Dezember 2007 von diesem Büro aus versandt worden. Dort habe auch die Beobachtung der Goldpreisentwicklung stattgefunden. Am 19. Dezember 2007 habe RB die HSH Nordbank in London aufgesucht, um ein Konto für die Partnership zu öffnen.

**22**

Es habe keine Bilanzierungspflicht nach deutschem oder britischem Handelsrecht gegeben. Eine General Partnership werde in Großbritannien als steuerlich transparent behandelt und sei nicht buchführungs- und bilanzierungspflichtig. Der in der britischen Steuererklärung erklärte Gewinn beruhe nicht auf einer Bilanz. Er sei Ergebnis der Vorgaben, die das Formular der britischen Steuererklärung mache. Die Periodisierung für Zwecke der Steuererklärung beinhalte keine steuerliche Bilanzierungspflicht. Mit der britischen Steuererklärung sei keine Bilanz einzureichen. Eine Periodisierung finde sich auch in § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG. Dadurch werde das Abflussprinzip eingeschränkt. Dadurch werde aber keine steuerliche Bilanzierungspflicht angeordnet trotz der Korrekturen liege eine Überschussrechnung vor.

**23**

Der geschäftsführende Partner RB habe An- und Verkäufe handschriftlich aufgezeichnet. Diese Aufzeichnungen seien Grundlage für die Gewinnermittlung auf den 31. Dezember 2007 für die deutsche Steuererklärung sowie für die Gewinnermittlung auf dem 5. April 2008 für die britische Steuererklärung gewesen. Es seien keine Bücher geführt worden.

**24**

Es sei auch keine freiwillige Bilanzierung in Großbritannien erfolgt. Weder in Deutschland noch in Großbritannien seien für steuerliche Zwecke Bücher geführt oder Abschlüsse gemacht worden. Die „Accounts“ seien weder von ihr selbst erstellt worden noch habe man sie erstellen lassen. Ihnen lag kein Auftrag zugrunde. Daher seien sie auch nicht unterzeichnet, beschlossen oder in irgendeiner anderen Weise autorisiert worden. Die auf Eurobasis ausgestellten „Accounts“ seien für Steuerzwecke in England unbrauchbar. Diese seien kein Teil der Gewinnermittlung und könnten nicht das Teil ihrer Buchhaltung angesehen werden. Durch die Erstellung von „Accounts“ sei auch das Gewinnermittlungswahlrecht für einen Bestandsvergleich nicht ausgeübt worden. Vorliegend sei keine Eröffnungsbilanz aufgestellt noch Bestandskonten eingerichtet worden. Auch sei kein Abschluss aufgrund von Bestandsaufnahmen erstellt worden.

## **25**

Das Partnership Agreement enthalte keine Buchführungspflicht. Ein Gesellschaftsvertrag könne jederzeit auch konkludent geändert werden. Indem die Gesellschafter das von der Steuerberatungsgesellschaft ... erstellte „balance sheet“ nicht unterzeichnet, darüber keinen Beschluss gefasst und dieses auch nicht zur Vorlage beim Finanzamt oder einer sonstigen Stelle verwendet hätten, sei der Gesellschaftsvertrag der Partnership konkludent abgeändert worden. Das Gewinnermittlungswahlrecht sei nicht durch die Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrags ausgeübt worden.

## **26**

Das Zahlenwerk der beauftragten britischen Steuerberatungsgesellschaft ... sei erst Ende des Jahres 2008 erstellt worden. Die britische Steuererklärung sei kein Abschluss im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG. Der steuerliche Gewinn sei analog den Vorgaben einer deutschen Anlage EÜR ermittelt worden. In der britischen Steuererklärung sei nicht der Bilanzgewinn eingetragen worden, auch sei keine Bilanz eingereicht worden. Vielmehr sei der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erklärt worden. Die britische Steuererklärung könne keinem Abschluss im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG gleichgestellt werden.

## **27**

Es sei auch kein Bilanzgewinn in die britische Steuererklärung eingetragen worden. Vielmehr sei entsprechend den Vorgaben einer deutschen Anlage EÜR der Gewinn durch Ausfüllen der Felder 3.29 bis 3.65 der britischen Steuererklärung der Gewinn ermittelt worden. Es sei ausschließlich das Zufluss- und Abflussprinzip zugrunde gelegt worden. Auch bei der deutschen EÜR seien periodenfremde Ausgaben und Einnahmen einzutragen. Bei einer Gewinnermittlung nach bilanziellen Grundsätzen hätten mehr Abschlussarbeiten vorgenommen werden müssen. So hätten Erträge aus den Dienstleistungsverträgen mit den GbRs erfasst werden müssen, da die Dienstleistungen bereits am 30. März 2008 vollständig erbracht worden seien. Tatsächlich seien die Einnahmen hieraus erst im nächsten englischen Steuerjahr nach Rechnungsstellung und Honorareingang erfasst worden. Ferner hätten die Goldbestände auf den 5. April 2008 durch physische Bestandsaufnahme erfasst werden müssen und auf Abschreibungspotenzial überprüft werden müssen. Eine Inventur habe nicht stattgefunden.

## **28**

Durch die Beauftragung der Kanzlei ... sei das Wahlrecht zugunsten der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 EStG nicht ausgeübt worden. Auch sei die zeitliche Reihenfolge der Geschehnisse für die Wahlrechtsausübung maßgeblich. Mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung durch RB im Dezember 2008 sei das Wahlrecht ausgeübt worden. RB sei Geschäftsführer der Partnership gewesen, sodass die Steuererklärung der Partnership zuzurechnen gewesen sei.

## **29**

Physisch sei das Gold im Auftrag der Partnership im Edelmetalldepot der Depotbank für die Geschäftsbank verwahrt worden. Die Partnership habe als Inhaberin des Edelmetalldepots jederzeit die Auslieferung des ihr gehörenden Edelmetalls verlangen können. Das Gold habe im Eigentum der Partnership gestanden. Gegenstand des Kaufvertrags sei die Anschaffung von Goldbarren gewesen. Die Drittverwahrung habe ihren Eigentumserwerb an den Goldbarren nicht gehindert. Die Goldbarren seien aufgrund eines Sammeldepotvertrags in einem Edelmetalldepot physisch verwahrt worden.

## **30**

Die Kläger beantragen,

unter Aufhebung des negativen Feststellungsbescheids vom 14. Dezember 2010 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2012 das Finanzamt zu verpflichten, negative und nach dem DBA Großbritannien unter Progressionsvorbehalt freizustellende Einkünfte in Höhe von 4.003.671 € festzustellen und diese auf die Gesellschafter gemäß den vereinbarten Beteiligungsquoten zu verteilen;

hilfsweise, für den Fall dass das Gericht die Einkünfte von ./ 4.003.671 € nicht als nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie Einkünfte qualifizieren sollte, den Beklagten unter Aufhebung seines negativen Feststellungsbescheids vom 14. Dezember 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2012 zu verpflichten, für die ehemalige Klägerin im Inland steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte von ./ 4.003.671 € festzustellen;

hilfsweise die Revision zuzulassen.

### **31**

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

### **32**

Das Finanzamt macht geltend, im Streitjahr habe in Großbritannien keine DBA-Betriebsstätte bestanden. Deshalb sei das Besteuerungsrecht bei Deutschland als Ansässigkeitsstaat verblieben. Das DBA-Großbritannien gewähre dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens ein ausschließliches Besteuerungsrecht. Insoweit setze es keine Betriebsstätte voraus. Unternehmensgewinne könnten auch im Quellenstaat besteuert werden, wenn das Unternehmen dort eine Betriebsstätte unterhalte und das Ergebnis dieser Betriebsstätte zuzuordnen sei. Diese Grundsätze seien auch auf Mitunternehmenschaften anzuwenden. Schwerpunkt des Goldhandels sei die Marktbeobachtung. Der Akt des An-/Verkaufs erscheine in diesem Zusammenhang als nachrangig. Er stelle eine Hilfstätigkeit dar, da er sich schlussendlich auf einen Anruf oder ein Fax an die beauftragte Bank erstrecke. Vorliegend seien sämtliche geschäftliche Aktivitäten der Partnership vom Geschäftsführer RB ausgegangen. Dieser habe ständig den Goldmarkt beobachten müssen. Es sei kein Personal angestellt gewesen, auch seien keine Fachleute bzw. Berater zu Rate gezogen worden. Die unternehmerische Tätigkeit der Partnership habe nicht auf die Anwesenheitstage des Geschäftsführers in England reduziert werden können. Lediglich der Akt des An -und Verkaufs von Gold oder administrative Aufgaben im angemieteten Büro könnten keine DBA-Betriebsstätte begründen. RB habe sich durchschnittlich nur an 2 Tagen der Woche im angemieteten Büro aufgehalten.

### **33**

Die Partnership sei erst zum 11. Dezember 2007 gegründet worden und das Büro in Cambridge mit 12 m<sup>2</sup> sei erst ab 17. Dezember 2007 angemietet worden. Im Büro seien neben Telefon und Fax offensichtlich keine weitere technische Ausstattung vorhanden gewesen. Es seien keine Aufwendungen für einen PC ersichtlich, ebenso wenig die Anschaffung spezieller Software bzw. spezieller Internetzugänge zur Informationsbeschaffung. Als E-Mail-Adresse sei offensichtlich weiterhin die private von RB verwendet worden.

### **34**

Selbst wenn von einer DBA-Betriebsstätte in Großbritannien auszugehen sei, wären dieser keine Einkünfte aus dem Goldhandel zuzurechnen, da keine wertschöpfenden unternehmerischen Handlungen dort im Streitjahr stattgefunden hätten.

### **35**

Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG scheidet aus, da unabhängig von einer Rechtspflicht von der Partnership Bücher geführt worden seien. Der in der britischen Steuererklärung erklärte Gewinn entstamme einer Bilanz (balance sheet) nebst Gewinn- und Verlustrechnung (trading and profit & loss account). Die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich könne auch daraus geschlossen werden, dass Goldbestände aktiviert und eine Rückstellung (accruals) gebildet worden seien. Den Inlandsbeteiligten stehe aufgrund der Einheitlichkeit der Gewinnermittlung kein Wahlrecht zu. Das Wahlrecht zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung scheidet auch dann aus, wenn freiwillig ein Vermögensvergleich erstellt worden sei. Die zeitliche Abfolge der Erstellung von Gewinnermittlungen im In- und Ausland sei unbeachtlich.

### **36**

Eine Gewinnermittlung durch Überschussrechnung würde selbst dann ausscheiden, wenn keine Bilanz vorliegen würde. Der Gewinn müsse nach den Rechnungslegungsgrundsätzen des UK-GAAP ermittelt werden. Hieraus ergebe sich eine grundsätzliche Verpflichtung zur Abschlusserstellung für Besteuerungszwecke in Großbritannien. Ein Gewinn könne denklogisch nur dann nach UK-GAAP ermittelt werden, wenn ein Rechnungswesen vorhanden ist und Abschlüsse die Periodenabgrenzung vollziehen. Eine Wahlmöglichkeit zugunsten einer Gewinnermittlung auf „cash basis“ sei im britischen Steuerrecht erst im Jahr 2013 geschaffen worden.

### **37**

Vorliegend seien freiwillig Bücher geführt und Abschlüsse erstellt worden. Die Klägerseite beurteile dem vorliegenden Sachverhalt hinsichtlich einer Wahlrechtsausübung zur Überschussrechnung ausschließlich nach deutschem Recht. Für die Wahl der Gewinnermittlungsart sei vorrangig auf das ausländische Recht abzustellen. Im Streitfall komme eine Wahlrechtsausübung zur Überschussrechnung nicht in Betracht. Die britische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sei nach den vorgelegten Vertragsunterlagen beauftragt worden, eine Buchführung mit Bilanzerstellung zu fertigen. Dies sei tatsächlich auch umgesetzt worden. So seien Buchungskonten sowie eine Bilanz (balance sheet) erstellt worden. Im Rahmen der Bilanzerstellung seien unter anderem der Warenbestand aktiviert und Rückstellungen berücksichtigt worden. Die tatsächliche Handhabung belege vorliegend die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Ein Irrtum über die steuerlichen Folgen der Wahl sei unerheblich. Die Erstellung einer Bilanz sei ohne Zugreifen auf ein entsprechendes Rechnungswesen nicht denkbar, weshalb vorliegend vom Führen von Büchern ausgegangen werde. Aus den eingereichten Buchungskonten seien Eröffnungsbilanzwerte mit 0 € angegeben. Insoweit könne davon ausgegangen werden, dass die Buchführung auch eine Eröffnungsbilanz umfasse, die nicht ausgedruckt wurde zwar sei. Die britische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sei zwar nicht mit der Erstellung einer Eröffnungsbilanz beauftragt worden. Der Streitfall lege jedoch den Schluss nahe, dass nach britischem Recht in derartigen Fällen keine Eröffnungsbilanz erforderlich sei.

### **38**

Eine zeitlich vorrangig erstellten Überschussrechnung könne keinerlei Bedeutung beigemessen werden, wenn im Ausland Bücher geführt und Abschlüsse erstellt worden seien. § 4 Abs. 3 EStG lässt den Zeitpunkt grundsätzlich unberücksichtigt. Die Wahlrechtsausübung müsse durch die ausländische Personengesellschaft erfolgen und können nicht von den einzelnen Mitunternehmern vorgenommen werden.

### **39**

Gegen eine Abänderung der im Gesellschaftsvertrag bestimmten Gewinnermittlungsart durch konkludentes Verhalten der Gesellschafter spreche, dass sich der Bilanzgewinn im partnership tax return wiederfinde. Im Übrigen hätte für Nachweiszwecke Abweichungen vom Gesellschaftsvertrag dokumentiert werden müssen, um steuerlich anerkannt werden zu können.

...

## **II.**

### **40**

Durch die Vollbeendigung der Partnership (ursprüngliche Klägerin) ist ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel eingetreten. Die bisherigen Beigeladenen erlangten dadurch die Beteiligtenstellung als Kläger. Eine Verfahrensunterbrechung ist nicht eingetreten.

### **41**

1. Nach Erlöschen (Vollbeendigung) der ursprünglichen Klägerin (Reiner Becker Asset Management Partnership) im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens im 2. Rechtsgang sind Beteiligtenstellung und Prozessführungsbefugnis uneingeschränkt auf die durch den angefochtenen Feststellungsbescheid beschwerten (potentiellen) Feststellungsbeteiligten (bisher: Beigeladenen zu 1. bis 3) übergegangen (prozessuale Rechtsnachfolge: BFH-Urteil vom 13. Oktober 2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81; Beschluss vom 16. Januar 1996 - VIII B 128/95, BFHE 179, 239, BStBl II 1996, 426). Dabei erstreckte sich die prozessuale Rechtsnachfolge auf alle Beigeladenen, da diese nicht vor Klageerhebung durch die Partnership aus der Gesellschaft ausgeschieden waren (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 - IV R 25/10, BFH/NV 2014, 170).

### **42**

2. Der Eintritt der ehemaligen Gesellschafter ist verfahrensrechtlich wie ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge i.S. von § 155 Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 239 Zivilprozessordnung (ZPO) zu beurteilen (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81).

#### **43**

Da vorliegend die ursprünglich gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO als Prozessstandschafterin klagebefugte Partnership durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten war, greift § 246 ZPO. Danach tritt in den Fällen des § 239 ZPO keine Unterbrechung des Verfahrens ein, wenn - wie vorliegend - ein postulationsfähiger Prozessbevollmächtigter bestellt war und dieser und der Prozessgegner (Finanzamt) keinen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens gemäß § 246 Abs. 1 ZPO stellen.

#### **44**

Nach § 155 FGO i.V.m. § 86 ZPO wird auch eine wirksam erteilte Vollmacht durch den Wegfall des Vollmachtgebers nicht aufgehoben. Die Vollmacht behält im Verhältnis zu den Rechtsnachfolgern, die anstelle des Vollmachtgebers Kläger geworden sind, ihre Wirkung (BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, BFH/NV 2014, 170). § 86 ZPO gilt entsprechend bei einem Wegfall der gesetzlichen Prozessstandschaft (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81).

### **Entscheidungsgründe**

III.

#### **45**

Die Klage ist teilweise begründet.

#### **46**

Das Finanzamt hat es zu Unrecht abgelehnt, negative Progressionseinkünfte aus Großbritannien für das Streitjahr 2007 nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Abgabenordnung (AO) gesondert festzustellen. Die Einkünfte aus der Unternehmenstätigkeit der Partnership sind als gewerbliche zu qualifizieren (§ 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz - EStG), die nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26. November 1964 (BGBl II 1966, 358, BStBl I 1966, 729) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23. März 1970 (BGBl II 1971, 45, BStBl I 1971, 139 - DBA-Großbritannien 1964/1970) ausschließlich in Großbritannien besteuert werden und im Inland lediglich dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) unterfallen. Diese Progressionseinkünfte sind für das Streitjahr durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln und mit - 4.033 € anzusetzen.

#### **47**

1. Die Betätigung der Partnership stellte einen Gewerbebetrieb dar (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG). Die den Klägern zuzurechnenden Einkünfte sind daher als gewerblich und damit als Unternehmensgewinne i.S.d. Art. III DBA-Großbritannien 1964/1970 zu qualifizieren. Hierüber besteht mittlerweile zwischen den Beteiligten Einigkeit (Schriftsatz des Finanzamts vom 19. Februar 2018). Unter Berücksichtigung der Umstände des Streitfalls und der in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456) aufgestellten Kriterien, die indiziell für eine gewerbliche Tätigkeit sprechen, bestehen für das Gericht keine rechtlichen Zweifel an dieser Qualifizierung der Tätigkeit der Partnership. So sprechen im Streitfall die Anzahl der Goldgeschäfte und die zeitlichen Abstände zwischen Anschaffung und Veräußerung des gehandelten Goldes für eine Gewerblichkeit des Goldhandels. So wurde kurzfristig in erheblichen Umfang Gold umgeschlagen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Aufstellung in der Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2012 sowie die Aufstellung im klägerischen Schriftsatz vom 22. Mai 2018 verwiesen. Gleichzeitig wurden erhebliche Fremdmittel zur Finanzierung eingesetzt. Ob die Partnership bereits im Streitjahr 2007 Goldkäufe auf fremde Rechnung für die GbRs vermittelte und damit auch als gewerblicher Dienstleister auftrat, kann in diesem Zusammenhang offenbleiben, da der Umfang des Eigengoldhandels der Partnership die Gewerblichkeit bereits indiziert.

#### **48**

2. Die Rechtsform der Partnership ist ihrer Struktur nach mit einer Personengesellschaft deutschen Rechts vergleichbar. Sie wird in Großbritannien als steuerlich transparent behandelt (vgl. BFH-Urteil vom 19.01.2017 IV R 50/13, BFH/NV 2017, 751). Infolge der hieraus folgenden Besteuerung der Einkünfte auf

Ebene der Kläger als Gesellschafter wird die Partnership nicht vom Anwendungsbereich des DBA-Großbritannien erfasst (vgl. Art. II Abs. 1 Buchst. f, g DBA-Großbritannien 1964/1970). Für Zwecke der Abkommensanwendung liegt ein deutsches Unternehmen vor, da alle Gesellschafter in Deutschland ansässig waren (vgl. Art. II Abs. 1 Buchst. j, h DBA-Großbritannien 1964/1970). Die gewerblichen Einkünfte der Partnership sind jedoch nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens vollumfänglich einer in Großbritannien belegenen Betriebsstätte zuzuordnen. Damit sind die streitgegenständlichen Einkünfte ausschließlich in Großbritannien steuerpflichtig; in Deutschland sind sie von der Besteuerung freigestellt und unterliegen dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG; vgl. Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a DBA-Großbritannien 1964/1970).

#### **49**

2.1. Das von der Partnership im Dezember angemietete Büro in Cambridge, Großbritannien, stellte eine Betriebsstätte i.S.d. § Art. II Abs. 1 Buchst. I (i) DBA-Großbritannien 1964/1970 dar.

#### **50**

2.1.1. Gemäß Art. II Abs. 1 Buchst. I (i) DBA-Großbritannien 1964/1970 ist für Zwecke der Anwendung des DBA-Großbritannien 1964/1970 unter Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung zu verstehen, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Beispielhaft zählt Art. II Abs. 1 Buchst. I (ii) DBA-Großbritannien 1964/1970 als Betriebsstätten u.a. den Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung oder eine Geschäftsstelle auf. Daneben verneint das DBA-Großbritannien 1964/1970 aber in bestimmten Konstellationen die Begründung einer Betriebsstätte (vgl. Art. II Abs. 1 Buchst. I (iii) DBA-Großbritannien 1964/1970). So kann z.B. das Unterhalten einer festen Geschäftseinrichtung ausschließlich zur Werbung, zur Erteilung von Auskünften, zur wissenschaftlichen Forschung oder zur Ausübung ähnlicher Tätigkeiten, die für das Unternehmen vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, nicht als Betriebsstätte gelten (vgl. Art. II Abs. 1 Buchst. I (iii) ee) DBA-Großbritannien 1964/1970).

#### **51**

2.1.2. Der Betriebsstättenbegriff des DBA-Großbritannien knüpft vor allem an die feste Geschäftseinrichtung an und ist insoweit mit dem entsprechenden Begriff des § 12 Satz 1 AO identisch (vgl. BFH-Urteile vom 03. Februar 1993 - I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; vom 30. Oktober 1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12).

#### **52**

Als Geschäftseinrichtung i.S.d. § 12 AO wird jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände behandelt, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein. Insbesondere Gebäude als auch einzelne Räume innerhalb eines Gebäudes können Geschäftseinrichtungen sein, wenn sie nur geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein (vgl. BFH-Urteil vom 03. Februar 1993 - I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462).

#### **53**

Die als Betriebsstätte zuzurechnende Geschäftseinrichtung muss von einer gewissen Dauer sein. Dieses Erfordernis ergibt sich aus der Tatsache, dass die Betriebsstätte der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen und die Tätigkeit eine nachhaltige sein muss. Außerdem muss der Steuerpflichtige über die Geschäftseinrichtung eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht haben (vgl. BFH-Urteil vom 03. Februar 1993 - I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462). Dabei ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer die fremden Räume gemietet oder gepachtet hat, vielmehr kann die Verfügungsmacht auch auf einer unentgeltlichen Überlassung beruhen (BFH-Urteil vom 17. März 1982 - I R 189/79, BFHE 136, 120, BStBl II 1982, 624).

#### **54**

Sofern Personal zur Durchführung der Tätigkeit erforderlich ist, kann eine Betriebsstätte dort angenommen werden, wo diese Personen regelmäßig tätig werden (Fresch/Strunk in: Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Aufl. 2004, 57. Lieferung, Artikel 5 OECD-Musterabkommen, Rn. 48). Für die Bejahung der Betriebsstätteneigenschaft genügt es, dass die zu verrichtenden Tätigkeiten der Ausübung eines stehenden Gewerbes dienen; dies kann - vorbehaltlich Art. II Abs. 1 Buchst. I (iii) DBA-Großbritannien 1964/1970 - auch dann der Fall sein, wenn in der Betriebsstätte nur nebensächliche, unwesentliche oder Hilfstätigkeiten entfaltet werden (BFH-Urteil vom 08. Dezember 1971 - I R 3/69, BFHE 104, 174, BStBl II 1972, 289).

## 55

2.1.3. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze und dem Gesamtergebnis des Verfahrens verfügte die Partnership in Cambridge jedenfalls mit Beginn des Mietzeitraums (lt. Mietvertrag: 17. Dezember 2007) und Bezug des Büros im Dezember 2007 über eine feste Geschäftseinrichtung i.S.d. Art. II Abs. 1 Buchst. I (i) DBA-Großbritannien 1964/1970. Aufgrund des Mietvertrags besaß die Partnership eine rechtlich gesicherte Verfügungsmacht über diese Räumlichkeit (vgl. BFH-Urteile vom 11.10.1989 I R 77/88, BFHE 158, 499, BStBl II 1990, 166; vom 16.05.1990 I R 113/87, BFHE 161, 358, BStBl II 1990, 983).

## 56

Das Büro war räumlich abgeschlossen und war auch büromäßig ausgestattet. Es verfügte über Telefon und Computer mit einem Internetanschluss. Der Büroraum wurde auch regelmäßig vom geschäftsführenden Gesellschafter RB zu betrieblichen Zwecken aufgesucht, so dass er dem Unternehmen der Partnership diene. Insbesondere erfolgten von dort auch die streitgegenständlichen Goldkäufe und -verkäufe. ... Zwar war der ursprüngliche Mietvertrag nur bis 31. März 2008 befristet. Jedoch wurde dieser in der Folgezeit mindestens bis März 2009 verlängert (...). Konkrete Anhaltspunkte, dass die Anmietung eines Büroraums in Großbritannien von Anfang nur kurzfristig sein sollte und eine hinreichende Verstärkung der Geschäftseinrichtung nicht geplant war, liegen nicht vor.

## 57

Die Einwendungen des Finanzamts gegen die Existenz einer Betriebsstätte in Großbritannien greifen nicht durch. Soweit der geschäftsführende Gesellschafter eine private E-Mail-Adresse zur geschäftlichen Kommunikation genutzt haben sollte, ist dies unerheblich. Unter Berücksichtigung der Stellungnahme der Klägerseite ist auch davon auszugehen, dass mit Hilfe eines Internetsticks, ein Zugang zum Internet möglich war.

## 58

2.1.4. Art. II Abs. 1 Buchst. I (iii) DBA-Großbritannien 1964/1970, wonach bestimmte feste Geschäftseinrichtungen abkommensrechtlich keine Betriebsstätten darstellen, greift nicht. Insbesondere wurden nach Auffassung des Gerichts im streitgegenständlichen Büro nicht nur Tätigkeiten für die Partnership ausgeübt, die nur vorbereitender Art waren oder Hilfstätigkeiten darstellten (Art. II Abs. 1 Buchst. I (iii) ee) DBA-Großbritannien 1964/1970). So sind die telefonischen Aufträge des geschäftsführenden Gesellschafters RB zum Erwerb von Gold nicht nur als Hilfstätigkeit zu qualifizieren. Denn letztendlich führten erst die Kontaktaufnahme und Beauftragung der Händler zum Goldkauf dazu, dass der Goldkauf umgesetzt wurde. Die einzelne Order ist damit essentiell für den gewerblichen Goldhandel. Außerdem war RB, der vor Ort die Goldgeschäfte ausführte, nicht lediglich Vollzugsorgan der Entscheidungen der Gesellschafter der Partnership, sondern als geschäftsführender Gesellschafter mit dem laufenden Tagesgeschäft befasst.

## 59

2.2. Die gewerblichen Einkünfte aus der Tätigkeit der Partnership sind vollumfänglich der einzigen Betriebsstätte in Großbritannien zuzuordnen. Großbritannien besitzt somit als Quellensteuerstaat ein Besteuerungsrecht für die gesamten Einkünfte (Art III Abs. 2 DBA-Großbritannien 1964/1970). In Deutschland sind die streitgegenständlichen Einkünfte von der Besteuerung freigestellt und unterliegen dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG; vgl. Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a DBA-Großbritannien 1964/1970).

## 60

2.2.1. Gemäß Art III Abs. 2 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 wird der Anteil an den gewerblichen Gewinnen eines Unternehmens, der auf einen in einem der Gebiete ansässigen Mitunternehmer entfällt, nur in diesem Gebiete besteuert, es sei denn, dass das Unternehmen in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so können die anteiligen Gewinne dieses Mitunternehmers in dem anderen Gebiete besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie seinen Anteil an den Gewinnen darstellen, die der Betriebsstätte zugerechnet werden können (Art III Abs. 2 Satz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970).

## 61

2.2.2. Nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens verfügte die Partnership lediglich in Cambridge (Großbritannien) über eine Betriebsstätte. Eine weitere (inländische) Betriebsstätte der Partnership i.S.d. Art.

II Abs. 1 Buchst. I DBA-Großbritannien 1964/1970 kann - jedenfalls für das Streitjahr - nicht festgestellt werden.

## 62

Nach den vorgelegten Unterlagen hielt sich der geschäftsführende Gesellschafter RB im Zusammenhang mit der Gründung und Geschäftstätigkeit der Partnership sowohl im Streitjahr als auch im Folgejahr wiederholt und regelmäßig im Büro in Cambridge auf. Dass daneben von einem weiteren festen Ort im Inland aus Tätigkeiten für das Unternehmen der Partnership ausgeübt wurden, die auch im Inland eine weitere Betriebsstätte der Partnership begründeten, ist für das Streitjahr 2007 nicht erkennbar. Allein aus dem Umstand, dass die Gesellschafter der Partnership ihren Wohnsitz im Inland hatten, kann dies nicht geschlossen werden.

## 63

Für die Annahme einer weiteren Betriebsstätte im Inland wäre erforderlich, dass konkrete Anhaltspunkte vorliegen, dass Tätigkeiten für die Partnership im Inland von einer weiteren festen Geschäftseinrichtung aus erfolgten. Solche liegen jedoch nicht vor und wurden vom Finanzamt auch nicht dargelegt. Der Umstand, dass sich RB nicht an allen Werktagen im Büro in Cambridge aufhielt, spricht nicht für eine zwangsläufige Betriebsstätte im Inland. Denn im Hinblick auf die Geschäftstätigkeit der Partnership (Goldhandel) war eine tägliche Geschäftstätigkeit nicht erforderlich.

## 64

Auch der Umstand, dass RB im Inland für weitere Gesellschaften als Geschäftsführer fungierte und in diesem Zusammenhang im Inland über eine Betriebsstätte verfügte, kann nicht allein - ohne konkrete Anhaltspunkte für inländische Aktivitäten durch RB für die Partnership - zu einer weiteren inländischen Betriebsstätte der Partnership führen. Eine Betriebsstätte im Inland kann nach den Umständen des Streitfalls nicht vermutet werden.

## 65

2.2.3. Auch von einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Inland kann nach den Umständen des Streitfalls nicht ausgegangen werden.

## 66

Die Geschäftsleitung ist zwar notwendiger Teil jeder gewerblichen Aktivität. Jedes gewerbliche Unternehmen hat somit - zumindest - eine, am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte, welcher im Zweifel und bei Fehlen einer anderweitigen zusätzlichen Betriebsstätte der gesamte Unternehmensgewinn zuzurechnen ist. Ist keine andere feste Geschäftseinrichtung vorhanden, so ist regelmäßig die Wohnung des Geschäftsleiters als Geschäftsleitungsbetriebsstätte anzusehen, wenn dort die geschäftliche Planung vorgenommen wird (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.2017 I R 98/15, BFHE 260, 169, BFH/NV 2018, 497). Dabei setzt die Geschäftsleitungsbetriebsstätte keine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage voraus (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.1993 I R 15/93, BFHE 172, 301, BStBl II 1994, 148).

## 67

Es entsteht aber nicht ohne weiteres an jedem Ort, an dem wichtige Geschäftsleitungsentscheidungen getroffen werden, eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Hierfür ist vielmehr eine Einrichtung erforderlich, an der sich der Geschäftsführer mit einer gewissen Regelmäßigkeit aufhält und der Maßnahmen der Geschäftsführung zuzuordnen sind, weil sie entweder dort getroffen werden oder weil der Geschäftsführer mit einer gewissen Regelmäßigkeit von dort aus agiert (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1997 I R 76/95, BFH/NV 1998, 434).

## 68

Im Streitfall verfügte die Partnership in Cambridge über eine Betriebsstätte, so dass die Annahme einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte in den Wohnräumen des geschäftsführenden Gesellschafter RB im Inland nicht zwingend geboten ist. Für eine (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte im Inland reicht es nicht aus, dass an unterschiedlichen Orten im Inland (Geschäftsleitungs-)Tätigkeiten für die Partnership ausgeübt wurden (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1997 - I R 76/95, BFH/NV 1998, 434; FG München, Urteil vom 02. Oktober 2019 - 7 K 982/17, juris). Soweit also auch vom Inland aus die Entwicklung des Goldpreises beobachtet worden sein sollte, kann allein dadurch keine Betriebsstätte begründet werden. Denn insoweit wäre erforderlich, dass dies regelmäßig von einer festen Einrichtung im Inland aus erfolgte. Dies kann aber aus der Art der

Tätigkeit nicht geschlossen werden, da die Informationsbeschaffung zur Entwicklung des Goldpreises auch mobil möglich ist.

## 69

2.2.4. Die gewerblichen Einkünfte aus der Tätigkeit der Partnership sind in vollem Umfang der Betriebsstätte in Großbritannien zuzurechnen. Dabei kann offenbleiben, ob ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats Deutschland zwingend voraussetzt, dass im Inland eine Betriebsstätte (z.B. wegen Geschäftsleitung) besteht oder ob nach der Systematik des Artikel III DBA-Großbritannien 1964/1970 automatisch ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates greift, sofern die gewerblichen Einkünfte nicht durch die im Quellenstaat gelegene Betriebsstätte erzielt werden. Denn Art. III DBA-Großbritannien knüpft für ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates nicht an das Vorliegen einer Betriebsstätte, sondern allein an die Ansässigkeit an. Das Besteuerungsrecht Deutschlands könnte demzufolge - bei wörtlichem Verständnis der Regelung - auch dann greifen, wenn ein im Inland ansässiger Unternehmer (zur Ansässigkeit vgl. Definition in Art. II Abs. 1 Buchst. h DBA-Großbritannien 1964/1970) seine gewerbliche Tätigkeit „aus dem Koffer“ von ständig wechselnden Standorten aus betreibt, die keine Betriebsstätte begründen können.

## 70

Ein Besteuerungsrecht Deutschlands als Ansässigkeitsstaat würde aber in diesem Fall aus Sicht des Gerichts voraussetzen, dass Teile der Einkünfte der Partnership im Streitjahr 2007 nicht der Betriebsstätte in Großbritannien zuzurechnen wären. Hierfür wäre aber erforderlich, dass substantielle Aktivitäten der Partnership im Inland erfolgten. Hierfür gibt es jedoch keine konkreten Anhaltspunkte.

## 71

3. Das für die streitgegenständlichen Progressionseinkünfte durchzuführende Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist nicht gemäß § 180 Abs. 3 AO entbehrlich. Zum einen ist nicht nur einer, sondern die beigeladenen Gesellschafter RB und AB im Streitjahr im Inland unbeschränkt steuerpflichtig (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO). Zum anderen liegt kein Fall von geringer Bedeutung vor (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO), da die Art der Einkünfteermittlung (Bilanzierung, Überschussrechnung) und damit auch die Höhe der gesondert festzustellenden Beträge streitig sind.

## 72

4. Das Betriebsergebnis der Partnership kann für Zwecke des nationalen Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) für das Streitjahr nicht gemäß § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG durch Überschussrechnung ermittelt werden. Dabei kann im Streitfall offenbleiben, ob die Partnership im Streitjahr buchführungs- und bilanzierungspflichtig war (verneinend FG München, Urteil vom 02. Oktober 2019 - 7 K 982/17, juris). Jedenfalls ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens nach Auffassung des Senats davon auszugehen, dass freiwillig Bücher geführt und nach ausländischen Recht Abschlüsse gemacht wurden, so dass die Gewinnermittlung für Zwecke des Progressionsvorbehalts gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich zu erfolgen hat.

## 73

4.1. Die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte sind nach den Vorschriften des deutschen Rechts zu ermitteln (vgl. BFH-Urteile vom 22. Mai 1991 - I R 32/90, BFHE 165, 197, BStBl II 1992, 94; vom 20. September 2006 - I R 59/05, BFHE 215, 130, BStBl II 2007, 756). Grundlage der Einkünfteermittlung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG der unternehmerische Gewinn. Erfasst wird jedoch auch ein Verlust, sofern die Betriebsausgaben die Betriebseinnahmen übersteigen.

## 74

Gewinn ist gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch (freiwillig) keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG).

## 75

Aus Wortlaut und Systematik der gesetzlichen Regelungen in § 4 Abs. 1 und 3 EStG folgt, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG die Regel ist. Steuerpflichtige können die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht frei wählen. Vielmehr ist die Überschussrechnung nur unter den im Gesetz im Einzelnen bestimmten Voraussetzungen zulässig (BFH-Urteil vom 21. Juli 2009 - X R 28/06, BFH/NV 2009, 1979). Auch wenn Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) und Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) nicht in einem Über- und Unterordnungsverhältnis zueinander stehen und beide Gewinnermittlungsmethoden trotz ihrer Unterschiedlichkeit grundsätzlich gleichwertig sind (BFH-Urteil vom 21. Juli 2009 - X R 28/06, BFH/NV 2009, 1979), kann die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nur dann erfolgen, wenn diese Gewinnermittlungsmethode zulässig ist und bewusst gewählt wird (vgl. Korn u.a. in: Korn, Einkommensteuergesetz, 1. Aufl. 2000, 123. Lieferung, § 4, Rn. 493).

## **76**

Demzufolge kommt die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auch zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige keine (wirksame) Wahl für die eine oder andere Gewinnermittlungsart getroffen hat (BFH-Urteil vom 21. Juli 2009 - X R 28/06, BFH/NV 2009, 1979).

## **77**

4.2. Im Streitfall ist - auch bei fehlender Buchführungs- und Bilanzierungspflicht der Klägerin - im Streitjahr eine Ermittlung der gewerblichen Progressionseinkünfte durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht möglich. Entgegen den Ausführungen der Klägerin dokumentieren die vorliegenden Unterlagen nach Auffassung des Gerichts, dass Bücher geführt und - nach britischem Recht - Abschlüsse erstellt wurden und damit ein potentiell zunächst bestehendes Wahlrecht zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für das Streitjahr jedenfalls nun nicht mehr besteht.

## **78**

4.2.1. Das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG steht nicht buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen prinzipiell unbefristet zu. Formal wird es allein durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung bzw. Feststellung begrenzt (BFH-Urteile vom 19. Oktober 2005 XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509; vom 21. Juli 2009 X R 46/08, BFH/NV 2010, 186).

## **79**

Das bedeutet nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 02. Juni 2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154) allerdings nicht, dass dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG solange offen steht, wie sich das Ergebnis der Gewinnermittlungsart steuerlich auswirken kann. Ist das Wahlrecht bereits wirksam ausgeübt worden, so ist diese Wahl der Gewinnermittlungsart nachträglich nicht mehr abzuändern. Eine nachträglich erstellte Buchführung oder Bilanz vermag eine zunächst getroffene Wahl der Überschussrechnung regelmäßig nicht mehr zu ändern. Insoweit scheidet regelmäßig auch die Möglichkeit des „Widerrufs“ einer wirksam getroffenen Wahlentscheidung aus.

## **80**

Nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes kann ein Wechsel der Gewinnermittlungsart erfolgen. Legt der Steuerpflichtige die Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für einen Wechsel der Gewinnermittlungsart dar, so kann sich nach Auffassung des BFH ergeben, dass sogar ein mehrfacher Wechsel der Gewinnermittlungsart auf den gleichen Zeitpunkt zuzulassen ist (so BFH-Urteil vom 02. Juni 2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154).

## **81**

4.2.2. Nach der Systematik der Regelungen in § 4 Abs. 1 und 3 EStG bezieht sich das Wahlrecht lediglich auf die Gewinnermittlung durch Überschussrechnung. Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich greift kraft Gesetz automatisch, wenn ein bestehendes Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG nicht ausgeübt wird bzw. ein Wahlrecht nach dieser Vorschrift nicht (mehr) besteht. Demzufolge hat ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger (verpflichtend) einen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich zu ermitteln, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (BFH-Urteile vom 02. Juni 2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154; 05. November 2015 - III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468). Denn dadurch sind die Tatbestandsvoraussetzungen für ein bestehendes Wahlrecht zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht mehr erfüllt, da (freiwillig) Bücher geführt und Abschlüsse erstellt wurden.

**82**

4.2.3. Ein Steuerpflichtiger übt sein Wahlrecht i.S. einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG regelmäßig in der Weise aus, dass er nur die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aufzeichnet. An die Dokumentation der Wahl zugunsten der Überschussrechnung sind keine hohen Anforderungen zu stellen (BFH-Urteile vom 02. Juni 2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154; 05. November 2015 - III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468).

**83**

Maßgeblich für die Ausübung des Wahlrechts der Gewinnermittlungsart ist auch die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung. Daher entfällt die Wahl der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung erst mit der Erstellung eines Abschlusses und nicht bereits mit der Einrichtung einer Buchführung oder der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (BFH-Urteil vom 02. Juni 2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154). Allein das Anlegen von Aufzeichnungen, die sowohl die Erstellung einer Überschussrechnung als auch eines Jahresabschlusses ermöglichen, schließt daher die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht aus, solange nicht auch Jahresabschlüsse aufgestellt und der Ermittlung der deklarierten Einkünfte zu Grunde gelegt werden (ebenso Korn u.a in: Korn, Einkommensteuergesetz, 1. Aufl. 2000, 123. Lieferung, § 4, Rn. 484).

**84**

4.2.4. Nach Auffassung des Gerichts wurden im Streitfall Bücher geführt und - nach ausländischem Recht - Abschlüsse erstellt, die der Gewinnermittlung für das Streitjahr zugrunde zu legen sind und eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließen.

**85**

Nach Aktenlage war im Gesellschaftsvertrag (Nr. 5.1 des Partnership Agreements vom 11. Dezember 2007) vereinbart, dass für jeden Rechnungslegungszeitraum (accounting period) eine Gewinn-und-Verlust-Rechnung (GuV-Rechnung; profit and loss account) und eine Bilanz (balance sheet) nach Rechnungslegungsstandards (accounting standards) erstellt werden.

**86**

Tatsächlich wurde für den Zeitraum ab Gründung der Klägerin bis 5. April 2008 eine GuV-Rechnung und eine Bilanz auf den 5. April 2008 durch eine britische Steuerberatungsgesellschaft (... , London) erstellt. Auch für den Folgezeitraum 6. April 2008 bis 5. April 2009 und auf den 5. April 2009 wurde eine GuV-Rechnung bzw. eine Bilanz angefertigt.

**87**

Nach den Ausführungen in den erstellten Abschlüssen (accounts) für 2007/2008 bzw. 2008/2009 wurden bei der Erstellung die Leitlinien des Institute of Chartered Accountants in England & Wales befolgt (accounts' report). Nach dem vorgelegten Schreiben der Steuerberatungsgesellschaft ... vom 25. Juni 2008 (engagement pack) erfolgte die Erstellung des Abschlusses 2007/2008 im Auftrag der Klägerin. Die Steuerberatungsgesellschaft ... war beauftragt den Abschluss (financial statement) zum 5. April 2008 zu erstellen (vgl. specific service appendix - accounts compilation). Grundlage dafür sollten die Buchführungsunterlagen (accounting records) der Klägerin sowie deren Auskünfte und Erläuterungen sein. Die Abschlüsse sollten lt. Vereinbarung nach den allgemein anerkannten Grundsätzen der Rechnungslegung (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP) erstellt werden. Gleichzeitig wurde der britischen Steuerberatungsgesellschaft ein Auftrag zur Erstellung der britischen Steuererklärung für die Klägerin erteilt (vgl. specific service appendix - partnership tax affairs). ... Nach den Umständen des Streitfalls ist auch davon auszugehen, dass nicht nur eine Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Ausgaben erfolgte, sondern die Geschäftsvorfälle auch buchführungsmäßig auf Konten nach einem festen Kontenrahmen erfasst wurden. Insoweit wird auf Anlage 17 zum Schriftsatz der Klägerseite vom 22. Mai 2018 sowie auf die im Laufe des Feststellungsverfahrens mit Schriftsätzen vom 30. Juni 2009 und 7. Juli 2010 übermittelten Unterlagen verwiesen. Die handschriftlichen Aufzeichnungen des geschäftsführenden Gesellschafters über die An- und Verkäufe des Goldes (...) wurden neben weiteren Geschäftsvorfällen von den inländischen steuerlichen Vertretern kontenmäßig erfasst und an die britische Steuerberatungsgesellschaft zur Erstellung des Jahresabschlusses nach GAAP-Grundsätzen sowie der Steuererklärung in Großbritannien weitergeleitet.

**88**

Hieraus ergibt sich nach Auffassung des Gerichts, dass tatsächlich dem Gesellschaftsvertrag entsprechend verfahren wurde und auf der Grundlage einer geordneten Buchführung ein Abschluss nach britischem Recht erfolgte. Es ist daher nicht möglich, den Gewinn der Kläger nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 2014 - I R 3/13, BFH/NV 2015, 667).

**89**

4.2.5. Die Einwendungen der Kläger gegen die Annahme einer freiwilligen Buchführung und Bilanzierung greifen nach Auffassung des Gerichts nicht durch.

**90**

4.2.5.1. Der Verlust des Wahlrechts zur Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG konnte auch durch die Erstellung des britischen Jahresabschlusses nach UK-GAAP Grundsätzen auf den 5. April 2008 eintreten. Hiervon geht auch die Rechtsprechung des BFH aus, wonach der im Inland ansässige Gesellschafter einer englischen Partnership, die im Inland über keine Betriebsstätte verfügt, aber freiwillig Bücher führt und Abschlüsse macht, nicht befugt ist, nach Maßgabe von § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG als seinen Gewinn aus der Beteiligung den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen (so BFH-Urteil vom 10. Dezember 2014 - I R 3/13, BFH/NV 2015, 667 unter Verweis auf BFH-Urteil vom 25. Juni 2014 - I R 24/13, BFHE 246, 404, BStBI II 2015, 141).

**91**

Soweit der BFH von der Tatbestandsmäßigkeit auch ausländischer Jahresabschlüsse im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG ausgeht, nimmt er implizit in Kauf, dass diese von den nationalen handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen abweichen können. Jedenfalls ein ausländischer Jahresabschluss, der - wie im Streitfall - nach allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätzen (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP; International Financial Reporting Standards - IFRS) erstellt wurde, steht nach Auffassung des Gerichts der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG entgegen. Denn derartige Abschlüsse bieten eine hinreichende Vergleichbarkeit mit nationalen Rechnungslegungsvorschriften und rechtfertigen es daher, sie als Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung heranzuziehen. Die Berücksichtigung derartiger Abschlüsse entspricht auch dem mit § 140 AO verfolgten Zweck, möglichst viele außersteuerliche Pflichten für das deutsche Steuerrecht nutzbar zu machen und dadurch den Steuergesetzgeber zu entlasten (vgl. BFH-Urteil vom 14. November 2018 - I R 81/16, BFHE 263, 108, BStBI II 2019, 390).

**92**

Unerheblich ist in diesem Zusammenhang nach Auffassung des Gerichts, dass das nach ausländischen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Jahresergebnis regelmäßig für steuerliche Zwecke im Inland anzupassen ist. Denn dies gilt auch für ein nach inländischen handelsrechtlichen Vorschriften ermitteltes Jahresergebnis (vgl. § 60 Abs. 2 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung). Entscheidend für die Ausschlusswirkung einer (handelsrechtlichen) Bilanzierung nach ausländischen Recht für die steuerliche Gewinnermittlung ist aus Sicht des Gerichts insoweit lediglich, dass durch die Erstellung eines ausländischen Jahresabschlusses nach allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätzen festgelegt wird, in welcher Weise das Betriebsergebnis ermittelt werden soll. Diese (handelsrechtliche) Festlegung entfaltet auch Wirkung auf die steuerliche Gewinnermittlung, so dass der unternehmerische Gewinn nicht mehr durch eine Ist-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden kann, sondern durch die für unternehmerische Einkünfte typische Gewinnermittlung mittels Sollrechnung im Wege des Betriebsvermögensvergleich zu erfolgen hat. Daher ist es nach Auffassung des Gerichts auch unerheblich, dass der britische Jahresabschluss nicht auf den 31.12.2007, sondern auf den nach britischem Steuerrecht maßgeblichen Stichtag (5.4.2008) erstellt wurde.

**93**

Vor diesem Hintergrund bestehen - zumindest im Streitfall - auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken an der Anknüpfung an ausländische Jahresabschlüsse für die nationale Gewinnermittlung. Denn zum einen ist das nach ausländischen Rechnungslegungsvorschriften ermittelte Jahresergebnis unter Berücksichtigung nationaler Steuerregelungen anzupassen, wodurch im Verhältnis zu inländischen Unternehmen die Gleichheit der Besteuerung sichergestellt ist. Zum anderen beruht die Anwendung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG auf der freien Willensentscheidung der Gesellschafter der Klägerin, einen Jahresabschluss zu erstellen.

**94**

4.2.5.2. Die Erstellung des britischen Jahresabschlusses auf den 5. April 2008 stellt im Streitfall auch nicht mehr lediglich einen internen Vorgang dar, der unberücksichtigt zu bleiben hat.

**95**

4.2.5.2.1. Maßgeblich für die Ausübung des Wahlrechts der Gewinnermittlungsart ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung (vgl. BFH-Urteil vom 02. Juni 2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154). Allein das Anlegen von Aufzeichnungen, die sowohl die Erstellung einer Überschussrechnung als auch eines Jahresabschlusses ermöglichen, schließt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht aus, solange nicht auch Jahresabschlüsse aufgestellt werden (BFH-Urteil vom 21. Juli 2009 - X R 46/08, BFH/NV 2010, 186).

**96**

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 02. Juni 2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154) hat ein Einzelunternehmer seinen Bestandsvergleich in dem Zeitpunkt erstellt, in dem er ihn fertiggestellt hat und objektiv erkennbar als endgültig ansieht. Demzufolge kann einem nach Ablauf des Veranlagungszeitraums auf der Grundlage der laufenden Buchführung intern bzw. probeweise - u.U. neben einer Überschussrechnung - erstellten Jahresabschluss noch keine Rechtswirksamkeit im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG beigemessen werden (vgl. hierzu u.a. Korn u.a in: Korn, Einkommensteuergesetz, 1. Aufl. 2000, 123. Lieferung, § 4, Rn. 494). Vielmehr müssen in diesem Fall für eine Maßgeblichkeit des Abschlusses für die steuerliche Gewinnermittlung weitere Umstände hinzutreten, die darauf hindeuten, dass der fertiggestellte Jahresabschluss im Rechtsverkehr Gültigkeit beanspruchen soll.

**97**

4.2.5.2.2. Im Streitfall ist dem britischen Jahresabschluss auf den 5. April 2008 nach Auffassung des Gerichts deshalb Rechtswirksamkeit beizumessen, da er auf der Grundlage des Gesellschaftsvertrags erstellt wurde. Insofern wurde der Abschluss nicht lediglich vom Geschäftsführer in dieser Funktion bzw. eigenmächtig ohne Beschlussfassung der Gesellschafter im Vorfeld in Auftrag gegeben. Vielmehr wurde der Abschluss aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung im Einvernehmen der Gesellschafter erstellt. Die Entscheidung der Ermittlung des Betriebsergebnisses durch Bilanzierung erforderte daher keiner Billigung durch die Gesellschafter mehr. Konkrete Anhaltspunkte, dass die Erstellung eines Jahresabschlusses auf den 5. April 2008 von den Gesellschaftern entgegen der vertraglichen Vereinbarung nicht mehr gewünscht war, liegen nicht vor. Soweit die Klägerin sich auf eine konkludente Änderung des Gesellschaftsvertrags beruft, ist eine solche nicht erkennbar. Besondere Nachweise (z.B. Schriftverkehr der Gesellschafter), die hierauf hindeuten könnten, dass entgegen der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung kein Abschluss erstellt werden sollte, wurden nicht vorgelegt.

**98**

Soweit im Abschluss (accounts) 2007/2008 das „Partners` Approval Certificate“ von den Gesellschaftern nicht unterzeichnet wurde, können hieraus nicht die von der Klägerin geltend gemachten Folgerungen gezogen werden, zumal diese Erklärung nach Aktenlage für den Abschluss des Folgezeitraums 2008/2009 unterzeichnet wurde. Hieraus folgert das Gericht vielmehr, dass die Vereinbarung der Erstellung von Jahresabschlüssen von Anfang an gesellschaftsvertraglich unverändert fortbestand und gewünscht war.

**99**

4.2.5.2.3. Für die Rechtserheblichkeit des britischen Abschlusses war nicht erforderlich, dass dieser für Besteuerungszwecke in Großbritannien verwendet wird. Zwar kann als Beweisanzeichen für die Endgültigkeit einer Gewinnermittlung u.a. die Tatsache gewertet werden, dass sie z.B. durch die Übersendung an das Finanzamt in den Rechtsverkehr gelangt (vgl. BFH-Urteile vom 02. Juni 2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154; vom 20. Dezember 2012 III R 33/12, BFHE 240, 107, BStBl II 2013, 1035). Eine solche Offenlegung der Bilanzierung gegenüber der Finanzbehörde ist für die Rechtserheblichkeit eines freiwillig erstellten Abschlusses nicht erforderlich. Denn im Gegensatz zur Wahl der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, die erfordert, dass das Finanzamt neben einer solchen Erklärung eine (zumindest kursorische) Einnahmen-Überschussrechnung erhält (BFH-Urteil vom 20. März 2013 X R 15/11, BFH/NV 2013, 1548), knüpft die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht an eine solche Wahlentscheidung an. Vielmehr tritt die Verpflichtung zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG automatisch dadurch ein, dass ein Jahresabschluss erstellt wird und dieser objektiv erkennbar als endgültig angesehen werden soll. Demzufolge war im Streitfall eine Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

bereits durch die auftragsgemäße Erstellung des Abschlusses für 2007/2008 im Vorfeld der Abgabe der britischen Steuererklärung ausgeschlossen.

#### 100

4.2.5.2.4. Der britische Jahresabschluss kann nach Auffassung des Gerichts auch nicht deshalb die Rechtserheblichkeit abgesprochen werden, da sie nicht der britischen Steuererklärung zugrunde gelegt wurde und zunächst lediglich auf Ebene der Gesellschaft Wirkung entfalten sollte. Denn auch wenn der britische Jahresabschluss allein gesellschaftsintern verbindlich sein sollte, entfaltet dieser zwischen den Gesellschaftern Rechtsverbindlichkeit und stellt damit kein rechtliches Nullum mehr dar. Diese gesellschaftsrechtliche Rechtsverbindlichkeit eines auf der Grundlage allgemein anerkannter Rechnungslegungsgrundsätzen erstellten Jahresabschlusses rechtfertigt es, das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG entfallen zu lassen. Da die Verpflichtung zum Betriebsvermögensvergleich auch durch Buchführungspflichten ausgelöst werden kann, die nicht primär aus steuerlichen Gründen bestehen (vgl. § 140 AO), müssen die Gründe für die freiwillige Erstellung eines Jahresabschlusses nach Auffassung des Gerichts ebenfalls keine steuerlichen sein. Vor diesem Hintergrund kann auch ein allein aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen erstellter Abschluss Tatbestandswirkung im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG entfalten. Eine steuerliche Intention muss der Erstellung des Jahresabschlusses nicht innewohnen, um das Wahlrecht zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung entfallen zu lassen.

#### 101

4.2.5.2.5. Dass der Klägerin die steuerlichen Folgen der Erstellung eines britischen Abschlusses nicht bewusst waren, steht dem Wegfall des Gewinnermittlungswahlrechts nach § 4 Abs. 3 EStG nicht entgegen. Denn für die Wirksamkeit der Wahl einer Gewinnermittlungsart kommt es auf die Kenntnis der steuerlichen Folgen dieser Wahl nicht an. Deshalb ist es auch unerheblich, ob sich der Steuerpflichtige hinsichtlich der steuerrechtlichen Folgen seiner Wahl geirrt hat (BFH-Urteil vom 02. Juni 2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154).

#### 102

4.2.5.3. Vorliegend kann offenbleiben, ob eine Eröffnungsbilanz förmlich erstellt wurde und nach britischem Recht zu erstellen war. Denn im Streitfall war nach Auffassung des Gerichts eine solche nach den konkreten Umständen entbehrlich, so dass auch ohne Eröffnungsbilanz die Verpflichtung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG besteht.

#### 103

4.2.5.3.1. Nach der Rechtsprechung des BFH (u.a. Urteil vom 05. November 2015 - III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468) scheidet eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zwar regelmäßig aus, wenn der Steuerpflichtige nicht zeitnah zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums eine Eröffnungsbilanz aufgestellt und eine kaufmännische Buchführung eingerichtet hat. Dabei soll eine Eröffnungsbilanz auch nicht zeitnah durch die „Eröffnungsbilanzbuchungen“ in der Primanota erstellt werden können. Es soll nicht ausreichen, dass sich aus diesen Buchführungsunterlagen die für eine Bilanzierung erforderlichen Zahlen entnehmen lassen.

#### 104

Auch ist nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 19. Oktober 2005 - XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509) bei einem Wechsel von der Überschussrechnung zum Bestandsvergleich eine Bestandsaufnahme für die Positionen der „Eröffnungsbilanz“ von besonderer Bedeutung, da insoweit die fehlerausgleichende Zweischneidigkeit der Bilanz noch nicht gegeben ist. Die ihr zugrunde liegenden Posten müssen - dem Grunde und der Höhe nach - zeitnah aufgenommen und erfasst werden; für körperliche Gegenstände (wie auch für halbfertige Arbeiten) ist eine reale Bestandsaufnahme geboten.

#### 105

4.2.5.3.2. Diese Entscheidungen stehen unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Streitfalls im Streitfall einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nach Auffassung des Gerichts nicht entgegen.

#### 106

Soweit der BFH in seinen Entscheidungen auf die Erforderlichkeit einer zeitnahen Erstellung einer Eröffnungsbilanz verweist, ergingen diese Entscheidungen zu Sachverhalten, die mit dem vorliegenden Streitfall nicht vergleichbar sind. So betrafen die Entscheidung vom 05. November 2015 (III R 13/13 -, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468) bzw. vom 19. Oktober 2005 (XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509)

einen Wechsel der Gewinnermittlungsart im Rahmen eines laufenden Betriebs. Demgegenüber ist vorliegend die Erforderlichkeit der Erstellung einer Eröffnungsbilanz im Zeitpunkt der Gründung der Klägerin streitig.

#### 107

Zwar erkennt der BFH in seiner Entscheidung vom 02. März 2006 (IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457), dass auch dann eine zeitnahe Aufstellung einer Eröffnungsbilanz als Voraussetzung der Ausübung des Wahlrechts für eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nicht entbehrlich ist, wenn Aktiva und Passiva mit 0 DM zu bewerten wären (kritisch hierzu Korn u.a. in: Korn, Einkommensteuergesetz, 1. Aufl. 2000, 123. Lieferung, § 4, Rn. 494\_1). Dabei lag dieser Entscheidung jedoch ein entgeltlicher Praxiserwerb zugrunde, so dass - auch nach den ausdrücklichen Ausführungen des BFH - eine Bewertung der Aktiva und Passiva mit 0 DM bei Aufnahme seines Geschäftsbetriebs nicht in Betracht kam.

#### 108

Auch soweit die Entscheidung des BFH vom 14. März 1985 (IV R 20/83, BFH/NV 1985, 51) eine Bilanz (Eröffnungsbilanz) dann nicht mehr innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufgestellt sieht, wenn die Aufstellung nicht innerhalb eines Jahres nach dem Bilanzstichtag erfolgt ist, kann sich die Klägerin für die von ihr geltend gemachte Erforderlichkeit der Erstellung einer Eröffnungsbilanz nicht berufen. Denn diese Entscheidung erging zu § 10d EStG in der bis zum 31.12.1974 geltenden Fassung und nicht zur Frage des Gewinnermittlungswahlrechts nach § 4 Abs. 3 EStG.

#### 109

4.2.5.3.3. Vorliegend wurde die Partnership im Dezember 2007 neu gegründet. Es sind keine konkreten Anhaltspunkte erkennbar, dass im Zeitpunkt der Neugründung der Partnership bilanzierungspflichtige Vermögenswerte vorhanden waren. Insbesondere der Erwerb des Goldes vollzog sich erst nach Betriebseröffnung. Auch aus der im Klageverfahren von der Klägerin für das Streitjahr vorgelegten Primanota (...) sowie den im Laufe des Feststellungsverfahrens vorgelegten Buchungskonten (...) ergibt sich, dass die Eröffnungsbilanzwerte im Gründungszeitpunkt mit 0 € anzusetzen gewesen wären.

#### 110

Soweit nach dem Gesellschaftsvertrag vom 11. Dezember 2007 ein Startkapital (capital) von 100 £ vereinbart war (unter 7.1), erfordert dies nach Auffassung des Gerichts keine zwingende Erstellung einer Eröffnungsbilanz, um eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermöglichen. Vielmehr würde sich das Festhalten am Erfordernis der Erstellung einer Eröffnungsbilanz unter den gegebenen Umständen als übertriebener Formalismus darstellen, da das Fehlen einer solchen Bilanz die zutreffende Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nicht gefährdet. Dies gilt auch für den Fall, dass nach britischem (Handels-)Recht im Falle einer Buchführungs-/Bilanzierungspflicht eine Eröffnungsbilanz zu erstellen wäre. Essentiell für eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ist im Streitfall die Erstellung eines Abschlusses auf das Ende des Wirtschaftsjahres (5.4.2008). Diese ist nach den Umständen des Streitfalls erfolgt.

#### 111

4.2.5.4. Auch soweit die Kläger auf die zeitliche Abfolge der Erstellung der deutschen und britischen Steuererklärungen sowie der „Accounts“ verweisen und insoweit geltend machen, das Wahlrecht zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sei vor Erstellung der auf britischen Rechnungslegungsstandards fußenden Bilanz (balance sheet) zum 5. April 2008 ausgeübt worden, können die gewerblichen Progressionseinkünfte nicht durch Überschussrechnung ermittelt werden.

#### 112

Denn auch wenn die inländische Einkommensteuererklärung für 2007 der an der Partnership beteiligten verheirateten Gesellschafter RB und AB Ende 2008 beim zuständigen Finanzamt im Inland eingereicht wurde und darin die streitgegenständlichen Progressionseinkünfte durch Überschussrechnung ermittelt waren, kann hierin keine bindende Wahlrechtsausübung nach § 4 Abs. 3 EStG gesehen werden. In diesem Zusammenhang kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass es sich bei den streitgegenständlichen Einkünften um ausländische, in Großbritannien erzielte Einkünfte handelt. Insofern sind die buchführungsmäßige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die Art der handelsrechtlichen Ermittlung des Unternehmensergebnis in Großbritannien maßgeblich, da die unternehmerische Tätigkeit der Klägerin dort stattfindet und die Einkünfte dort der Steuerpflicht unterliegen. Demzufolge verneint der BFH (Urteil vom 25. Juni 2014 - I R 24/13, BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141) unter Verweis auf die Notwendigkeit der

Einheitlichkeit der Gewinnermittlung für im Inland ansässige atypisch stille Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die im Inland über keine Betriebsstätte verfügt, unabhängig davon, ob diese ihrerseits aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder dies freiwillig tut, die Möglichkeit, eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch Überschussrechnung vorzunehmen. Entsprechend ist nach Auffassung des Gerichts im Streitfall maßgeblich auf den Umstand der Erstellung eines Jahresabschlusses in Großbritannien abzustellen und nicht auf den Zeitpunkt der Wahl der Gewinnermittlungsart im Inland.

#### 113

Die Wahlrechtsausübung nach § 4 Abs. 3 EStG zugunsten der Überschussrechnung kann vorliegend auch nicht in der Abgabe der britischen Steuererklärung gesehen werden. Zwar wurde in dieser offensichtlich nicht auf den britischen Jahresabschluss Bezug genommen. Jedoch dient die britische Steuererklärung nicht der Gewinnermittlung für Zwecke der deutschen Einkommensteuer. Demzufolge kann das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG nur wirksam gegenüber inländischen Finanzbehörden ausgeübt werden.

#### 114

4.2.5.5. Der Berücksichtigung der nach britischem Recht erstellten Rechnungslegung (accounts) für den Zeitraum 11. Dezember 2007 bis 5. April 2008 steht im Streitfall auch nicht entgegen, dass eine schriftliche Zustimmung der Gesellschafter (partners` approval certificate) nicht vorliegt und kein Abschluss beim zuständigen Register eingereicht wurde. Denn insoweit handelt es sich lediglich um formale Aspekte, die die Tatsache, dass das Unternehmensergebnis auf der Grundlage allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätzen nach Maßgabe der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung in einem Jahresabschluss festgestellt wurde, unberührt lassen.

#### 115

Auch soweit die Kläger auf Buchführungsmängel bzw. Bilanzierungsfehler verweisen, steht dies der Berücksichtigung des britischen Jahresabschlusses nicht entgegen (vgl. Korn u.a in: Korn, Einkommensteuergesetz, 1. Aufl. 2000, 123. Lieferung, § 4, Rn. 484; vgl. auch Auffassung der Finanzverwaltung R 4.1 Abs. 2 EStH 2019). Derartige Fehler lassen die grundsätzliche Entscheidung der freiwilligen Erstellung eines Abschlusses unberührt und sind ggfls. im Rahmen der Anpassung des nach ausländischen Rechtsvorschriften ermittelten Unternehmensergebnisses an die inländischen Steuervorschriften zu korrigieren. Im Streitfall liegen keine Anhaltspunkte vor, dass eine Ableitung des steuerlichen Gewinns für inländische Zwecke aus dem britischen Jahresabschluss nicht möglich ist und dieser damit insgesamt zu verwerfen wäre.

#### 116

5. Vorliegend sind im Streitjahr 2007 im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO negative gewerbliche Progressionseinkünfte i.H.v. 4.033 € anzusetzen.

#### 117

5.1. Gemäß § 4a Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Gewerbetreibenden der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln. Bei Gewerbetreibenden, deren Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, gilt der Gewinn des Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). Diese Grundsätze gelten auch für Mitunternehmerschaften (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 2010 - X R 8/07, BFHE 230, 429, BStBl II 2010, 1043). Bei Gewerbetreibenden, deren Firma nicht im Handelsregister eingetragen ist, ist Wirtschaftsjahr das Kalenderjahr (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3 EStG).

#### 118

5.2. Vorliegend war die Partnership nicht ins deutsche Handelsregister eingetragen, sodass als Gewinnermittlungszeitraum das Kalenderjahr anzusetzen ist. Da die Gewinnermittlung nach britischem Handelsrecht für einen abweichenden Zeitraum erfolgte (11.12.2007 - 5.4.2008), hat die Aufteilung des Ergebnisses auf die Veranlagungszeiträume 2007 und 2008 für nationale steuerliche Zwecke im Schätzungswege zu erfolgen (BFH-Urteil vom 23. September 1999 - IV R 41/98, BFHE 190, 332, BStBl II 2000, 24; vgl. Schiffers in: Korn, Einkommensteuergesetz, 1. Aufl. 2000, 124. Lieferung, § 4a, Rn. 10; Schober in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 299. Lieferung 09.2020, § 4a EStG, Rn. 6).

#### 119

Ausgehend von der erstellten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für die Partnership für das Streitjahr 2007 (Anlage 36 zum Schreiben der Klägerseite vom 16.3.2020) ermitteln sich die gewerblichen Progressionseinkünfte wie folgt:

	€
steuerlicher Verlust lt. Gewinnermittlung (Antrag)	- 4.003.671
Aktivierung Anschaffungskosten Gold	3.999.200
Korrektur Raum-/Werbe- und Reisekosten lt. tatsächlicher Verständigung 10%	438
Progressionseinkünfte 2007	- 4.033

#### 120

Die Anschaffungskosten für den Erwerb des Goldes im Streitjahr 2007 können im Rahmen der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht gewinnwirksam berücksichtigt werden. Insoweit ist das Gold als Umlaufvermögen zum 31.12.2007 zu aktivieren.

#### 121

Unter Berücksichtigung der Ausführungen des Klägers zu 2. in der mündlichen Verhandlung waren die geltend gemachten Aufwendungen für Raumkosten und Werbe- und Reisekosten zu kürzen, da im angemieteten Büro in Großbritannien vereinzelt auch Tätigkeiten für betriebsfremde Zwecke (Geschäftsführertätigkeiten für andere Gesellschaften) ausgeübt wurden. Da an der von den Beteiligten erzielten tatsächlichen Verständigung keine durchgreifenden rechtlichen Bedenken bestehen, legt das Gericht diese seinen Berechnungen zugrunde und lässt die geltend gemachten Aufwendungen für Raumkosten (406,98 €) sowie Werbe- und Reisekosten (3.972,98 €) i.H.v. jeweils 10%, insgesamt 438 € unberücksichtigt.

#### 122

Leistungen der Goldvermittlung für die GbRs sind im Streitjahr 2007 noch nicht gewinnwirksam zu berücksichtigen, da weiterhin - wie im ersten Rechtsgang - davon auszugehen ist, dass diese Vermittlungstätigkeit durch die Partnership erst ab 2008 auf der Grundlage der schriftlichen Dienstleistungsverträge vom 10. Januar 2008 erfolgte und in 2007 die Goldkäufe für die GbRs durch RB noch in dessen Funktion als Geschäftsführer der zur Geschäftsführung der GbRs berufenen A-GmbH durchgeführt wurden. Hierfür spricht u.a. die im Klageverfahren vorgelegte Rechnung vom 6. August 2008 (Anlage K 38 zum Schriftsatz vom 17. August 2020), in der zur Leistungsabrechnung auf den Dienstleistungsvertrag vom 10. Januar 2008 Bezug genommen wird und für den Zeitraum „ab 10.01.2008 ...“ abgerechnet wurde. Im Übrigen wird auf die Ausführungen im Urteil vom 17. März 2014 (7 K 1792/12, juris, Rz. 31ff.) verwiesen.

#### 123

6. Einer abschließenden Entscheidung stehen im Streitfall die in der mündlichen Verhandlung aufrechterhaltenen schriftsätzlichen Beweisanträge (Protokoll vom 30.11.2020) nicht entgegen.

#### 124

Soweit auf die Beweisanträge in den Schriftsätzen ... verwiesen wird, kann offenbleiben, ob diese formgerecht in der mündlichen Verhandlung durch pauschalen Schriftsatzverweis wirksam erneuert werden konnten. Jedenfalls war auch bei Berücksichtigung dieser Anträge keine weitere Beweiserhebung notwendig. Soweit die Beweisangebote in diesen Schriftsätzen sich auf beigefügte Schriftstücke bezogen, wurden diese bei der Entscheidungsfindung bereits berücksichtigt. Die Einholung eines Sachverständigengutachtens (...) zur Bilanzierungspflicht einer „general partnership“ in Großbritannien war entbehrlich, da diese Frage nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht entscheidungserheblich ist. Denn nach der Überzeugung des Gerichts wurde nach den Umständen des Streitfalls jedenfalls freiwillig ein rechtsverbindlicher handelsrechtlicher Abschluss für den maßgeblichen Zeitpunkt erstellt.

#### 125

Soweit zum Nachweis des Aufenthalts in Cambridge sowie zum Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung Zeugen benannt wurden (...), war eine Zeugeneinvernahme entbehrlich, da das Gericht von den Aufenthalten des Klägers zu 2. sowie der Existenz einer Betriebsstätte in Cambridge ausgeht.

#### 126

Auch den wiederholten Beweisangeboten auf Einvernahme der Klägerin zu 3. (u.a. Schriftsatz vom 16. März 2020), die einem Antrag auf Parteieinvernahme gleichstehen, muss nach den Umständen des

Streitfalls nicht entsprochen werden. Eine Parteieinvernahme gilt regelmäßig als „letztes Hilfsmittel“ zur Aufklärung des Sachverhalts. Sie dient nicht dazu, dem Beteiligten Gelegenheit zu geben, seine eigenen Behauptungen zu bestätigen und ggf. zu beeden. Sie kann unterbleiben, wenn sich das Gericht mit Hilfe anderer Beweismittel eine Überzeugung bilden kann oder wenn keine Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit des Vorbringens spricht (vgl. BFH-Urteil vom 2. Juli 1998 IV R 39/97, BFHE 186, 299, BStBl II 1999, 28). Unter Berücksichtigung des Ergebnisses des Gesamtverfahrens ist eine weitere Parteieinvernahme der Klägerin zu 3. neben der erfolgten Befragung des Klägers zu 2., welcher aufgrund seiner Rolle als Geschäftsführer der Partnership besondere Sachkenntnis besitzt, entbehrlich. Sofern die Klägerin zu 3. nach der Intention des Antrags im Rahmen der Parteieinvernahme bestätigen soll, dass u.a. das „balance sheet“ lediglich als Entwurf erstellt, nicht unterschrieben und auch nicht bei den britischen Steuerbehörden eingereicht wurde, wurde dieser klägerische Vortrag gerichtsseits zur Kenntnis genommen und im Rahmen der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Die Einvernahme der Klägerin zu 3. hätte lediglich zu einer Bestätigung des bisherigen Parteivortrags geführt und ist daher entbehrlich.

#### **127**

7. Auch soweit in der mündlichen Verhandlung erstmals die Zeugeneinvernahme von ... beantragt wurde, ist die Durchführung einer Beweisaufnahme vor einer abschließenden Entscheidung nicht erforderlich.

#### **128**

7.1. Mit Schriftsatz vom 16. März 2020 legte die Klägerseite als Anlage 37 die Kopie einer E-Mail der Rechtsanwältin ... vom ... (...) vor. Diese E-Mail wurde zum Nachweis angeboten, dass der von ... erstellte Partnership Return 2007/2008 im Januar 2009 nach M... geschickt wurde, welcher durch ... an den Kläger zu 2. weitergeleitet wurde. Die E-Mail enthielt lediglich Anweisungen zur abschließenden Behandlung der von der Steuerkanzlei in London erstellen britischen Steuererklärung. Soweit nun ... zum Nachweis angeboten wird, dass die Partnership die Wirtschaftsprüfungskanzlei ... im Jahr 2008 nicht mit der Erstellung einer Bilanz beauftragt hatte, ist der Beweisanspruch nach den Umständen des Streitfalls nicht hinreichend substantiiert.

#### **129**

7.2. Einem Beweisanspruch muss das Gericht nur dann nachkommen, wenn dieser hinreichend substantiiert ist. Das setzt u.a. voraus, dass das Beweisthema und das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme in Bezug auf einzelne konkrete Tatsachen genau angegeben werden. Beweisermittlungs- oder Beweisausforschungsanträge, die so unbestimmt sind, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken soll, brauchen dem Gericht eine Beweisaufnahme dagegen nicht nahe zu legen (BFH-Urteil vom 23. Oktober 2014 - V R 23/13, BFHE 247, 480, BStBl II 2015, 313).

#### **130**

7.3. Nach den Umständen des Streitfalls ist der in der mündlichen Verhandlung erstmals gestellte Beweisanspruch auf Vernehmung von ... nicht hinreichend substantiiert. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass das Beweisthema konkret bezeichnet erscheint, wonach belegt werden soll, dass die Partnership die Wirtschaftsprüfungskanzlei ... im Jahr 2008 nicht mit der Erstellung einer Bilanz beauftragt haben soll. Den unter Berücksichtigung der vorliegenden Akten und dem Vorbringen der Klägerseite ist nicht erkennbar, dass die benannte Zeugin hierzu konkrete Angaben machen könnte (vgl. zum Erfordernis der Substantiierung u.a. BFH-Beschluss vom 24. September 2013 - XI B 75/12, BFH/NV 2014, 164).

#### **131**

Nach dem bisherigen klägerseitigen Vorbringen sowie nach Aktenlage war ... in Deutschland bei ... angestellt und offensichtlich mit der Erstellung der inländischen Steuererklärung bzw. mit der Koordinierung der Abgabe der britischen Steuererklärung durch ... befasst. Insoweit wurde durch sie offensichtlich sichergestellt, dass die erforderlichen Unterschriften auf den britischen Steuerklärungen durch die im Inland ansässigen Gesellschafter der Partnership beigebracht wurden. Aus den vorliegenden Unterlagen gibt es jedoch keine Anhaltspunkte, dass ... mit dem in Großbritannien erstellten handelsrechtlichen Abschluss (balance sheet) befasst war.

#### **132**

So war der vorliegend durch den Kläger zu 2. unterzeichnete Auftrag (...) zur Erstellung von financial statements an die Wirtschaftsprüfungskanzlei ..., bei der die benannte Zeugin nicht angestellt war, und nicht an die inländische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ... erteilt worden. Zu den auf dem Schreiben vom ...

genannten Kontaktpersonen im Zusammenhang mit der Auftragserteilung zählte ... nicht. Vor diesem Hintergrund ist nicht erkennbar, dass die benannte Zeugin in den Prozess der Beauftragung bzw. der Erstellung des streitgegenständlichen „balance sheet“ involviert war.

### **133**

Eine Substantiierung des Beweisantrags ist im Streitfall nicht deshalb entbehrlich, da ... irgendwie in die Gewinnermittlung der Partnership involviert war. Denn nach Auffassung des Gerichts ist nicht entscheidungserheblich, dass den inländischen und ausländischen (britischen) Steuererklärungen zur steuerlichen Einkünfteermittlung Überschussrechnungen zugrunde gelegt wurden. Vielmehr kann auch ein allein handelsrechtlicher Abschluss wahlrechtsausschließend i.S.d. § 4 Abs. 3 EStG wirken. Diese Auffassung des Gerichts war den Beteiligten bereits aus dem gerichtlichen Hinweis vom 6. Februar 2020 erkennbar. Vor diesem Hintergrund ist der angebotene Zeugenbeweis ohne Darlegung, inwieweit ... in die Beauftragung zur Erstellung von financial statements im Juni 2008 eingebunden war, nicht hinreichend substantiiert.

### **134**

8. Der Hilfsantrag auf Feststellung von steuerpflichtigen gewerblichen Verlusten aus dem Goldhandel der Partnership ist unbegründet. Zwar wurde dem Hauptantrag nicht in vollem Umfang entsprochen, so dass auch über den Hilfsantrag zu entscheiden war. Da jedoch die streitgegenständlichen Einkünfte im Inland gemäß Art. III Abs. 2, XVIII Abs. 2 Buchst. a DBA-Großbritannien 1964/1970 von der Besteuerung freigestellt sind, scheidet eine Feststellung von steuerpflichtigen negativen Einkünften - unabhängig von der zutreffenden Gewinnermittlungsart - bereits deshalb aus.

### **135**

9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Sie umfasst die Kosten des gesamten Verfahrens, auch die für den ersten Rechtsgang, unter Einschluss der Kosten des Revisionsverfahrens, über die nach dem Urteil des BFH vom 11. Juli 2017 (I R 34/14) mit zu befinden war (vgl. § 143 Abs. 2 FGO; vgl. BFH-Beschluss vom 21.10.1986 VII E 8/86, BFH/NV 1987, 319).

### **136**

10. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen.