

### *Rechtsfähiger Verein ist keine Kapitalgesellschaft im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz*

*Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil v. 14.05.1991, Az. VI 676/89*

#### **Leitsatz:**

Der Begriff der Kapitalgesellschaften i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 b DBA-Schweiz umfaßt alle körperschaftsteuerpflichtigen Subjekte i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStG (hier: Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit) und beschränkt sich nicht nur auf die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG aufgezählten.

#### **Orientierungssatz:**

Einem inländischen VVaG ist für Dividenden, die er von einer Schweizer AG erhält, deren Anteile er seit Jahren zu über 80 v.H. hält, das Schachtelprivileg zu gewähren.

#### **Tatbestand:**

Gegenstand des Rechtsstreites ist die Frage der Anwendung des Schachtelprivilegs des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens auf Dividenden, die der Kläger aus der Schweiz erhalten hat. Der Kläger ist ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit. Er wurde 1919 gegründet. Gegenstand seines Geschäftsbetriebs sind Sachversicherungen, sowie Haftpflicht-, Unfall-, Kfz-, Bauwesen- und Hausratversicherungen. Versicherungsnehmer sind zu ca. 99 v.H. seine Mitglieder. 1977 gründete der Kläger mit einem Anteil von 95 v.H. die ... Rückversicherungs AG in Zug/Schweiz. An dieser Gesellschaft war er am 31. 12. 1992 noch zu 88,65 v.H. beteiligt. Heute liegt sein Anteil wieder höher.

In den Streitjahren erhielt der Kläger von der AG Dividendenzahlungen wie folgt:

Jahr	Bruttobetrag	Nettobetrag	Nach Abzug von Betriebsausgaben und Steuern
1979	DM 576.688,00	DM 575.188,00	DM 86.503,00
1980	DM 664.285,60	DM 662.786,00	DM 99.642,00
1981	DM 685.745,00	DM 684.245,00	DM 102.862,00
1982	DM 709.797,00	DM 708.297,00	DM 104.842,00

Diese Dividendeneinkünfte behandelt der Kläger als durch das Schachtelprivileg des Art. 24 Abs. 1 DBA-Schweiz im Inland steuerbefreite Einkünfte und zog die entsprechenden Beträge in der Steuerbilanz ab. Aufgrund der vom 24. 10. 1983 bis 21. 1. 1985 durchgeführten Außenprüfung bei dem Kläger änderte der Beklagte die ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheide mit Bescheiden vom 3. 10. 1985. Er erkannte die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs nicht an und rechnete die Nettobeträge dem körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen zu. Hiergegen legte der Kläger am 18. 10. 1985 Einspruch ein, der durch Einspruchsbescheid vom 19. 11. 1989 zurückgewiesen wurde. Mit seiner am 18. 12. 1989 erhobenen Klage wendet sich der Kläger gegen die Nichtanwendung des Schachtelprivilegs.

Der Kläger ist der Ansicht, dass er die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs erfüllt. Zwar sei nach dem Wortlaut des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 b DBA-Schweiz erforderlich, dass die die Schachteldividenden empfangende Gesellschaft im Inland eine "Kapitalgesellschaft" sei. Diese Bestimmung sei jedoch über ihren Wortlaut hinaus auszulegen, da andernfalls der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt werde. Ein vernünftiger Grund, weshalb er als Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit nicht in den Genuss des Schachtelprivilegs gelangen solle, sei nicht ersichtlich. Die Versicherungsaktiengesellschaften betrieben gleicher Weise das Versicherungsgeschäft wie der Kläger. Ein Festhalten am Wortlaut des Art. 24 DBA-Schweiz würde zum erkennbaren Zweck der Vorschrift sinn-

widriger Weise in Widerspruch stehen. Das Schachtelprivileg solle bei Beteiligung über die Grenze die Körperschaftsteuerliche Mehrfachbelastung vermeiden. Die Körperschaftsteuer der ausländischen Gesellschaft sei nicht auf die persönliche Steuer des Gesellschafters anrechenbar. Hier versuche das Schachtelprivileg durch einen ermäßigten Quellensteuersatz einen Ausgleich zu schaffen. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBA-Schweiz sei auch keine wirtschaftslenkende Norm. Auch dass im Rahmen eines Verständigungsverfahrens im Jahre 1974 eine Erweiterung des Schachtelprivilegs auf Körperschaften des öffentlichen Rechts erzielt wurde, lasse keine sachliche Rechtfertigung dafür erkennen, dass Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit nicht einbezogen würden. Auch der Hinweis auf die sog. indirekte Anrechnung helfe nicht weiter, da dieses keine Gleichstellung bewirke.

Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13. 11. 1989 und Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 1979 bis 1982 vom 3. 10. 1985 das Körperschaftsteuerpflichtige Einkommen ohne Berücksichtigung der von der AG enthaltenen Dividenden (1979 DM 775.188,- ; 1980 DM 662.786,- ; 1981 DM 684.245,-; 1982 DM 708.297,-) festzusetzen.

Der Beklagte beantragt Klageabweisung.

Seiner Ansicht nach ist der Kläger keine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft i.S.d. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBA-Schweiz. Auch die im Verständigungsverfahren getroffene Erweiterung der Befreiung treffe auf ihn nicht zu.

### **Entscheidungsgründe:**

Die Klage ist begründet. Gem. Art. 24 Abs. 1 Ziffer 1 b Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz vom 11. 8. 1971 (BGBl. II 1972, 1022) sind die vom Kläger von der AG aus der Schweiz bezogenen Dividenden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen. Es handelt sich insoweit um Dividenden, die eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ausgeschüttet hat, wobei die Voraussetzungen der indirekten Anrechnung gem. § 26 Abs. 2 KStG vorliegen. Der Begriff der Kapitalgesellschaft in Art. 24 Abs. 1 Ziffer 1b DBA-Schweiz umfasst auch Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

Der Kläger ist eine Person i.S. von Art. 24 Abs. 1 DBA-Schweiz. Art. 3 dieses DBA definiert als eine Person "natürliche Personen und Gesellschaften", wobei als letztere juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden, definiert werden (Art. 1 Abs. 1 d und e DBA-Schweiz). Der Kläger ist als rechtsfähiger Verein, der gem. §§ 15 ff. VAG Versicherungsgeschäfte betreibt, eine juristische Person und daher eine Gesellschaft i.S. des Abkommens. Der Kläger ist auch gem. Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz in der Bundesrepublik Deutschland ansässig, denn er ist wegen seines Sitzes und des Ortes seiner Geschäftsleitung im Inland in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.

Auch hat der Kläger von der ... AG Dividenden i.S. von Art. 10 DBA-Schweiz bezogen. Gem. Art. 10 Abs. 6 DBA-Schweiz bedeuten Dividenden u.a. Einnahmen aus Aktien. Die ... ist eine schweizerische Aktiengesellschaft. Die fraglichen Beträge sind daher Einnahmen aus den Anteilen des Klägers an der ... und erfüllen insoweit Definition des Art. 10 Abs. 6 DBA-Schweiz.

Die Voraussetzungen von § 26 Abs. 2 KStG sind im vorliegenden Fall erfüllt. Der Kläger ist als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft (Muttergesellschaft) in dem erforderlichen Maße und in der erforderlichen Zeit an der schweizerischen Tochtergesellschaft beteiligt gewesen. Es ist nicht erkennbar, dass es sich nicht um eine aktive Tätigkeit i.S. des § 8 Abs. 1 AStG bei der Tätigkeit der ... handeln würde. Auch insoweit liegen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 2 KStG vor. Die ... ist als ausschüttende Gesellschaft eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft. Bei dem Kläger handelt es sich nach Überzeugung des Senates um eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige "Kapitalgesellschaft" i.S. des DBA-Schweiz. Allein diese Frage ist zwischen den Parteien streitig. Auf ihre Beantwortung kommt es für die Entscheidung an. Der Senat versteht den Begriff der Kapitalgesellschaften in Art. 24 Abs. 1 Ziffer 1 b DBA-Schweiz im Sinne aller Körperschaftsteuerpflichtigen Subjekte i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStG und nicht nur auf die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG aufgezählten beschränkt. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut, der Systematik des Abkommens, dem Sinn und Zweck des Schachtelprivilegs als auch aus einem Vergleich mit dem nationalen Steuerrecht.

Ausgangspunkt ist für das Gericht dabei, dass der Begriff der Kapitalgesellschaft im DBA selbst nicht definiert ist. Die Bedeutung dieses Begriffes muss daher durch die Auslegung des DBA gewonnen werden. Wie noch darzulegen sein wird, ist Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz nicht in dem Sinne zu verstehen, dass ohne weitere Prüfung Definitionen des nationalen Rechts für das Abkommen bestimmend sind, wenn das Abkommen keine eigene Definitionen enthält. Um festzustellen, ob der Zusammenhang etwas anderes erfordert, wie Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz verlangt, muss zunächst die Bedeutung eines Begriffes im Zusammenhang des Abkommens geklärt werden.

Das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz ist ein völkerrechtlicher Vertrag zwischen den Völkerrechtssubjekten Bundesrepublik Deutschland und Schweizer Eidgenossenschaft. Seine rechtliche Entstehung vollzieht sich auf zwei Ebenen: der völkerrechtlichen und der innerstaatlichen Rechtsordnung. Völkerrechtlich verdankt das Doppelbesteuerungsabkommen seine Geltung einem eigenständigen Entstehungsprozess, der mit dem Aus-

tausch der Ratifikationsurkunden als den einseitigen Erklärungen der beteiligten Völkerrechtssubjekte, an den Vertrag gebunden sein zu wollen, abgeschlossen worden ist. Dieser völkerrechtliche Entstehungsprozess bestimmt auch die Rechtsnatur des Abkommens. Davon zu trennen ist die Erstreckung des Vertrages auf die innerstaatliche Rechtsordnung. Hierfür ist Art. 59 Abs. 2 GG maßgebend. Die Mitwirkung der innerstaatlichen Gesetzgebungsorgane mündet ein in ein Gesetz, welches einerseits den Bundespräsidenten zur Abgabe der völkerrechtlichen Ratifikationserklärung ermächtigt, andererseits die Anwendbarkeit des völkerrechtlich gültigen und zustande gekommenen Vertrages dergestalt für das innerstaatliche Recht anordnet, dass der Vertrag im Range eines Bundesgesetzes unmittelbar anwendbar wird, soweit eine Vertragsnorm zu derartigen Anwendung fähig, d.h. self-executing, ist. Da der Vertrag die deutschschweizerischen Steuerrechtsverhältnisse in besonderer Art und Weise behandelt, kommt ihm als *lex specialis* Vorrang vor den allgemeinen Steuergesetzen zu (§ 2 AO). Demgemäß gewährt Art. 24 Abs. 1 Ziffer 1 b eine objektive Steuerbefreiung hinsichtlich der vom Kläger aus der Schweiz erhaltenen Dividendenzahlungen.

Durch die unmittelbare Anwendbarkeit im innerstaatlichen Bereich verändert jedoch das Doppelbesteuerungsabkommen nicht seine völkerrechtliche Natur, so dass u.a. demgemäß für seine Auslegung nicht die nationalen, sondern die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze, wie sie sich aus dem Gewohnheitsrecht und der Wiener Konvention über das Recht der Verträge (BGBl. II 1985, 926 ff.) ergeben, anzuwenden sind (grundlegend BGH-Urteil vom 25. 6. 1969 I ZR 15/67, BGHZ 52, 216; ebenso BFH-Urteil vom 14. 12. 1988 I R 148/87, BStBl II 1989, 320). Kennzeichnend für diese Auslegungsregeln ist es, dass mit einem völkerrechtlichen Vertrag wie dem Doppelbesteuerungsabkommen die Vertragspartner sich auf Maßnahmen verständigt haben, die im Recht beider Staaten mit der Absicht der Vermeidung oder Minderung der Doppelbesteuerung angewendet werden sollen. Diese als jedem Vertrag zugrundeliegende Willensübereinstimmung der Parteien hat im Vertragstext ihren Ausdruck gefunden, so daß bei der Auslegung das Gebot der internationalen Entscheidungsharmonie zu beachten ist (Vogel, DBA, 2. Aufl., Einl. Rz. 74). Würde jeder Staat ohne Rücksicht auf die besondere Aufgabe eines DBA rein schematisch bei allen nicht definierten Begriffen sein nationales Rechtsverständnis anwenden, so könnte es zum versteckten Dissens bei der Anwendung des Abkommens kommen. Demnach ist vom Wortlaut des DBA auszugehen und dieser, wie Art. 31 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge sagt, im Lichte des Zieles und Zweckes des Abkommens auszulegen, wobei auch auf die Rechtsordnung des Vertragspartners Bedacht zu nehmen ist.

Ein derartiges Vorgehen steht auch in Übereinstimmung mit Art. 3 Abs. 2 DBA, wonach bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Vertrages sind. Diese Bestimmung kann nicht dahin verstanden werden, dass bei der Auslegung ein schematisches Vorgehen einzuschlagen wäre. Auslegung einer Rechtsnorm ist ein komplexer Vorgang des Verstehens von Texten, bei dem verschiedene Faktoren gegenseitig aufeinander bezogen einfließen. Der Text des Abkommens, seine Entstehung, die *ratio legis*, die nachfolgende Staatspraxis, nationale Rechtsvorstellungen, Auswirkungen in den nationalen Rechten wirken zusammen, ohne dass sich eine feste Rangordnung zwischen diesen für alle Fälle festlegen ließe. Im Einzelfall geben diejenigen Faktoren den Ausschlag, aus denen sich der Sinn des Abkommenstextes am überzeugendsten ergibt. Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz räumt zwar den Begriffen des Steuerrechts des Anwenderstaates ausdrücklich Bedeutung für die Auslegung der nicht definierten Begriffe ein. Dies ist durchaus sachgerecht, da ein Doppelbesteuerungsabkommen darauf angelegt ist, unmittelbar bei der Besteuerung der Steuerpflichtigen in den Vertragsstaaten angewendet zu werden, also im Rahmen der Steuerrechtsordnung mit seinen Begriffen wirksam zu sein. Dies spricht dafür, dass eine enge Beziehung zwischen den Begriffen des Abkommens und des nationalen Steuerrechts besteht. Zugleich ordnet Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz jedoch an, dass die Erfordernisse des Zusammenhangs des Abkommens zu beachten sind. Nach dem Verständnis des Senates muss daher der Blick zwischen der völkerrechtlichen und der nationalen Ebene gleichsam hin- und herwandern.

Aus diesen grundsätzlichen Erwägungen folgt für den erkennenden Senat, daß der Begriff der Kapitalgesellschaft in Art. 24 DBA-Schweiz nicht ohne weitere Prüfung der Zusammenhänge i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG verstanden werden kann. Der Senat versteht auch den BFH (Urteil vom 18. 12. 1986 I R 52/83, BStBl II 1988, 521) nicht in einem solchen Sinne. Wenn der BFH sogleich auf das nationale Rechtsverständnis zurückgreift, so ist dies darauf zurückzuführen, dass der Zusammenhang der Abkommen keine Anhaltspunkte für die Auslegung bietet.

Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 b DBA-Schweiz bietet hingegen Anlass, dem Zusammenhang des Sprachgebrauchs des Abkommens nachzugehen. Der Begriff der Kapitalgesellschaft wird sowohl zur Kennzeichnung der deutschen Empfängerin der Schachteldividenden als auch zur Bezeichnung der schweizerischen, ausschüttenden Gesellschaft verwendet. Wird ein Begriff in so engem Zusammenhang innerhalb einer Rechtsnorm verwendet, so spricht eine sehr starke Vermutung dafür, dass der Begriff im gleichen Sinne verwendet wird. Der Begriff der schweizerischen Kapitalgesellschaft i.S. dieser Bestimmung ist jedoch nicht auf die § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG aufgeführten Rechtsgebilde beschränkt. Die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG aufgeführten Gesellschaftsformen sind nur solche, die nach deutschem Recht errichtet worden sind. Das Gesetz verwendet in § 1 Abs. 1 KStG Fachbegriffe des deutschen Rechts. Z. T. kennen die ausländischen Rechte andere Einteilungen und Begriffe. Aus diesem Grunde spricht § 2 Nr. 1 KStG auch nur allgemein von den Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, verwendet also den Oberbegriff des § 1 KStG. Bereits der RFH (Urteil vom 12. 2. 1930, RStBl 1930, 444; ebenso BFH-Urteil vom 17. 7. 1968 I 121/64, BStBl II 1968, 695, st. Rspr.) hat die Rechtsnatur der ausländischen Gebilde durch einen sog. Typenvergleich ermittelt und nicht die Vorschriften des deutschen Steuerrechts unmittelbar auf diese angewandt.

Der Begriff der ausländischen Kapitalgesellschaft ist daher i.S. der Körperschaftsteuerpflichtigen Subjekte zu verstehen. Im schweizerischen Recht werden die Kapitalgesellschaften von den Personengesellschaften unterschieden. Unter Kapitalgesellschaften werden solche verstanden, bei denen die Mitglieder vor allem durch ihre kapitalmäßige Beteiligung verbunden sind und die Haftung auf den Kapitalanteil beschränkt ist (Gutwiller / Haug / Meyer / Wengler, Grundrecht des schweizerischen Privat- und Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 1982, S. 201). Dem stehen die Personengesellschaften gegenüber, bei denen die persönliche Leistungserbringung überwiegt und die unbeschränkte Haftung mindestens eines Gesellschafters gegeben ist. Im Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. 12. 1940 i. d. F. vom 20. 4. 1988 werden in Art. 48 als Kapitalgesellschaften die Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung bezeichnet. Diesen werden in Art. 50 die Genossenschaften des Obligationenrechts zur Seite gestellt. Davon werden die übrigen juristischen Personen in Art. 51 abgesetzt. Zu letzteren rechnen die Vereine, Stiftungen, öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten sowie die Körperschaften des kantonalen Rechts. Daraus ergibt sich, dass der deutsche und der schweizerische Sprachgebrauch nicht in allen Einzelheiten übereinstimmen. Angesichts des engen sprachlichen Zusammenhangs der zweimaligen Verwendung des Wortes Kapitalgesellschaft in Art. 24 kann daher auch nicht einmal schweizerisches Recht und zum anderen deutsches Recht zugrunde gelegt werden.

Zu bedenken ist, dass der Begriff der Kapitalgesellschaft im DBA-Schweiz außer in Art. 24 noch in Art. 15 Abs. 5 verwendet wird. Diese Bestimmung regelt die Besteuerung der Organmitglieder von Kapitalgesellschaften. Zwar hat der BFH (Beschluss vom 15. 11. 1971 GrS 1/71, BStBl II 1972, 68) bisher nur für den Geschäftsführer einer GmbH eine entsprechende Entscheidung gefällt, nach Auffassung des erkennenden Senates muss dies aber auch für Organmitglieder von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit gelten (unklar Flick / Wassermeyer / Wingert, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 15 Rz. 81). In Art. 10 Abs. 6 vermeidet das Abkommen die Verwendung des Begriffes der Kapitalgesellschaft, sondern nimmt vielmehr eine sachliche Gleichstellung vor. Dies steht im systematischen Zusammenhang mit den Art. 7 Abs. 7 und Art. 8 Abs. 5 in denen der Begriff der Personengesellschaft gebraucht wird. Damit liegt offenbar dem Abkommen die Unterscheidung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften zugrunde, ohne weiter zu differenzieren. Alle Gesellschaftsformen, bei denen die Haftungsbegrenzung kennzeichnend ist, die eine eigene Rechtsobjektivität besitzen und der Gewinn und Verlust bei diesen entsteht, sowie die Mitglieder nur im Falle der Ausschüttung am Gewinn beteiligt werden, sind daher Kapitalgesellschaften i.S. des Abkommens. Damit entspricht dieser Begriff demjenigen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögenmassen i.S. von § 1 Abs. 1 KStG.

Für diese Auslegung spricht auch der Sinn und Zweck des sog. Schachtelprivilegs des Art. 24. Dieses Schachtelprivileg soll für eine unternehmerische Beteiligung über die Grenze die körperschaftsteuerliche Mehrfachbelastung vermeiden (Vogel, DBA Art. 23 Abs. 100). Während das steuerliche Anrechnungsverfahren mit der Körperschaftsteuerreform 1977 die wirtschaftliche Doppelbelastung des von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinns bei dieser als auch beim Gesellschafter nach der Ausschüttung vermeidet, bleibt diese Doppelbelastung bei einer Beteiligung über die Grenze erhalten. Dies führt aus deutscher Sicht zu einer Benachteiligung der ausländischen unternehmerischen Betätigung in Form einer ausländischen Tochtergesellschaft mit eigener Steuerrechtsfähigkeit. Es ist daher systemgerecht, für eine entsprechende Steuervergünstigung zu sorgen. Diese Doppelbelastung wird bei inländischen körperschaftsteuerpflichtigen Subjekten möglicherweise zu einer Dreifachbelastung, indem der Gewinn der ausländischen Tochtergesellschaft der inländischen Muttergesellschaft und der ausgeschüttete Gewinn beim Gesellschafter besteuert wird. Unter Beachtung dieses Sinn und Zwecks des internationalen Schachtelprivilegs sind keine Gründe dafür ersichtlich, warum diese steuerliche Vergünstigung ausschließlich den Kapitalgesellschaften i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG vorbehalten sein soll. Die Probleme stellen sich in gleicher Weise bei den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, wie der Streitfall zeigt. Somit ergeben Wortauslegung, systematischer Zusammenhang des Abkommens als Sinn und Zweck des Abkommens, daß ein weiter Begriff der Kapitalgesellschaft in Art. 24 zugrunde zu legen ist.

Der Senat weist daraufhin, dass man zu keinem anderen Ergebnis käme, wenn man nationales Recht anwenden würde, um den Begriff in Art. 24 auszulegen, da es keinen einheitlichen steuerlichen Begriff der Kapitalgesellschaft gibt. Dies ergibt sich insbesondere aus einem Vergleich von § 1 KStG mit § 20 EStG. In § 1 KStG wird der Begriff der Kapitalgesellschaft auf die Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft a. A., die GmbH, die Kolonialgesellschaft und die bergrechtlichen Gewerkschaften bezogen, ausgenommen sind die Genossenschaften, die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen, nicht rechtsfähige Vereine usw. sowie Betriebe gewerblicher Art juristischer Personen des öffentlichen Rechts. Davon unterscheidet sich der Sprachgebrauch in § 20 EStG. Hier werden die Kapitalgesellschaften einerseits genannt, andererseits aber die GmbH, die Genossenschaften, Kolonialgesellschaften und Bergbautreibenden Vereinigungen gesondert aufgeführt. Die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind nicht erwähnt.

Zwar hat der BFH früher Ausschüttungen eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit an seine Mitglieder nicht als Einnahmen nach § 20 Abs. 1 EStG qualifiziert, sondern vielmehr als die Rückgewähr von Sonderausgaben angesehen (BFH-Urteil vom 20. 2. 1970 VI R 11/68, BStBl II 1970, 314). Andererseits hat der BFH jedoch die Aufzählung in § 20 Abs. 1 nicht als abschließend angesehen (BFH-Urteil v. 23. 3. 1970 I R 22/67, BStBl II 1971, 47 (49); Urteil vom 11. 2. 1987 I R 43/83, BStBl II 1987, 643; vgl. auch Urteile vom 19. 6. 1974 I R 94/71, BStBl II 1974, 586; Urteile vom 1. 12. 1982 I R 69-70/80, BStBl II 1983, 152; Urteil vom 1. 2. 1989 I R 98/84, BStBl II 1989, 471), sondern unter den Begriff der Kapitalgesellschaft auch andere

körperschaftsteuerpflichtige Gebilde verstanden. Dem ist die h. M. in der Literatur gefolgt (Blümich, § 20 Rdnr. 74; Schmidt, § 20, Anm. 16). Dieser Auffassung schließt sich auch der erkennende Senat an, insbesondere mit dem Hinweis, daß auch verdeckte Gewinnausschüttungen zugunsten der Mitglieder von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit möglich sind (ebenso BFHUrteil vom 21. 11. 1961 I 73/60 U, BStBl III 1962, 89; Urteil vom 13. 3. 1963 I 248/61 U, BStBl III 1963, 244; Urteil vom 26. 6. 1968 I 127/65, BStBl II 1969, 12; Urteil vom 14. 7. 1976 I R 239/73, BStBl II 1976, 731; zweifelnd Wassermeyer, DB 1987, 1116, ablehnend ders., FR 1990, 7). Dann muß der Begriff der Kapitalgesellschaft in § 20 EStG aber auch solche Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit umfassen. Ob der BFH neuerdings eine andere, von der h. M. abweichende Auffassung im Urteil vom 11. 2. 1987 (I R 43/89, BStBl II 1987, 643; Nichtanwendungserlaß BMF, BStBl I 1987, 631; dagegen auch Krebs, StbJb 1987/88, 337; Ahmann, DStR 1988, 58) vertritt, läßt der Senat dahingestellt. Es handelt sich um eine Einzelentscheidung, die von der allgemeinen Linie der Rechtsprechung abweicht.

Der Grund für die Herausnahme der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit in § 1 Abs. 1 KStG aus der Kategorie der Kapitalgesellschaften ist historisch bedingt. Der Begriff der Kapitalgesellschaft ist erst durch das Steueränderungsgesetz 1934 in das Gesetz eingeführt worden. Zuvor (KStG 1925) war an der entsprechenden Stelle im Gesetz von "Erwerbsgesellschaften" die Rede. Das Körperschaftsteuerrecht ging dabei davon aus, die Gesellschaften, die durch das Erwerbsstreben gekennzeichnet sind, anders als die übrigen Körperschaften, bei denen das Erwerbsstreben nicht ausschließlich im Vordergrund steht, unterschiedlich zu behandeln. Die "Nichterwerbsgesellschaften" wie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Genossenschaften und Betriebe der öffentlichen Hand wurden besonders begünstigt; Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit waren weitgehend steuerfrei. Dies änderte sich durch die Gesetzesänderung 1934, so daß der Unterschied zwischen Erwerbs- und Nichterwerbsgesellschaften nicht mehr im Gesetz seinen Niederschlag gefunden hatte. Zugleich wurde damit der Sprachgebrauch mit anderen Gesetzen vereinheitlicht und der Begriff der Kapitalgesellschaft verwendet. Es ist nicht mehr feststellbar, aus welchen Beweggründen im übrigen die Aufzählung in § 1 Abs. 1 KStG nicht geändert, insbesondere nicht die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit in die Ziffer 1 aufgenommen wurden. Dafür könnte immerhin sprechen, daß gem. § 23 Abs. 2 KStG ein besonderer Steuersatz anzuwenden ist und sich daher eine eigene Heraushebung gesetzestechnisch nahegelegt hat. Dabei ist auch die besondere Rechtsnatur des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit zu bedenken, der nicht auf Gewinnerzielung angelegt ist. Er faßt die Mitglieder als Gefahrengemeinschaft im versicherungstechnischen Sinne zusammen. Gem. § 24 VAG kann die Risikovorsorge auch durch Umlagen erfolgen. Auch die Vorschrift des § 38 VAG, wonach der nicht für Rücklagen verwendete Gewinn an die in der Satzung bestimmten Mitglieder verteilt wird, ist von dem Gedanken getragen, daß kein Gewinn angestrebt wird, sondern nur Risikovorsorge erfolgen soll. Dieser Gedanke hat auch den BFH (Urteil vom 20. 2. 1970 VI R 11/68, a. a. O.) dazu bewogen, in derartigen Ausschüttungen keine Dividenden, sondern Rückgewähr von Sonderausgaben zu sehen. Doch dies ändert nichts daran, daß der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit seiner Struktur nach der Kapitalgesellschaft gleichsteht.

Im übrigen sieht sich der Senat durch den Erlass des Bundesministers der Finanzen vom 30. 12. 1983 (IV C 5-S-1300-363/83) bestätigt. Nach diesem Erlass wird ab Veranlagungszeitraum 1983 das Schachtelprivileg des Art. 24 DBA-Schweiz wie auch in anderen vergleichbaren Doppelbesteuerungsabkommen allen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen und nicht nur Kapitalgesellschaften i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG gewährt. Wenn sich der Bundesminister der Finanzen für diesen Erlass auf § 34c Abs. 5 EStG beruft, so hat der Senat Zweifel, ob die Voraussetzungen dieser Vorschrift vorliegen. Wäre Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 b DBA-Schweiz der Begriff Kapitalgesellschaft i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG auszulegen, so wäre es mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar, wenn die Verwaltung durch Verwaltungserlass von dieser Norm im Range eines Gesetzes generell eine Abweichung anordnen würde. Doch braucht die Frage nicht vertieft zu werden. Nach dem Verständnis des erkennenden Senates nimmt dieser Erlass eine zutreffende Auslegung des DBA vor.

Da die Voraussetzungen somit insgesamt erfüllt sind, war wie entschieden, der Klage stattzugeben.

Da die Frage der Auslegung des Begriffes der Kapitalgesellschaften in Art. 24 DBA-Schweiz höchststrichterlich noch nicht entschieden, jedoch von grundsätzlicher Bedeutung ist, wird die Revision zugelassen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 FGO; der Kläger hat mit seinem Antrag uneingeschränkt Erfolg gehabt.



## **Winheller Rechtsanwälte**

Bettinastr. 30  
D-60325 Frankfurt a.M.

Tel.: +49 (0)69 974 61 228  
Fax: +49 (0)69 974 61 150

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)  
Internet: <http://www.winheller.com>

Rechtsanwälte für deutsches & US

- ▶ Nonprofitrecht
- ▶ Medienrecht
- ▶ Kapitalanlegerrecht
- ▶ Wirtschaftsrecht

**Weitere Informationen finden  
Sie auf unserer Website**

[www.winheller.com](http://www.winheller.com)

---

**VORAUS denken,  
ZUKUNFT planen →**