

Beschluss vom 13. Juli 2021, I R 63/17

Begriff der "Organisation der Vereinten Arbeit" im DBA-Jugoslawien erfasst auch Nachfolgeorganisationen

ECLI:DE:BFH:2021:B.130721.IR63.17.0

BFH I. Senat

DBA YUG Art 8, DBA YUG Art 14 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 04. September 2017, Az: 3 K 2745/16 E

Leitsätze

1. Der in Art. 8 und Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien verwendete Begriff der "Organisation der Vereinten Arbeit" erfasst auch diejenigen juristischen Personen, die insgesamt an deren Stelle getreten sind. Das sind zunächst die nach Maßgabe des jugoslawischen Gesellschaftsrechts zwingend bis zum 31.12.1991 hinsichtlich ihrer Rechtsform angepassten (ehemaligen) Organisationen der Vereinten Arbeit sowie steuerpflichtige juristische Personen, die nach 1988 errichtet worden sind.

2. Der Senat hält an seiner Rechtsprechung zur sog. statischen Abkommensauslegung (Senatsurteile vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326, m.w.N.; vom 25.11.2015 - I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247) fest, stellt aber klar, dass bei Vorliegen einer sog. Fortgeltungsvereinbarung für die Abkommensauslegung auf den Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung abzustellen sein kann.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 05.09.2017 - 3 K 2745/16 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) wohnhaften Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Kläger erzielte in den Jahren 2009 und 2012 (Streitjahre) zudem Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte.
- 2** Am 26.07.1991 gründete der Kläger auf der Grundlage des damaligen jugoslawischen Gesetzes über Unternehmen vom 29.12.1988 die Gesellschaft A mit Sitz in Jugoslawien. Die Gesellschaft wurde mit Beschluss des Gerichts der Vereinten Arbeit vom 05.08.1991 in das Gerichtsregister eingetragen. Mit Gesellschafterbeschluss vom 25.11.1995 wurde die Gesellschaft an das Unternehmensgesetz der Föderation von Bosnien und Herzegowina (BIH) vom 11.02.1995 angepasst. Es erfolgte eine Umbenennung und am 25.12.1999 eine erneute Satzungsänderung auf Grundlage des Gesetzes über Wirtschaftsgesellschaften vom 12.06.1999.
- 3** Am 20.05.1995 errichtete der Kläger zudem auf der Grundlage des Unternehmensgesetzes der Föderation von BIH vom 11.02.1995 die Gesellschaft B. Am 04.05.2000 passte er die Satzung dieser Gesellschaft an die neuen gesetzlichen Regelungen in BIH an.
- 4** Am 25.05.2009 veräußerte der Kläger seine Anteile an der B an die A. Der Veräußerungsgewinn betrug ... €. Eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns in BIH erfolgte nicht.

- 5 Am 19.09.2012 beschloss die Gesellschafterversammlung der A eine Ausschüttung des "akkumulierten und nicht zugewiesenen Gewinns aus vergangenen Jahren" in Höhe von ... €. Davon entfielen 70 % (... €) auf den Kläger. Eine Besteuerung nahm die zuständige Finanzbehörde in BIH nicht vor.
- 6 Die Kläger wurden mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden vom 15.08.2011 bzw. 07.02.2014 hinsichtlich der hier streitigen Punkte zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2009 und 2012 veranlagt. Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung in 2009 wurde ebenso wie die Ausschüttung in 2012 nicht der Besteuerung unterworfen, sondern nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.
- 7 Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon Kenntnis erlangt hatte, dass die genannten Einkünfte in BIH nicht besteuert worden waren, erließ er am 08.12.2014 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre. Im Bescheid für 2009 erfasste er einen gewerblichen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € (60 % von ... €) und hob den Nachprüfungsvorbehalt auf. Im Bescheid für 2012 wurde eine Gewinnausschüttung in Höhe von ... € als der Abgeltungsteuer unterliegender Kapitalertrag erfasst. Der Nachprüfungsvorbehalt blieb bestehen. Zur Begründung wies das FA darauf hin, dass Art. 8 i.V.m. Art. 14 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 26.03.1987 --DBA-Jugoslawien-- (BGBl II 1988, 745, BStBl I 1988, 373), dessen unveränderte Fortgeltung Deutschland und BIH am 13.11.1992 (BGBl II 1992, 1196) vereinbart haben, nur auf Gewinne aus Investitionen in eine jugoslawische Organisation der Vereinten Arbeit anwendbar sei. Daher würden nur nicht privatisierte Formen der vergesellschafteten Unternehmen erfasst, nicht hingegen alle juristischen Personen.
- 8 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) Düsseldorf mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1652 veröffentlichtem Urteil vom 05.09.2017 - 3 K 2745/16 E statt.
- 9 Dagegen wehrt sich das FA mit seiner Revision, mit der es Verletzung von Bundesrecht geltend macht und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 12 Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass Deutschland weder hinsichtlich des im Streitjahr 2009 angefallenen Gewinns des Klägers aus der Veräußerung von Anteilen an der B in Höhe von ... € noch hinsichtlich der das Streitjahr 2012 betreffenden Gewinnausschüttung (A) in Höhe von ... € ein Besteuerungsrecht zusteht, sondern die Beträge lediglich bei der Berechnung des besonderen Steuersatzes gemäß § 32b Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen sind.
- 13 1. Zwischen den Beteiligten steht zunächst nicht im Streit, dass der in Deutschland ansässige und daher dort mit seinem Welteinkommen unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kläger mit der im Jahr 2009 durchgeführten Veräußerung der Anteile an der B an die A den Tatbestand des § 17 Abs. 1 EStG verwirklicht hat. Gegenstand der Veräußerung waren Anteile an einer Kapitalgesellschaft in BIH, die einer deutschen GmbH vergleichbar war, welche die dort geregelte Beteiligungsschwelle überschritten. Der Veräußerungsgewinn von ... € wäre dabei gemäß §§ 3 Nr. 40 Buchst. c, 3c Abs. 2 EStG zu 60 % (... €) anzusetzen. Ebenso ist es unstrittig, dass die auf den Kläger im Jahr 2012 entfallende Gewinnausschüttung der A in Höhe von ... € im Rahmen der Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzusetzen wäre. Der Senat sieht dazu von weiteren Ausführungen ab.
- 14 2. Indessen fehlt es für beide Beträge an einem deutschen Besteuerungsrecht und kann Deutschland sie deshalb lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) berücksichtigen (Art. 24 Abs. 1 Buchst. a DBA-Jugoslawien).
- 15 a) Gemäß Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien, dessen unveränderte Fortgeltung Deutschland und BIH am 13.11.1992 vereinbart haben (BGBl II 1992, 1196; dazu Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom

19.01.2016, BStBl I 2016, 76), können Gewinne aus der Veräußerung von Rechten aus einem Vertrag über Investitionen in einer jugoslawischen Organisation der Vereinten Arbeit in Jugoslawien (bzw. BIH als Nachfolgestaat) besteuert werden. Gewinne aus der Veräußerung des in Art. 14 Abs. 1 bis 4 DBA-Jugoslawien nicht genannten Vermögens können hingegen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist (Art. 14 Abs. 5 DBA-Jugoslawien). Bei einer in Deutschland ansässigen Person (Art. 4 Abs. 1 DBA-Jugoslawien) werden, soweit nicht Art. 24 Abs. 1 Buchst. b DBA-Jugoslawien anzuwenden ist, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Jugoslawien (BIH) ausgenommen, die nach dem DBA-Jugoslawien in Jugoslawien (BIH) besteuert werden können. Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen (Art. 24 Abs. 1 Buchst. a DBA-Jugoslawien). Zwischen den Beteiligten ist insoweit nur streitig, ob der in 2009 erzielte Gewinn des Klägers aus der Veräußerung der Anteile an der B an die A einen Gewinn aus der Veräußerung von Rechten aus einem Vertrag über "Investitionen in einer jugoslawischen Organisation der Vereinten Arbeit" i.S. des Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien darstellt. Dies ist mit dem FG zu bejahen.

- 16** aa) Zur Ermittlung des Regelungsgehalts eines völkerrechtlichen Vertrags ist das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 --WÜRV-- (BGBl II 1985, 927) heranzuziehen, das seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl II 1987, 757) in innerstaatliches Recht transformiert ist (Senatsurteile vom 11.07.2018 - I R 44/16, BFHE 262, 354; vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54; Senatsbeschluss vom 30.09.2020 - I R 76/17, BFHE 270, 455, BStBl II 2021, 275). Danach sind Doppelbesteuerungsabkommen nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen (Art. 31 Abs. 1 WÜRV). Maßgeblich sind insbesondere der Wortlaut des Vertrags (Art. 31 Abs. 2 WÜRV) und die gewöhnliche Bedeutung der verwendeten Ausdrücke. Dementsprechend sind abkommensrechtliche Begriffe nach der Rechtsprechung des Senats (Urteile vom 25.02.2004 - I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl II 2005, 14; vom 26.08.2010 - I R 53/09, BFHE 231, 63, BStBl II 2019, 147; in BFHE 270, 455, BStBl II 2021, 275) zunächst nach dem Wortlaut und den Definitionen des Abkommens und sodann nach dem Sinn und dem Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens auszulegen. Auf die Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts ist grundsätzlich erst auf einer nachgelagerten Prüfungsebene zurückzugreifen.
- 17** bb) Der Begriff der Organisation der Vereinten Arbeit wird im DBA-Jugoslawien selbst nicht definiert.
- 18** aaa) Dies hat seinen historischen Hintergrund darin, dass zur Zeit des Abschlusses des DBA-Jugoslawien im Jahr 1987 deutsche Steuerpflichtige aus Jugoslawien nicht Dividenden, sondern nur Gewinne aus der genannten Organisation erhalten konnten, die als sozialistische Unternehmensform durch das Selbstbestimmungsrecht der in der Organisation arbeitenden Menschen bestimmt war, aber die Investition privater Mittel mit dem Ziel der Gewinnerzielung erlaubte. Aus diesem Grund wurden seinerzeit die Regelungen in Art. 8 und Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien vereinbart und der Dividendenartikel des Art. 11 DBA-Jugoslawien für Dividenden aus Deutschland einseitig gefasst, um zu einer sachgerechten Aufteilung der Besteuerungsrechte zu gelangen (vgl. Denkschrift zum Abkommen zu Art. 8, BTDrucks 11/886, S. 23 f.; Raber in Wassermeyer, Jugoslawien Art. 8 Rz 1).
- 19** bbb) Nach den insoweit den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG konnten Organisationen der Vereinten Arbeit auf Grundlage des bis zum 31.12.1988 geltenden Gesetzes über die Vereinte Arbeit (GVA) vom 25.11.1976 (Amtsblatt der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien, Nr. 53/1976) gegründet werden. Nach Art. 29 Abs. 1 GVA wurden Wirtschafts- und andere Tätigkeiten innerhalb der Vereinten Arbeit mit den Mitteln im gesellschaftlichen Eigentum innerhalb der Organisationen der Vereinten Arbeit und anderer Formen der Vereinten Arbeit und Mittel ausgeübt. Diese Tätigkeiten konnten unter den Bedingungen bestimmter Gesetze auch innerhalb von gesellschaftlich-politischen und anderen durch das Gesetz bestimmten gesellschaftlichen Organisationen und Bürgervereinigungen ausgeübt werden, wenn das im Interesse für die Realisierung von gesellschaftlichen Funktionen und Aufgaben dieser Organisationen war. Gemäß Art. 29 Abs. 3 GVA konnten Wirtschafts- und andere Tätigkeiten auch durch selbständige persönliche Arbeit mit den Arbeitsmitteln im Eigentum der Bürger unter den durch das Gesetz vorgeschriebenen Bedingungen ausgeübt werden, wenn die Ausübung von diesen Tätigkeiten nicht gesetzlich verboten war. Organisationen der Vereinten Arbeit umfassten damit verschiedene Gesellschaftsformen, die sowohl mit gesellschaftlichen als auch mit privaten Mitteln ausgestattet sein konnten.
- 20** ccc) Durch das Gesetz über Unternehmen vom 29.12.1988 (Amtsblatt der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien Nr. 77/1988) wurde indessen die Anpassung der Organisationen der Vereinten Arbeit an neue Unternehmensformen (vergesellschaftete Unternehmen, Genossenschaftsunternehmen, Privatunternehmen oder gemischte Unternehmen) bis zum 31.12.1991 angeordnet. Im Anschluss daran entwickelten die Nachfolgestaaten

der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien --und darunter auch BIH-- ihr eigenes Gesellschaftsrecht (Raber, a.a.O., Art. 8 Rz 2). Spätestens seit Ende 1991 existierten Organisationen der Vereinten Arbeit nicht mehr (Raber, a.a.O., Art. 8 Rz 5).

- 21** cc) Wird ein Begriff im Abkommen selbst nicht definiert und lässt sich der Bedeutungsinhalt --wie im Streitfall-- auch nicht unmittelbar aus dem allgemeinen und im Einklang mit dem Sinn und Vorschriftenzusammenhang des Abkommens stehenden Sprachgebrauch gewinnen (dazu Senatsurteil in BFHE 231, 63, BStBl II 2019, 147), kommt dem Begriff nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Jugoslawien die Bedeutung zu, die ihm nach dem Recht über die Steuern des Anwendestaates (hier: Deutschland) zukommt. Indessen hatte und hat der Begriff der "Organisation der Vereinten Arbeit" im deutschen Steuerrecht keine Bedeutung (Raber, a.a.O., Art. 8 Rz 6). Vielmehr handelt es sich um einen Rechtsbegriff des jugoslawischen Rechts, an den die Abkommensparteien bewusst angeknüpft haben. Es entspricht dann aber dem Zweck des Art. 3 Abs. 2 DBA-Jugoslawien, Entscheidungsharmonie zwischen der Abkommensauslegung und dem innerstaatlichen Steuerrecht des Anwendestaates dadurch herzustellen, dass der genannte Rechtsbegriff im Einklang mit der Begriffsbedeutung im anderen Vertragsstaat (hier: Jugoslawien) auszulegen ist (Raber, a.a.O., Art. 8 Rz 6). Ein anderes Verständnis würde ohne hinreichenden Grund die Gefahr fördern, dass das Abkommen in den einzelnen Vertragsstaaten unterschiedlich ausgelegt wird, und damit der im Grundsatz angestrebten Entscheidungsharmonie entgegenwirken (vgl. Senatsurteil vom 28.04.2010 - I R 81/09, BFHE 229, 252, BStBl II 2014, 754; Senatsbeschluss vom 11.12.2013 - I R 4/13, BFHE 244, 1, BStBl II 2014, 791; s.a. Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Systematik Rz 109).
- 22** dd) Für die Entscheidung des Streitfalles kommt es nach dem Vorstehenden darauf an, ob angesichts der gesellschaftsrechtlichen Entwicklung in Jugoslawien und seinen Nachfolgestaaten auch die an die Stelle der Organisationen der Vereinten Arbeit getretenen Nachfolgeunternehmen und alle steuerpflichtigen juristischen Personen, die nach 1988 in Übereinstimmung mit dem jugoslawischen Gesellschaftsrecht bzw. dem Gesellschaftsrecht der Nachfolgestaaten errichtet worden sind, Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien unterfallen (so Raber, a.a.O., Art. 8 Rz 7 und 8), oder sich der Wortlaut der Bestimmung mit dem FA auf die nach bosnisch-herzegowinischem Gesellschaftsrecht seit dem 31.12.1991 nicht mehr existierende jugoslawische Organisation der Vereinten Arbeit beschränkt. Der Senat schließt sich dazu der Rechtsauffassung des FG an. Er hält an seiner Rechtsprechung zur sog. statischen Abkommensauslegung (Senatsurteile vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326, m.w.N.; vom 25.11.2015 - I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247) fest, stellt aber klar, dass bei Vorliegen einer sog. Fortgeltungsvereinbarung für die Abkommensauslegung auf den Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung abzustellen sein kann.
- 23** aaa) Für die vom FG gewählte Auslegung spricht zunächst maßgeblich die Tatsache, dass in dem Zeitpunkt, in dem Deutschland und BIH die Fortgeltung des bisherigen DBA-Jugoslawien vereinbart haben (hier: 13.11.1992), keine Organisationen der Vereinten Arbeit mehr existierten und dies beiden Vertragsstaaten auch bewusst gewesen sein muss (dazu Graw, EFG 2017, 1655, 1656). Im Zeitpunkt des Abschlusses der sog. Fortgeltungsvereinbarung waren wesentliche (gesellschaftsrechtliche) Entwicklungen in den Nachfolgestaaten Jugoslawiens bereits vollzogen (Raber, a.a.O., Art. 8 Rz 10) und waren nach bosnisch-herzegowinischem Gesellschaftsrecht alle vormaligen Organisationen der Vereinten Arbeit bereits hinsichtlich ihrer Rechtsform angepasst. Dass die Vertragsstaaten Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien angesichts dieser Tatsache mit dem FA hätten ohne Anwendungsbereich belassen und leerlaufen lassen wollen, ist nicht vorstellbar.
- 24** bbb) Vielmehr spricht angesichts der bis dahin gewollten und praktizierten Anknüpfung an das Begriffsverständnis nach dem Recht von BIH alles dafür, dass das bisherige Abkommen nach dem Willen der Parteien der sog. Fortgeltungsvereinbarung auf diejenigen juristischen Personen Anwendung finden sollte, die insgesamt an die Stelle der bisherigen Organisationen der Vereinten Arbeit getreten waren. Das sind zunächst die nach Maßgabe des jugoslawischen Gesellschaftsrechts zwingend bis zum 31.12.1991 hinsichtlich ihrer Rechtsform angepassten (ehemaligen) Organisationen der Vereinten Arbeit (Raber, a.a.O., Art. 8 Rz 7).
- 25** ccc) Nichts anderes kann aber auch für steuerpflichtige juristische Personen gelten, die nach 1988 errichtet worden sind. Insoweit ergibt sich aus Art. 3 Abs. 1 Buchst. d Unterabs. i DBA-Jugoslawien, dass die Organisation der Vereinten Arbeit nur eine Sonderform der juristischen Person im Sinne des Abkommens ist, weil danach Gesellschaft im Sinne des Abkommens die vorgenannte Organisation und "andere" juristische Personen sind. Die dort erwähnten anderen "der Steuer unterliegenden juristischen Personen" werden zwar in Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien nicht erwähnt, indessen war die Organisation der Vereinten Arbeit bei Unterzeichnung des DBA-Jugoslawien die einzige Unternehmensform, in die Privatinvestoren investieren konnten. Nur insoweit hat überhaupt die Gefahr einer Doppelbesteuerung von Gewinnen bestanden. Ein Anlass, in Art. 14 Abs. 3 DBA-

Jugoslawien einen anderen Begriff als den der Organisation der Vereinten Arbeit zu wählen bzw. auf den in Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-Jugoslawien gewählten Begriff der "Gesellschaft" abzustellen, hat damit nicht bestanden.

- 26** ddd) Es wäre auch nicht verständlich, dass nach 1988 gegründete juristische Personen gegenüber den zuvor gegründeten Organisationen der Vereinten Arbeit, die sodann in eben solche juristische Personen umzuwandeln waren, benachteiligt werden sollten. Auch insoweit ist zu berücksichtigen, dass den Vertragsparteien, die später die Fortgeltung des Abkommens für das Verhältnis Deutschlands zu BIH vereinbart haben, die seit 1988 stattgefundenen gesellschaftsrechtlichen Entwicklungen bekannt waren (Raber, a.a.O., Art. 8 Rz 8). Nach dem Begriffsverständnis von BIH fallen unter "Organisationen der Vereinten Arbeit" aber auch sonstige juristische Personen (wie die B). Dies geht nach den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) u.a. aus den Schreiben des Ministeriums für Finanzen und staatliche Finanzgeschäfte von BIH vom 18.07.2014 und 05. und 20.01.2015 sowie 09.06.2016 hervor, wonach der Begriff der Organisation der Vereinten Arbeit juristischen Personen im Sinne des jetzt geltenden Gesellschaftsgesetzes von BIH gleichsteht bzw. alle juristischen Personen im Sinne der geltenden Vorschriften umfasst.
- 27** eee) Für diese Auslegung spricht auch, dass mit den Nachfolgestaaten Slowenien und Kroatien, für die das DBA-Jugoslawien ebenfalls fortgilt, Verständigungsvereinbarungen i.S. des Art. 26 Abs. 3 DBA-Jugoslawien mit entsprechendem Inhalt getroffen worden sind (vgl. BMF-Schreiben vom 21.07.1997, BStBl I 1997, 724, und vom 16.06.2001, BStBl I 2001, 366). Danach werden alle juristischen Personen bzw. Kapitalgesellschaften, die nach neuerem slowenischen bzw. kroatischen Gesellschaftsrecht gegründet worden sind, einbezogen und ist die deutsche Seite erkennbar nicht --wie aber das FA für das Verhältnis zu BIH meint-- davon ausgegangen, dass die Abkommensregelungen zur Organisation der Vereinten Arbeit zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Fortgeltung des DBA-Jugoslawien ins Leere liefen.
- 28** fff) Diese Auslegung führt auch zu einem dem ursprünglichen Abkommensziel der sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte für Gewinne aus jugoslawischen Organisationen der Vereinten Arbeit einerseits bzw. Dividenden von in Deutschland steuerpflichtigen juristischen Personen andererseits entsprechenden Ergebnis. Da Art. 11 DBA-Jugoslawien einseitig nur für Ausschüttungen deutscher Gesellschaften gilt, und bereits zum 31.12.1991 keine Organisationen der Vereinten Arbeit in ihrer ursprünglichen Rechtsform mehr existent gewesen sein können, würde eine Auslegung im Sinne des vom FA gewünschten Ergebnisses zu einer Verschiebung des Besteuerungsrechts für Dividenden zugunsten Deutschlands führen, weil die für Gewinnempfänger in Deutschland nach Art. 24 Abs. 1 Buchst. a DBA-Jugoslawien eigentlich vorgesehene Freistellung sich nach Art. 22 DBA-Jugoslawien faktisch in eine volle Steuerpflicht verwandeln würde (Raber, a.a.O., Art. 8 Rz 10; Graw, EFG 2017, 1655, 1656). Dies widerspräche dem Geist des Abkommens.
- 29** ggg) Dass die bezeichneten Einkünfte in BIH nicht besteuert worden sind, steht der vorgenannten Auslegung nicht entgegen. Dies folgt bereits daraus, dass eine Nichtbesteuerung durch den Quellenstaat nicht ohne die Vereinbarung einer ausdrücklichen Rückfallklausel zum Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats führen würde (Senatsurteile vom 15.03.2021 - I R 61/17, BFHE 272, 399, und I R 1/18). Eine solche Rückfallklausel enthält das DBA-Jugoslawien nicht.
- 30** ee) Die Freistellung der Einkünfte ist auch nicht im Hinblick auf die Regelung in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG zu versagen. Danach ist die DBA-Freistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen ungeachtet des Abkommens nicht zu gewähren, wenn der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist. Im Streitfall liegt aber kein Qualifikationskonflikt i.S. des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG vor, denn BIH legt das DBA-Jugoslawien nicht so aus, dass die Einkünfte (Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften) dort von der Besteuerung auszunehmen sind. Vielmehr verzichtet BIH nach dem nationalen Recht auf die Besteuerung derartiger Veräußerungsgewinne. Die Einkünfte sind auch nicht nur deshalb in BIH nicht steuerpflichtig, weil der Kläger dort nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG).
- 31** b) Auch für die Gewinnausschüttung des Streitjahres 2012 fehlt es an einem Besteuerungsrecht Deutschlands. Gemäß Art. 8 Satz 1 DBA-Jugoslawien kann der Gewinn aus Investitionen in einer jugoslawischen Organisation der Vereinten Arbeit, den eine in Deutschland ansässige Person bezieht, in Jugoslawien (BIH) besteuert werden.

Dividenden, die eine in Deutschland ansässige Gesellschaft an eine in Jugoslawien ansässige Person zahlt, können hingegen in Deutschland besteuert werden (Art. 11 Abs. 1 Satz 1 DBA-Jugoslawien). Gemäß Art. 22 Abs. 1 DBA-Jugoslawien können Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.

- 32** Nach den Ausführungen unter II.2.a fällt die Gewinnausschüttung der A aus dem Jahr 2012 unter Art. 8 Satz 1 DBA-Jugoslawien. Es handelt sich um den Gewinn aus Investitionen in einer jugoslawischen Organisation der Vereinten Arbeit. Damit besteht ein Besteuerungsrecht von BIH.
- 33** § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG gelangt nicht zur Anwendung, weil weder ein Qualifikationskonflikt i.S. des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegt noch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt ist. Dividenden gelten nach dem vom FG festgestellten Inhalt des nationalen Steuerrechts von BIH unabhängig von der Ansässigkeit des Anteilseigners nicht als Einkommen und werden in § 50d Abs. 9 Satz 2 EStG ohnehin grundsätzlich von der Normanwendung ausgenommen.
- 34** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de