

## **Sonder-BV ausländischer Kommanditisten und Besteuerung von Zinsen aus Drittstaaten nach DBA**

ESTG § 4; DBA-Schweiz; DBA-Großbritannien; DBA-Thailand

- **Sonderbetriebseinnahmen dürften im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung nur einbezogen werden, wenn diese nach deutschem Steuerrecht – unter Berücksichtigung von DBA – zu in Deutschland steuerpflichtigen Einkünften zählen.**
- **Die Beteiligung an einer KapG, die der Gesellschafter einer PersG zivilrechtlich in seinem eigenen Vermögen hält, kann zu seinem bei der Besteuerung der PersG zu erfassenden Sonder-BV zählen, sofern die Beteiligung geeignet und dazu bestimmt ist, die Beteiligung des Gesellschafters an der PersG zu stärken.**
- **Die Tatsache, dass PersG und KapG auch mit Dritten Geschäftsbeziehungen unterhalten und ihre wechselseitigen Beziehungen fremdüblich sind, schließt die Annahme einer dienenden Funktion der Beteiligung einer KapG nicht notwendig aus.**
- **Entscheidend ist, ob die Beteiligung an der KapG vor allem mit Rücksicht auf die Belange der PersG gehalten wird oder ob zugleich der Gesichtspunkt der privaten Vermögensanlage eine bedeutsame Rolle spielt.**
- **Gehört die Beteiligung an der KapG zum Sonder-BV, kann auch das die Beteiligung fördernde Gesellschafterdarlehen zum notwendigen Sonder-BV zählen. Die aus dem Gesellschafterdarlehen erzielten Zinsen unterliegen dann der inländischen Besteuerung.**

Niedersächsisches Finanzgericht Urteil v. 16.05.2012 – 3 K 42/11

Streitig ist, ob Einkünfte eines in Thailand lebenden Gesellschafters der Klägerin zu 2), dem Kläger zu 1), aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in A (Großbritannien) in die angefochtenen einheitlichen und gesonderten Feststellungen einbezogen werden durften.

Die Klägerin zu 2) (im Folgenden: KG) war zunächst ein Einzelunternehmen und firmiert seit ... als „XYZ GmbH & Co. KG“. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin zu 2) ist die Herstellung aller Art von ... und artverwandten Erzeugnissen. Die XYZ Gruppe nahm früh für sich eine kosmopolitische Denkweise in Anspruch und verfolgte immer das Ziel, den „internationalen Kontakt zu suchen“ (Pressemitteilung).

Der frühere Einzelunternehmer (im Folgenden: E) erweiterte seine Produktion im Jahre 1990 in einem zusätzlichen Werk in B in der Nähe von Berlin. Im gleichen Jahr brachte E zusätzlich auch seine Anteile an zwei ausländischen Gesellschaften, der „XYZ LTD.“ (Thailand), die u.a. ebenfalls als Produktionsstätte tätig war, und der einer weiteren „XYZ ... LTD.“ In Asien in die KG ein. Die Anteile der beiden Söhne des E, ... (im Folgenden: S1) und ... (im Folgenden: S2) an diesen beiden Gesellschaften brachten diese – soweit von Ihnen die Anteile mithilfe eines Darlehens des E erworben worden waren – ebenfalls (unter Aufrechnung mit der Darlehensverbindlichkeit) in die KG ein. S2, der bereits seit vielen Jahren in Thailand lebte, behielt lediglich 240 Anteile an der Gesellschaft in Thailand zurück. Kommanditisten waren zunächst nur E und S1. Später wurde S2 ebenfalls Kommanditist. Seine Anteile werden von S1 treuhänderisch gehalten.

In den Streitjahren 1998 und 1999 existierte daneben u.a. in Großbritannien die „XYZ ... LIMITED“ in A (gegründet im Januar 1997; im Folgenden: XYZ UK). An dieser Gesellschaft waren zunächst neben E, S1 und S2 der Brite W mit 45% beteiligt. Geschäftsführer waren seit

der Gründung der XYZ UK die Gesellschafter S2 und W (bis Oktober 2011). Wegen der Einzelheiten wird auf den vom FA vorgelegten Registerauszug verwiesen. Die Gesellschaft vertrieb die von der KG hergestellten Waren in Großbritannien. Der Anteil der von der KG bezogenen Waren betrug zunächst rund 70% (Wirtschaftsjahr 97/98) und stieg dann über rund 83% (Wj. 98/99) und rund 88% (Wj. 99/00) auf 100%.

Die XYZ Gruppe bezeichnete die Gesellschaften in ..., ..., Großbritannien und ... stets als „Joint Ventures“, da jeweils lokale Mitgesellschafter beteiligt waren. Alle Gesellschaften verwendeten das XYZ Logo und einheitliche – ggf. übersetzte – Prospekte ihrer Produkte. Nach Angaben der XYZ Gruppe generierte die KG rund 70% ihres Ergebnisses im Ausland (XYZ Firmenprofil, Stand: 2011). Zwischenzeitlich gründete die KG eine Tochtergesellschaft in ... unter Leitung des W und ein weiteres „Joint Venture“ in...

In den Bilanzen der KG auf den 30. Juni 1998 und den 30. Juni 1999 stellte die KG die zu dieser – und anderen – Gesellschaften bestehenden Verrechnungskonten als Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen dar und beschrieb dies dementsprechend in den Anlagen 1 zu den Bilanzen (Rechtliche und wirtschaftliche Grundlagen). In der Bilanz zum 30. Juni 1999 fügte die KG hinzu: „An diesen Gesellschaften sind die Komplementärin bzw. die Kommanditisten direkt bzw. indirekt beteiligt.“

In späteren Bilanzen und Lageberichten, die die KG dem Handelsregister einreichte, bezeichnete diese die Beteiligung u.a. an der XYZ UK als „nahestehende Unternehmen“ der „XYZ Gruppe“ und erläuterte, dass diese nahestehenden Unternehmen der XYZ Gruppe im Berichtsjahr „teilweise deutlich höhere Umsätze als geplant“ ausgewiesen haben. Und weiter: „Die Gesellschaften sind ... über die Gesellschafter in der Gruppe formiert“. Von den Gesamterlösen (rund 17,3 Mio. €) entfielen im Geschäftsjahr 2004/2005 rund 5 Mio. € (oder rund 29%) und im Geschäftsjahr 2005/2006 rund 7,5 Mio. € (oder rund 43%) auf die „verbundenen Unternehmen“. Die XYZ UK erreichte dabei im Geschäftsjahr 2004/2005 eine Umsatzsteigerung um 41% und im Folgejahr um weitere 15%, auch wenn diese Werte nach den Angaben der KG jeweils hinter den von ihr gesteckten Planzahlen zurückblieben.

Die Anteile der drei Kommanditisten an der XYZ UK aktivierten diese in ihren Sonderbilanzen und erfassten die Erträge in ihren Sonder- Gewinn- und Verlustrechnungen.

Das FA erließ zunächst antragsgemäß einheitliche und gesonderte Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre 1998 und 1999 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Im Zuge einer Außenprüfung des Jahres 2004 änderte der Betriebsprüfer u.a. die hier streitigen Sonderbetriebseinnahmen des S1 für das Wirtschaftsjahr 1997/ 1998 wegen einer – hier unstrittigen – erfolgswirksamen Übertragung von Anteilen der „XYZ ... Ltd.“ (Südostasien) auf einen Mitgesellschafter um 2.110 DM. Die Sonderbetriebseinnahmen des S1 (Zinserträge) aus der XYZ UK ließ der Betriebsprüfer unverändert. Die Sonderbetriebseinnahmen des S2 im Wirtschaftsjahr 1998/1999, die ausschließlich im Zusammenhang mit der XYZ UK standen, kürzte der Betriebsprüfer um 599 DM auf 1.639 DM (Zinserträge und Veräußerungsgewinne). Das FA folgte den Feststellungen der Außenprüfung und änderte im Anschluss an die Außenprüfung die streitgegenständlichen Bescheide. Dagegen richtet sich nach erfolglosem Einspruch die Klage.

Die Klägerin zu 2), die KG, und der Kläger zu 1) (S1) sind der Ansicht, die Anteile des S1 an der XYZ UK seien nur fälschlicherweise als Sonderbetriebsvermögen II des S1 in dessen Sonderbilanzen aufgenommen worden. Diese Beteiligung – jedenfalls des S1 – gehöre nicht zum Betriebsvermögen der KG, da in den Streitjahren zu der Gesellschaft lediglich Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, unterhalten habe. Es habe darüber hinaus keine wirtschaftliche Verflechtung bestanden, da die Gesellschaft nicht ausschließlich als Vertriebsgesellschaft der KG tätig gewesen sei. Die XYZ

UK habe – jedenfalls noch in den Streitjahren – neben dem Vertrieb der Produkte der KG zu 30% (Wj. 1997/98) bzw. 17% (Wj. 1998/99) andere Waren vertrieben. Dabei habe es sich um ein einzelnes in Großbritannien hergestelltes „Produkt P“ gehandelt. Eine anderweitige geschäftliche Betätigung von bis zu 30% sei von der Rechtsprechung als erheblich angesehen worden. Auf die spätere Entwicklung mit einem 100%-igen Vertrieb nur noch der Produkte der KG komme es für die Entscheidung der Streitjahre nicht an. Die XYZ UK profitierten von der Möglichkeit des Warenbezuges von der KG sowie die KG von der Absatzmöglichkeit an die XYZ UK. Die beiden Gesellschaften handelten damit jeweils im gleichrangigen Interesse.

Im Übrigen seien die drei Kommanditisten nach den Unterlagen, die den Prozessbevollmächtigten der Kläger von den übrigen steuerlichen Beratern der KG vorgelegt worden seien, in den Streitjahren (Wirtschaftsjahre 1997/98 und 1998/99) lediglich zu 44,99% an dieser Gesellschaft beteiligt und seien daher gar nicht in der Lage gewesen, die XYZ UK zu beherrschen. Es habe daher keine wirtschaftliche Verflechtung bestanden. Von den Kommanditisten sei deren Beteiligungen an der XYZ UK zu keinem Zeitpunkt in den Dienst der KG gestellt worden. Die Kläger messen dabei dem Umstand, dass diese Beteiligungsverhältnisse erst nach den Streitjahren zum 30. Juni 2000 durch die Übertragung von Anteilen an den Schwiegersohn des E, V, eintraten und dieser die Anteile lediglich treuhänderisch für die Tochter des E hielt, keine Bedeutung bei.

Soweit die Beteiligung des S1 an der XYZ UK nicht zu dessen Sonderbetriebsvermögen II gehöre, komme für ihn als (unstreitig) nur beschränkt Steuerpflichtiger eine Besteuerung in Deutschland nicht in Betracht, da diese Einkünfte gerade nicht einer inländischen Betriebsstätte zugehörig seien. Deshalb habe das FA diesen Teil der Einkünfte in seinen Feststellungsbescheiden nicht einbeziehen dürfen.

Schließlich bestehe für die Bundesrepublik Deutschland nach dem DBA mit Thailand kein Besteuerungsrecht für sogenannte Drittstaateneinkünfte (dort Art. 10 Abs. 5). Das Besteuerungsrecht Deutschlands werde durch keine Vorschrift des DBA Thailand begründet. Die Beteiligung an der XYZ UK gehöre schließlich nicht „tatsächlich“ zu der deutschen Betriebsstätte, da die Beteiligung an der XYZ UK in keinem funktionalen Zusammenhang mit der in Deutschland ausgeübten Tätigkeit stehe.

Zuletzt verbiete Art. VI Abs. 3 des DBA Großbritannien die Besteuerung von Dividenden von in Großbritannien ansässigen Gesellschaften, die an Dividendenempfänger ausgeschüttet werden, die nicht in Deutschland ansässig sind. Für die streitgegenständliche Steuerfestsetzung folge daraus (a maiore ad minus), dass in Deutschland eine Steuer auf die Dividenden, die die XYZ UK an in dem anderen Gebiet (Deutschland) nicht ansässige Person (S1) zahle, nicht erhoben werden dürfe. Dies ergäbe sich aus der Kommentierung zu Art. VI Abs. 3 DBA Großbritannien (Tischbirek in Vogel/Lehner, DBA, Art. 10 OECD-MA Rn. 252 f. und Theißen, Dreiecksverhältnisse im Internationalen Steuerrecht und Beteiligung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, Diss., Frankfurt 2010).

Die Kläger beantragen,

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1998 und 1999 für die „XYZ ... GmbH & Co. KG“, vom 11. November 2004 in Gestalt des Einspruchsbescheides vom 11. Juli 2006 dahingehend zu ändern, dass der Sonderbilanzgewinn des Gesellschafters S2, des Klägers zu 1), um 2.257,05 DM (1998) und um 1.639,07 DM (1999; Zinserträge 1.119,07 DM und Veräußerungsgewinn 520 DM) vermindert werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das FA hält daran fest, dass die Beteiligung des S1 an der XYZ UK zutreffend – wie erklärt – als Sonderbetriebsvermögen erfasst und die daraus zugeflossenen Erträge als

Sonderbetriebseinnahmen berücksichtigt worden seien. Es habe eine wirtschaftliche Verflechtung bestanden, weil die XYZ UK lediglich eine ausländische Vertriebsgesellschaft der KG sei und von den Gesellschaftern der KG beherrscht worden sei. Der Bruder des Klägers zu 1) sei zudem von Anfang an als Geschäftsführer in der Lage gewesen, die Pläne der KG in der Gesellschaft durchzusetzen. Ziel sei es gewesen, durch diese Gesellschaft planmäßig den Absatz der XYZ Produkte in Großbritannien einzuführen, den Absatz schrittweise zu erhöhen und dort diese Produkte, die von der KG produziert worden seien, zu etablieren und langfristig dort abzusetzen. Dies zeige sich auch durch die spätere Entwicklung der Geschäftsbeziehungen.

Die zulässige Klage ist unbegründet.

1.) Die Klage ist zulässig. Sonderbetriebseinnahmen des Klägers zu 1) dürfen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung nur einbezogen werden, wenn diese nach dem deutschen Steuerrecht – unter Berücksichtigung der Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – zu den in Deutschland steuerpflichtigen Einkünften gehören (vgl. [BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06](#), BStBl II 2009, 356). Dies ist hinsichtlich der von der XYZ UK gezahlten Zinsen und eines Veräußerungsgewinns aus der Übertragung von Anteilen an der XYZ UK streitig.

2.) Die Klage ist unbegründet, da sowohl der vom Kläger zu 1) erzielte Veräußerungsgewinn im Streitjahr 1999 (unten a) als auch die Zinseinkünfte des Klägers zu 1) in beiden Streitjahren (1998 und 1999; unten b) der deutschen Besteuerung unterliegen und daher vom FA zutreffend einheitlich und gesondert festgestellt worden sind.

a) Der vom Kläger zu 1) erzielte Veräußerungsgewinn in Höhe von 520 DM (1999) aus der Übertragung eines Teils seiner Anteile an der XYZ UK auf den Mitgeschafter W unterliegt der Besteuerung in Deutschland, da die Beteiligung an der XYZ UK für den Kläger zu 1) zu dessen notwendigem Sonderbetriebsvermögen II seiner inländischen Betriebsstätte (unten (1)) gehört und die Regelungen des DBA Thailand die Besteuerung in Deutschland nicht ausschließen (unten (2)).

(1) Die Beteiligung an der XYZ UK gehört zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 1) zu seiner Beteiligung als Kommanditist der KG. Die Veräußerung eines Teils dieser Beteiligung unterliegt deshalb nach dem Einkommensteuerrecht ([§ 5 EStG](#)) der inländischen Besteuerung.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die der Geschafter einer Personengesellschaft zivilrechtlich in seinem eigenen Vermögen hält, zu seinem bei der Besteuerung der Personengesellschaft zu erfassenden Sonderbetriebsvermögen zählen ([BFH-Urteile vom 24. Februar 2005 IV R 12/03](#), BStBl II 2006, 361 und [vom 13. Februar 2008 I R 63/06](#), BFH/NV 2008, 1250 jeweils m.w.N.). Das setzt voraus, dass die Beteiligung geeignet und dazu bestimmt ist, die Beteiligung des Geschafter an der Personengesellschaft zu stärken. Wird sie in erster Linie zu diesem Zweck gehalten, so zählt sie zwingend zum Sonderbetriebsvermögen (notwendiges Sonderbetriebsvermögen); in einem solchen Fall kommt es auf die Frage, ob der Geschafter sie seinem Betriebsvermögen zuordnen wollte und ob sie in der Buchführung der Personengesellschaft ausgewiesen ist, nicht an.

Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann nicht nur dann geeignet und dazu bestimmt sein, die Stellung ihres Inhabers im Rahmen einer Personengesellschaft zu stärken, wenn sie dessen Einflussmöglichkeiten als Mitunternehmer der Personengesellschaft erhöht. Es genügt vielmehr, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft vorteilhaft ist und der Geschafter der Personengesellschaft sie aus diesem Grund hält. Dabei reicht ein ganz überwiegender Veranlassungszusammenhang mit der Beteiligung an der Personengesellschaft aus; dass die Veranlassung für den Erwerb der Gesellschaftsanteile ausschließlich im

Interessenbereich der Personengesellschaft liegt, ist nicht erforderlich. Allerdings kann von einem Halten der Anteile im Interesse der Personengesellschaft nicht immer schon dann ausgegangen werden, wenn zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft Geschäftsbeziehungen bestehen oder zwischen ihnen bestehende Geschäftsbeziehungen besonders intensiv sind (BFH-Urteil vom 3. März 1998 VIII R 66/96, BFHE 185, 422, BStBl II 1998, 383, m.w.N.). Denn wenn beide Gesellschaften über ihre wechselseitigen Geschäftsbeziehungen hinausgehende und in diesem Sinne eigenständige Tätigkeitsbereiche haben, wird in der Regel die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht der Mitunternehmerstellung untergeordnet sein; in diesem Fall kann nämlich zumeist davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeitsbereiche der Gesellschaften aus der Sicht des an ihnen beteiligten Gesellschafters gleichrangig nebeneinander stehen (BFH-Urteil in BFHE 185, 422, 426 f., BStBl II 1998, 383, 385 f.). Das gilt vor allem dann, wenn die Geschäftsbeziehungen zwischen beiden Gesellschaften dem unter Fremden Üblichen entsprechen. In einem solchen Fall sind deshalb die Anteile an der einen regelmäßig kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei der anderen Gesellschaft (BFH-Urteile vom 31. Januar 1991 IV R 2/90, BFHE 164, 309, BStBl II 1991, 786; vom 23. Januar 1992 XI R 36/88, BFHE 167, 491, BStBl II 1992, 721). Die Beteiligung kann gleichwohl als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen von den Gesellschaftern der Personengesellschaft gehalten werden ([BFH-Beschlüsse vom 21. April 2008 IV B 105/07](#), BFH/NV 2008, 1470 und [vom 17. Dezember 2009 VIII B 218/08](#), BFH/NV 2010, 1422).

Doch schließt der Umstand, dass Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft auch mit Dritten Geschäftsbeziehungen unterhalten und dass ihre wechselseitigen Beziehungen im vorstehend genannten Sinne fremdüblich sind, die Annahme einer dienenden Funktion der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht notwendig aus (BFH-Urteil vom 29. Juli 1997 VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl II 1998, 652). Entscheidend ist vielmehr, ob die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im konkreten Einzelfall vor allem mit Rücksicht auf die Belange der Personengesellschaft gehalten wird oder ob daneben zugleich der Gesichtspunkt der privaten Vermögensanlage eine bedeutsame Rolle spielt (BFH-Urteil in BFHE 185, 422, 427 f., BStBl II 1998, 383, 385; BFH-Urteil vom 10. Juni 1999 IV R 21/98, BFHE 189, 117, 120 f., BStBl II 1999, 715, 717). Das ist nach den gesamten Umständen des jeweiligen Falles zu beurteilen. Insoweit gelten letztlich dieselben Grundsätze wie dann, wenn es um die Beantwortung der Frage geht, ob die Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer Kapitalgesellschaft dem Einzelunternehmen oder einem anderen Vermögensbereich des Unternehmers zuzuordnen ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 8. Dezember 1993 XI R 18/93, BFHE 173, 137, BStBl II 1994, 296; vom 13. Oktober 1998 VIII R 46/95, BFHE 187, 125, BStBl II 1999, 357). Ob die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im vorstehend erläuterten Sinne derjenigen an der Personengesellschaft untergeordnet ist, ist Tatfrage (BFH-Urteile vom 7. Juli 1992 VIII R 2/87, BFHE 168, 322, 327, BStBl II 1993, 328, 330; in BFHE 189, 117, 122, BStBl II 1999, 715, 717).

Im Streitfall hat der Kläger zu 1) die Anteile an der XYZ UK nach den gesamten Umständen des Falles ausschließlich mit Rücksicht auf die Belange und Interessen der Personengesellschaft gehalten.

Die KG produzierte zunächst vor allem für den inländischen Markt und erweiterte ihr Aktionsfeld schon früh in den asiatischen Raum nach Thailand. Sie gründete dort eine Produktions- und Vertriebsstätte als Tochtergesellschaft der KG. Mit der Öffnung der Grenzen in 1990 erweiterte die KG bis 1994 ihre Produktionskapazitäten weiter und drängte zusehends auch ins Ausland: ..., ..., Großbritannien, seit 2000 auch ... sowie jüngst ... und...Die „XYZ Gruppe“, wie sie sich selbst in Bilanzen und im Internet darstellt, war vor 1997 in Großbritannien noch nicht bekannt. Ziel der Gründung der XYZ UK war es, den Markennamen „XYZ“, die Gruppe und ihre Produkte in Großbritannien zunächst einmal bekannt zu machen und sich den Markt zu erschließen. Die XYZ UK hat sich als „UK Team“ der Gruppe definiert (Pressemitteilung). In Großbritannien war zuvor – nach Angaben der KG – wenig Wert auf

hochwertige und ansprechende ... gelegt worden war. Die Philosophie der Gruppe ist geprägt von langfristigen Investments mit dem Ziel weiteren internationalen Wachstums der Gruppe. Der Katalog der XYZ Gruppe wuchs seit 1997 von 311 Seiten auf 608 Seiten. Dies hat W in einem Zeitungsinterview anlässlich seines Ausscheidens aus der Geschäftsleitung der XYZ UK jüngst so angegeben. Die KG hat sich bei ihrem internationalen Wachstum teilweise der Gestaltung über von ihr so genannte „joint ventures“ bedient, indem zur besseren Markterschließung lokale Einzelpersonen in den Kreis der Gesellschafter einbezogen worden sind.

Die KG bzw. ihre Kommanditisten haben bei der Gestaltung der Vertragsbeziehungen bei den sogenannten „joint ventures“ Wert darauf gelegt, ihren maßgebenden Einfluss auf die Geschäftsführung der im Ausland gegründeten Gesellschaft zu sichern und zu erhalten. Sie haben – mindestens hinsichtlich der XYZ UK – anfänglich 75% der Anteile über ihre Gesellschafter gehalten und mit dieser Mehrheit einen ihrer Kommanditisten neben dem lokalen Mitgesellschafter als Geschäftsführer berufen lassen. Die sicherte ihnen den entscheidenden Einfluss sowohl in der Geschäftsführung als auch in der Gesellschafterversammlung. Soweit die Prozessbevollmächtigten der Kläger vortragen, es habe in den Streitjahren (1998 und 1999) keine solche mehrheitliche Beteiligung an der XYZ UK bestanden, widerspricht dies dem im Übrigen unbestrittenen Akteninhalt. Dem Prozessbevollmächtigten ist in der mündlichen Verhandlung eine entsprechende Aufstellung des Betriebsprüfers und eine Aufstellung der Beteiligungsverhältnisse des nach britischem Recht notwendigen „company secretary“ übergeben worden, der er nicht widersprochen hat. Danach bestanden zunächst bis zum 13. Juni 1999 gleiche Beteiligungen der Gesellschafter mit jeweils 25% (W, E, S1, S2). Anschließend erhöhte sich der Anteil des W auf 45% und die Kommanditisten der KG (E, S1 und S2) hielten zusammen noch 55%, also weiterhin die Mehrheit der Anteile.

Erst durch eine weitere Übertragung von Anteilen nach den Streitjahren (1998 und 1999) zum 30. Juni 2000 trat eine weitere Veränderung ein. Der Anteil des W blieb mit 45% unverändert. Die übrigen Gesellschafter übertrugen einen Teil ihrer Anteile auf ihre Tochter (E) bzw. ihre Schwester (S2 und S1), deren Anteil zugleich treuhänderisch von deren Ehemann V gehalten wurden. Ob diese in der Familie verbliebenen Anteile zukünftig der KG zuzuordnen sein werden oder ab dem 30. Juni 2000 für die Kommanditisten der KG zusammen mit 44,99% keine Mehrheitsbeteiligung mehr an der XYZ UK gehalten haben, kann für die Streitjahre dahinstehen, denn das entsprechende Klägervorbringen betrifft jedenfalls nicht die Streitjahre, da sich jedenfalls für die hier streitigen Bilanzen auf den 30. Juni 1998 und 30. Juni 1999 unter keinen Umständen Änderungen ergeben können.

In den Streitjahren (1998 und 1999) bestand bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 1998/99 eine Mehrheitsbeteiligung der Kommanditisten mit 55% der Anteile. Die Gesellschafter konnten in der Gesellschaftsversammlung der XYZ UK ihre (Absatz-) Ziele aus Sicht der KG durchsetzen.

Das Interesse der KG bestand bei diesen von ihnen als „joint ventures“ bezeichneten Engagements im Ausland ausschließlich in der Etablierung eines Absatzmarktes für die eigenen Produkte in dem betreffenden Land. Erklärtes Ziel war es, den Vertrieb der eigenen Produkte der KG unter dem Markennamen „XYZ“ zu forcieren und keine eigenständigen Tätigkeitsbereiche der „joint ventures“ zuzulassen.

Dem steht der zeitweise – unmittelbar nach deren Gründung der XYZ UK – erfolgte Vertrieb von ... aus anderer Produktion trotz der angegebenen Umsatzanteile nicht entgegen. Einen Schluss auf eigenständige Tätigkeitsbereiche der XYZ UK erlaubt dies nicht, da dieser Vertrieb aufgrund einer unternehmerischen Entscheidung unter Beteiligung der Mehrheitsgesellschafter und des Geschäftsführers der Mehrheitsgesellschaft und nicht etwa gegen deren Zielsetzungen erfolgte. Vielmehr hat die KG und haben deren Kommanditisten solche Zukäufe lediglich vorübergehend für einen leichteren Marktzugang zugelassen, um letztlich die eigenen

Produkte durch eine Kombination mit dem einheimischen Produkt P mit importierten ... der KG am Markt platzieren zu können. Dies ist an dem rasanten Ausschluss der Fremdotsätze von 30% (Wirtschaftsjahr 97/98) über rund 17% (Wj. 98/99) auf rund 12% (Wj. 99/00) und anschließend auf 0% erkennbar. Die KG betreibt diese Art des internationalen Wachstums auch jetzt noch und hat dadurch gezeigt, dass dies zu ihrer Absatzstrategie gehört. Aus der Sicht der KG werden durch die „joint ventures“, wie die XYZ UK, neue Absatzmärkte im Ausland erschlossen, auf denen die Gruppe bisher nicht aktiv war. Dabei trägt jeder zusätzliche Umsatz auf dem neuen Markt zu den Belangen und Interessen der Gruppe bei, so dass aus der Sicht des Produzenten der Waren ein daneben anfänglich bestehender Fremdotsatz irrelevant ist, wenn nur überhaupt der Markt erschlossen wird. Entscheidend ist für die Kommanditisten und die Bewertung der Frage, ob hinsichtlich der Beteiligung der Kommanditisten insoweit Sonderbetriebsvermögen II besteht, die Sicht aus der Personengesellschaft.

Demgegenüber haben die Kläger keine Gesichtspunkte dargetan, nach denen die Kommanditisten der KG die Beteiligung an der XYZ UK als private Vermögensanlage angesehen haben. Auch in der mündlichen Verhandlung nach dem zunächst weitgehend identisch abgefassten Gerichtsbescheid vom 24. Februar 2012 haben sie dazu keine weiteren Angaben gemacht.

Danach bestand unter Berücksichtigung aller Umstände ausschließlich ein Interesse der (produzierenden) Personengesellschaft, der KG, an der Beteiligung an der XYZ UK. Dies haben die Kommanditisten zutreffend durch den Ausweis der Beteiligungen im jeweiligen (notwendigen) Sonderbetriebsvermögen II in ihren Sonderbilanzen dokumentiert und entsprechende Sonderbetriebseinnahmen aus der Veräußerung eines Teils ihrer Anteile erklärt.

(2) Der Veräußerungsgewinn aus der Übertragung eines Teils der Anteile der XYZ UK beim Kläger zu 1) in Höhe von 520 DM unterliegt im Einklang mit den Regelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung aus dem DBA-Thailand, die als Spezialregelungen vorrangig anwendbar wären, der inländischen Besteuerung, da das DBA das Besteuerungsrecht dem Betriebsstättenstaat zuweist.

Dieser Gewinn wurde durch die Veräußerung von notwendigem Betriebsvermögen erzielt, das abkommensrechtlich der durch die Beteiligung an der KG vermittelten deutschen Betriebsstätte des Klägers zu 1) zuzurechnen ist (Art. 13 Abs. 2 Satz 1 DBA-Thailand).

(a) Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-Thailand können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat (Betriebsstättenstaat) besteuert werden, soweit sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Thailand). Ergänzend dazu bestimmt Art. 13 Abs. 2 Satz 1 DBA-Thailand, dass Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens vom Betriebsstättenstaat besteuert werden dürfen, wenn das veräußerte Vermögen zum Betriebsvermögen einer dort belegenen Betriebsstätte zählt. Gewinne aus der Veräußerung von beweglichem Vermögen, das nicht zum Betriebsvermögen einer im jeweils anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte des Veräußerers gehört, können dagegen nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden (Art. 13 Abs. 3 DBA-Thailand).

Der Anteil des Klägers zu 1) an der KG ist abkommensrechtlich ein thailändisches Unternehmen (des S1) mit einer ausschließlich in Deutschland belegenen Betriebsstätte (vgl. BFH-Urteile vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BStBl II 1992, 937, 939 und [vom 13. Februar 2008 I R 63/06](#), BFH/NV 2008, 1250 zum DBA-Schweiz). Der Betriebsstättenbegriff des deutschen Einkommensteuerrechts und des Abkommensrechts entsprechen sich insoweit. Im

Streitfall gehört danach die Beteiligung des Klägers zu 1) an der XYZ UK zum notwendigen Betriebsvermögen seiner Beteiligung an der KG.

(b) Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns richtet sich aus abkommensrechtlicher Sicht in erster Linie nach Art. 13 DBA-Thailand. Der BFH hat in seinem Urteil vom 13. Februar 2008 (aaO.) entschieden, dass die Veräußerung von betrieblichem Anlagevermögen – auch einer Beteiligung an der Kapitalgesellschaft – von der insoweit identischen Regelung des Art. 13 Abs. 2 DBA-Schweiz erfasst wird. Für die Auslegung des Art. 13 Abs. 2 DBA-Thailand ergeben sich keine anderen Rechtsgrundsätze. Bei der vom Kläger zu 1) veräußerten Beteiligung an der XYZ UK handelte es sich sowohl um „bewegliches Vermögen“ als auch um „Betriebsvermögen“ i.S. des Art. 13 Abs. 2 DBA-Thailand. Für die Zwecke der deutschen Besteuerung sind die Begriffsbestimmungen des deutschen Rechts maßgeblich. Dieses zählt die in Rede stehende Beteiligung zum Betriebsvermögen des Klägers zu 1) (vgl. oben). Soweit Wassermeyer abweichend davon für im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Beteiligungen am Kapitalgesellschaften keine Zuordnung zur Betriebsstätte vornehmen will (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 13 Rn. 79b) folgt der Senat dieser Auffassung angesichts der überzeugenden Gründe des entgegenstehenden BFH-Urteils vom 13. Februar 2008 (aaO.) nicht.

(c) Die Beteiligung war schließlich bis zu ihrer Veräußerung der durch die KG vermittelten deutschen Betriebsstätte des Klägers zu 1) zuzurechnen, da die Beteiligung des Klägers zu 1) an der XYZ UK von der wirtschaftlichen Konzeption her derjenigen an der KG untergeordnet war. In rechtlicher Hinsicht folgt daraus, dass sie zu dem bei der KG zu erfassenden Betriebsvermögen gehört, ohne dass diese Zuordnung vom Willen des Klägers zu 1) abhängig ist oder von ihm verhindert werden konnte. Es geht mithin um ein Wirtschaftsgut, das von seiner wirtschaftlichen Funktion her eindeutig zum Bereich der KG gehört. Eine in diesem Sinne auf den tatsächlichen Gegebenheiten beruhende Zugehörigkeit führt dazu, dass das betreffende Wirtschaftsgut abkommensrechtlich der durch die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte des Gesellschafters zuzuordnen ist. Andere Regeln können nur dann gelten, wenn sie sich aus dem Wortlaut oder dem Gesamtzusammenhang des jeweils maßgeblichen Abkommens ableiten lassen; das ist im Hinblick auf das DBA-Thailand nicht der Fall.

(d) Da das DBA-Thailand keine dem Art. 21 OECD-Musterabkommen entsprechende Regelung enthält, ist auch für „andere Einkünfte“ das Besteuerungsrecht Deutschlands nach Maßgabe des nationalen materiellen Steuerrechts nicht beschränkt.

(3) Soweit die Kläger daneben geltend machen, dass nach dem DBA mit Großbritannien die Besteuerung von Dividenden von in Großbritannien ansässigen Gesellschaften, die an Dividendenempfänger ausgeschüttet werden, die nicht in Deutschland ansässig sind, ausgeschlossen sei (aaO.), führt dies zu keiner anderen Zuweisung des Besteuerungsrechts im Streitfall für den Veräußerungsgewinn des Klägers zu 1), da Dividenden gar nicht streitbefangen sind.

Das (alte) in den Streitjahren gültige DBA Großbritannien vom 26. November 1964 enthält neben den von den Klägern in Bezug genommenen Regelungen zu Dividenden (Art. VI) auch Regelungen zu Betriebsstättengewinnen (Art. III), zu Zinsen und Lizenzgebühren (Art. VII) und zu Veräußerungsgewinnen (Art. VIII). Eine unmittelbare Anwendung der Regelungen über Dividenden auf Veräußerungsgewinne ist wegen der spezielleren Regelungen in den anderen Regelungen nicht möglich und durch das Abkommen nicht vorgesehen. Ein Schluss von einer weitergehenden Regelung auf einen weniger Voraussetzungen erfordernden Fall (*argumentum a maiore ad minus*) kommt angesichts der nebeneinander stehenden Einzelregelungen in dem DBA nicht in Betracht. Insbesondere stehen die Regelungen in dem DBA Großbritannien über Dividenden nicht als Grundsatz über den übrigen Regelungen. Das (neue) DBA Großbritannien vom 30. März 2010 ist erst nach den Streitjahren in Kraft getreten und daher nicht anwendbar.



b) Die vom Kläger zu 1) erzielten Zinsen aus Gesellschafterdarlehen an die XYZ UK in Höhe von 2.257 DM (1998) und 1.639 DM (1999) unterliegt ebenfalls der Besteuerung in Deutschland, da neben der Beteiligung an der XYZ UK auch das Gesellschafterdarlehen für den Kläger zu 1) zu dessen notwendigem Sonderbetriebsvermögen II seiner inländischen Betriebsstätte (unten (1)) gehört und die Regelungen des DBA Thailand die Besteuerung in Deutschland nicht ausschließen (unten (2)).

(1) Ebenso wie die Beteiligung an der XYZ UK selbst gehört auch das die Beteiligung fördernde Gesellschafterdarlehen zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 1) zu seiner Beteiligung als Kommanditist der KG. Die aus dem Gesellschafterdarlehen erzielten Zinsen unterliegen deshalb nach dem Einkommensteuerrecht (§ 5 EStG) der inländischen Besteuerung.

Das Gesellschafterdarlehen kann – ebenso wie die Beteiligung an der Gesellschaft selbst – nicht nur dann geeignet und dazu bestimmt sein, die Stellung ihres Inhabers im Rahmen einer Personengesellschaft zu stärken, wenn sie dessen Einflussmöglichkeiten als Mitunternehmer der Personengesellschaft erhöht. Es genügt vielmehr, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft vorteilhaft ist und der Gesellschafter der Personengesellschaft das Darlehen aus diesem Grund hingegeben hat. Insoweit wird auf die vorstehenden Gründe zur Beteiligung selbst verwiesen.

(2) Der Berücksichtigung der erklärten Sonderbetriebseinnahmen (Darlehenszinsen) aus der XYZ UK beim Kläger zu 1) stehen schließlich keine Regelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung aus dem DBA-Thailand, die als Spezialregelungen vorrangig anwendbar wären, hinsichtlich der Zinsen aus dem Gesellschafterdarlehen entgegen.

(a) Art. 11 des DBA-Thailand schließt eine Besteuerung der Zinseinkünfte aus dem Gesellschafterdarlehen an die XYZ UK in Deutschland nicht aus, da die Regelungen dieses DBA Zinseinkünfte aus Drittstaaten (bewusst) nicht umfassen (vgl. so ausdrücklich im OECD-Kommentar zum Musterabkommen, dort Nr. 6 und mit dem Hinweis unter Nr. 29, dass Zinsen aus Dreiecksverhältnissen bewusst nicht im Musterabkommen behandelt worden sind) und damit zugleich die Einbeziehung der Zinseinkünfte nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht nicht ausschließen oder begrenzen.

Durch Art. 11 Abs. 1 DBA-Thailand werden nur Zinsen erfasst, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden. Nach Art. 11 Abs. 7 DBA-Thailand „stammen“ Zinsen vom Ort der Ansässigkeit des Schuldners (ebenso Art. 11 Abs. 5 OECD-Musterabkommen; ebenso Pöllath/Lohbeck in Vogel/Lehner, DBA, Art. 11 Rn. 6 unter Hinweis auf Art. 21 OECD-MA und Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 11 Rn. 2). Im Streitfall „stammen“ die Zinsen demnach nicht aus einem Vertragsstaat, da der Schuldner – hier die XYZ UK – im Vereinigten Königreich und nicht in Deutschland oder Thailand ansässig ist, so dass das Besteuerungsrecht nicht dem Vertragsstaat, in dem der Gläubiger seinen Sitz hat, ausschließlich zugewiesen wird.

Art. 11 Abs. 5 DBA-Thailand erfasst ebenfalls keine aus Drittstaaten stammenden Zinsen sondern behandelt ausschließlich den Fall, dass abweichend von Abs. 1 im Quellenstaat zugleich eine Betriebsstätte des Gläubigers besteht. Das ist hier nicht der Fall. Damit wird auch durch Abs. 5 eine Besteuerung in Deutschland nicht ausgeschlossen, so dass insoweit dahinstehen kann, ob das Gesellschafterdarlehen des Klägers zu 1) tatsächlich abkommensrechtlich zu dessen inländischer Betriebsstätte gehört hat.

(b) Die Regelungen nach Art. VI des DBA Großbritannien von 1964 zu Dividenden im dortigen Art. VI schließen auch insoweit die Besteuerung von Zinsen nach Art. III oder Art. VII nicht aus, da es sich jeweils auf nebeneinander stehende Regelungen ohne einen Vorrang hinsichtlich der Regelungen für Dividenden handelt. Streitbefangen sind gerade keine Dividenden sondern Zinsen aus Gesellschafterdarlehen.

3.) Die Revision wird gemäß [§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO](#) wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache zugelassen, da zur abkommensrechtlichen Behandlung von Zinsen im Zusammenhang mit Beteiligungen in Drittstaaten, die im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden, keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorliegt.

4.) Die Kostenentscheidung beruht auf [§ 135 Abs. 1 FGO](#).