

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 14.2.2007, II R 66/05

Formwechsel eines auf Vermögensbindung gerichteten Vereins in Kapitalgesellschaft nicht schenkungsteuerbar - Analoge Anwendung einer Rechtsnorm bei Gesetzeslücke

Leitsätze

Der Formwechsel eines Vereins, dessen Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in eine Kapitalgesellschaft unterliegt nicht der Schenkungsteuer.

Tatbestand

- I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war neben seiner Mutter und seiner Schwester Mitglied des "Familien-Vereins ... e.V." (Verein), den sein Vater (V) im April 1970 zusammen mit dessen Bruder (B) gegründet und in den er im Juni 1970 Vermögen eingebracht hatte. Nachdem V im Jahr 1972 verstorben war, waren B und die übrigen Mitglieder seiner Familie aus dem Verein ausgetreten. Zweck des Vereins war nach diesem Austritt die Pflege und Förderung gemeinschaftlicher Familieninteressen der Angehörigen der Familie von V. Die Familienangehörigen sollten die ordentliche Mitgliedschaft in dem Verein durch Beitrittserklärung erwerben.

Am 19. April 2000 beschlossen die Mitglieder des Vereins, diesen zum Ablauf dieses Tages im Wege des Formwechsels nach §§ 272 ff. des Umwandlungsgesetzes (UmwG) vom 28. Oktober 1994 (BGBl I, 3210) in eine GmbH umzuwandeln und sich an deren Stammkapital zu je 1/3 zu beteiligen. Die Veräußerung, Verpfändung oder Nießbrauchsbestellung an bzw. von Geschäftsanteilen oder Teilen von Geschäftsanteilen an der GmbH bedarf nach dem Gesellschaftsvertrag der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter. Die GmbH wurde am 17. Mai 2000 in das Handelsregister eingetragen.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nahm an, dass der Erwerb des Geschäftsanteils an der GmbH durch den Kläger nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) der Schenkungsteuer unterliege, und setzte daher gegen ihn Schenkungsteuer fest.

Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 57 veröffentlichte Urteil mit der Begründung statt, für den Steuerbescheid gebe es keine Rechtsgrundlage. Das Vermögen des Vereins habe zwar nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem Zeitpunkt des Vermögensübergangs der Besteuerung unterliegen. Die Umwandlung des Vereins in die GmbH könne aber nicht als dessen Auflösung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG gewertet werden. Die Vorschrift könne auch nicht entsprechend angewendet werden. Eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder ein Gestaltungsmissbrauch i. S. von § 42 der Abgabenordnung (AO) lägen ebenfalls nicht vor.

Mit der Revision rügt das FA Verletzung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG. Die Vorschrift sei zwar nicht dem Wortlaut nach, wohl aber entsprechend anzuwenden. Eine Gesetzeslücke liege vor, weil der Formwechsel eines rechtsfähigen Vereins in eine Kapitalgesellschaft erst durch das UmwG mit Wirkung zum 1. Januar 1995 zugelassen worden sei. Nach der bis dahin geltenden Rechtslage habe ein Verein nur durch Auflösung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG und Einbringung des auszugehrenden Vereinsvermögens in eine Kapitalgesellschaft "umgewandelt" werden können. Da nach den Vorstellungen des Gesetzgebers das UmwG die öffentlichen Haushalte nicht belasten sollen, müsse daher der Formwechsel eines auf die Bindung von Vermögen gerichteten Vereins in eine Kapitalgesellschaft der Schenkungsteuer unterworfen werden. Nur so lasse sich auch die vom Gesetzgeber gewollte erbschaftsteuerrechtliche Gleichbehandlung von Stiftungen, die nicht formwechselnd in Kapitalgesellschaften umgewandelt werden könnten, und Vereinen, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet sei, verwirklichen. Bei der Besteuerung nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG handle es sich zudem um einen Ausgleich für die künftig entfallende Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Eine steuerverschärfende Analogie sei im Steuerrecht nicht von vornherein ausgeschlossen.

Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht angenommen, dass es für den angefochtenen Steuerbescheid keine Rechtsgrundlage gibt.
 1. Die Besteuerung kann weder auf eine unmittelbare noch auf eine entsprechende Anwendung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG gestützt werden (Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz 344; Schuck in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl., § 7 ErbStG Rz 154; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl., § 7 Anm. 115; Petersen, Betriebs-Berater 1997, 1981; Grüter/Mitsch, Deutsches Steuerrecht 2001, 1827, 1829 ff.; Heinrichshofen, Erbschaft-Steuer-Berater 2006, 67; a. A. Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG Rz 155.1).
 - a) Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung oder bei Auflösung eines Vereins, dessen Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, erworben wird. Soweit die Vorschrift Vereine betrifft, wurde sie durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17. April 1974 (BGBl I, 933) neu in das ErbStG eingefügt. § 3 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG 1959 hatte nur das bei Aufhebung einer Stiftung, nicht aber das bei Auflösung eines Vereins anfallende Vermögen erfasst. Dies sollte "aus Gründen der Steuergerechtigkeit" geändert werden. Vereine, in denen große Vermögen gebunden sind, sollten erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich den Stiftungen gleichgestellt werden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Juni 1995 II R 92/92, BFHE 177, 509,

BStBl II 1995, 609). Die durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/ 2002) vom 24. März 1999 (BGBl I, 402) angefügte Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG betrifft Vermögensmassen ausländischen Rechts und ist im vorliegenden Fall daher nicht einschlägig.

- b) Mit dem Begriff "Auflösung eines Vereins" knüpft § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG an das Zivilrecht an. Die Auflösung des Vereins durch Beschluss der Mitgliederversammlung ist in § 41 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) geregelt. Weitere Auflösungsgründe sind insbesondere die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 42 Abs. 1 Satz 1 BGB) sowie aufgrund entsprechender Regelungen in der Satzung der Eintritt einer auflösenden Bedingung oder Zeitablauf (§ 158 Abs. 2, § 163 BGB; vgl. dazu näher Palandt/Heinrichs, Bürgerliches Gesetzbuch, 66. Aufl., § 41 Rz 6). Mit der Auflösung des Vereins fällt nach § 45 BGB das Vermögen an die in der Satzung oder auf andere Weise bestimmten Personen.
- c) Der Formwechsel eines rechtsfähigen Vereins in eine Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 4, §§ 272 ff. UmwG stellt keine Auflösung des Vereins im bürgerlich-rechtlichen Sinn oder i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG dar. Die Eintragung der Kapitalgesellschaft in das Handelsregister hat nach § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG die Wirkung, dass der Verein in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft weiterbesteht. Durch den Formwechsel werden die bisherigen Mitgliedschaften in dem Verein nach § 280 Satz 1 UmwG zu Anteilen an der Kapitalgesellschaft.

Der Formwechsel des Vereins wird danach ebenso wie ganz allgemein der Formwechsel von Rechtsträgern nach dem UmwG bestimmt durch die Identität des Rechtsträgers (rechtliche Identität), die Kontinuität seines Vermögens (wirtschaftliche Identität), aber die Diskontinuität seiner Verfassung (BFH-Urteil vom 30. September 2003 III R 6/02, BFHE 203, 553, BStBl II 2004, 85). Sofern keine abweichenden Sonderregelungen bestehen, sind diese zivilrechtlichen Vorgaben des Umwandlungsrechts nach dieser Entscheidung auch für das Steuerrecht maßgebend. Der Formwechsel einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft unterliegt daher nicht der Grunderwerbsteuer (BFH-Beschluss vom 4. Dezember 1996 II B 116/96, BFHE 181, 349, BStBl II 1997, 661).

Anders als bei der Auflösung eines Vereins kommt es bei dessen Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft somit nicht zum Anfall von dessen Vermögen bei den Mitgliedern oder den sonstigen Anfallsberechtigten. Eine Sonderregelung, die den Formwechsel eines Vereins in eine Kapitalgesellschaft schenkungsteuerrechtlich dessen Auflösung gleichstellt, ist im ErbStG nicht enthalten.

- d) Die Besteuerung kann auch nicht auf eine entsprechende Anwendung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gestützt werden.
- aa) Die analoge Anwendung einer Rechtsnorm setzt eine Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit voraus. Eine solche Lücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig ist und wenn

ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht. Davon zu unterscheiden ist ein sog. rechtspolitischer Fehler, der vorliegt, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig, aber --gemessen an dem mit ihr verfolgten Zweck-- nicht als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2002 III R 33/01, BFHE 201, 379, BStBl II 2003, 322, m.w.N.).

Werden Lücken durch Analogie geschlossen, so kann das im Einzelfall eine steuermindernde oder steuerverschärfende Wirkung haben; die Wirkung kann auch "zweischneidig" --also teils steuermindernd, teils steuerverschärfend-- sein. Eine Lückenfüllung durch steuerverschärfende Analogie ist nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 20. Oktober 1983 IV R 175/79, BFHE 139, 561, BStBl II 1984, 221) nicht generell ausgeschlossen. Ergibt sich einwandfrei, dass eine Lücke im Gesetz vorliegt, und ist aus dem Gesetzeswortlaut oder aus den Gesetzesmaterialien eindeutig zu entnehmen, dass es Rechtsprinzipien gibt, nach denen diese Lücke zu schließen ist, so ist eine Lückenfüllung auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen möglich. Das Vertrauen der Bürger in die bestehende Gesetzeslage wird dadurch nicht in unzulässiger Weise berührt. Entscheidender Anknüpfungspunkt für einen etwaigen Vertrauensschutz kann nicht der "Wortsinn" eines Gesetzes, sondern nur der im Gesetz zum Ausdruck gekommene Sinnzusammenhang --der gesetzgeberische Plan-- sein.

- bb) Diese Voraussetzungen für eine entsprechende Anwendung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG auf den Fall eines Formwechsels eines Vereins, dessen Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in eine Kapitalgesellschaft sind nicht erfüllt.
- (1) Es fehlt bereits an einer Gesetzeslücke. Zwar wurde der Formwechsel eines rechtsfähigen Vereins in eine Kapitalgesellschaft erst durch das UmwG vom 28. Oktober 1994 zugelassen und konnte daher im ErbStG 1974 noch nicht berücksichtigt werden. Es lässt sich aber nicht einwandfrei feststellen, dass die Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG deshalb gemessen an ihrem Zweck unvollständig sei. Die Vorschrift knüpft an den infolge der Auflösung des Vereins eintretenden Übergang von dessen Vermögen auf die anfallsberechtigten Vereinsmitglieder an (BFH-Urteil in BFHE 177, 509, BStBl II 1995, 609). Zu einem solchen Vermögensanfall kommt es bei dem Formwechsel des Vereins nicht. Das Vereinsvermögen bleibt vielmehr Vermögen der fortbestehenden juristischen Person. Durch den Formwechsel werden, wie bereits ausgeführt, lediglich die bisherigen Mitgliedschaften zu Anteilen an der Kapitalgesellschaft.

Abgesehen davon gibt es auch keine Rechtsprinzipien, nach denen § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG auf den Formwechsel von Vereinen entsprechend anwendbar ist. Dass die Besteuerung eines solchen Sachverhalts im Gesetz nicht vorgesehen ist, erweist sich mithin allenfalls als sog. rechtspolitischer Fehler, den nur der Gesetzgeber korrigieren kann. Die vom Gesetzgeber nach dem Vorbringen des FA vertretene Ansicht, das UmwG belaste die öffentlichen Haushalte nicht, stellt eine bloße unverbindliche Prognose dar. Folgerungen für die Entscheidung konkreter steuerrechtlicher Fragen können daraus nicht gezogen werden.

- (2) Aus den von der Finanzverwaltung im Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 7. Dezember 2000 S 3806/32 (Der Betrieb 2000, 2560), der im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangen ist, für die gegenteilige Auffassung angeführten Gründen ergibt sich keine andere Beurteilung. Der Erlass weist für den Fall eines Formwechsels eines rechtsfähigen Vereins in eine AG darauf hin, dass der bisherige Rechtsträger "Verein" und die damit verbundenen

Mitgliedschaftsrechte durch die Umwandlung entscheidend ihren Charakter verändern. Die Vereinsmitgliedschaft vermittele dem Mitglied keinen Anteil am Vereinsvermögen und sei i. d. R. nicht übertragbar und nicht vererblich. Aktien dagegen gewährten ihrem Inhaber eine vermögensmäßige Beteiligung an der AG, seien regelmäßig übertragbar und stets vererblich. Diese Änderung in den Beteiligungsrechten rechtfertige es, schenkungsteuerrechtlich eine Auflösung des Vereins anzunehmen. Mit der Umwandlung eines Vereins in eine GmbH befasst sich der Erlass nicht.

Diese Argumente der Finanzverwaltung lassen nicht den eindeutigen Schluss auf Rechtsprinzipien zu, nach denen der Formwechsel eines Vereins in eine Kapitalgesellschaft schenkungsteuerrechtlich wie dessen Auflösung zu behandeln ist. Die angeführten Strukturunterschiede sind teils nicht gegeben und teils nicht zwingend, sondern hängen von den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen ab.

Nicht nur die Mitgliedschaft in einem Verein, sondern auch die Stellung als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vermittelt keinen (unmittelbaren) Anteil an deren Vermögen. Rechtsfähige Vereine und Kapitalgesellschaften sind als juristische Personen gleichermaßen selbst Eigentümer des ihnen gehörenden Vermögens. Den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft stehen ebenso wie den Vereinsmitgliedern keine Eigentümerrechte an diesem Vermögen zu. Vereine und Kapitalgesellschaften unterscheiden sich dadurch von Personengesellschaften und anderen Gesamthandsgemeinschaften. Bei einer Auflösung des Vereins stehen die anfallsberechtigten Vereinsmitglieder den Gesellschaftern einer aufgelösten Kapitalgesellschaft im Grundsatz ebenfalls gleich. Sie erhalten in diesem Fall ein "gläubigerrechtsähnliches Wertrecht", nämlich einen schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung ihres Anteils am Vereinsvermögen (BFH-Urteil in BFHE 177, 509, BStBl II 1995, 609).

Unterschiede bestehen demgegenüber regelmäßig hinsichtlich der Übertragbarkeit und Vererblichkeit der Mitgliedschaft bzw. der Beteiligung an der Gesellschaft. Die Mitgliedschaft in einem rechtsfähigen Verein ist nach § 38 Satz 1 BGB nicht übertragbar und nicht vererblich. Die Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind demgegenüber stets vererblich und übertragbar (§ 15 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--; zur AG vgl. Palandt/Edenhofer, Bürgerliches Gesetzbuch, 66. Aufl., § 1922 Rz 23, § 2032 Rz 13).

Diese Strukturunterschiede sind jedoch nicht zwingend. § 38 Satz 1 BGB findet nach § 40 BGB keine Anwendung, soweit die Satzung ein anderes bestimmt. Die Satzung kann danach die Übertragbarkeit und Vererblichkeit der Mitgliedschaft zulassen. Zudem kann sie bestimmten Personen, etwa den Nachkommen der Mitglieder, ein Beitrittsrecht einräumen, so wie es im Streitfall geschehen ist. Die Übertragung des Anteils an einer GmbH kann durch den Gesellschaftsvertrag an weitere Voraussetzungen geknüpft, insbesondere von der Genehmigung der Gesellschaft abhängig gemacht

werden (§ 15 Abs. 5 GmbHG). Die Satzung einer AG kann die Übertragung von Namensaktien ebenfalls an die Zustimmung der Gesellschaft binden (§ 68 Abs. 2 des Aktiengesetzes).

Aus solchen teils dispositiven Regelungen des Zivilrechts kann nicht einwandfrei auf ein Rechtsprinzip geschlossen werden, das die entsprechende Anwendung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG auf den Formwechsel eines Vereins in eine Kapitalgesellschaft rechtfertigt.

- (3) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem von § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG verfolgten Ziel, die Auflösung der auf die Bindung von Vermögen gerichteten Vereine erb- schaft- und schenkungsteuerrechtlich der Aufhebung einer Stiftung gleichzustellen. Aus diesem Ziel lässt sich nicht eindeutig entnehmen, dass auch der Formwechsel des Vereins in eine Kapitalgesellschaft der Besteuerung unterworfen werden soll. Dabei ist auch zu bedenken, dass das ErbStG Vereine, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, nicht in jeder Beziehung Stiftungen gleichstellt. Dies gilt insbesondere für die Übertragung von Vermögen auf solche Vereine bei deren Gründung. Die für den Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden vorgesehenen besonderen Vorschriften (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 i. V. m. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG) sind dabei nicht anwendbar.
- (4) Der vom FA angeführte Gesichtspunkt, dass die in § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG vorgesehene Besteuerung des Erwerbs bei der Auflösung von Vereinen an die Stelle der künftig entfallenden Ersatzerbschaftsteuer treten sollte, kann eine andere Beurteilung ebenfalls nicht begründen. Die Ersatzerbschaftsteuer fällt aufgrund eines Formwechsels nur bei solchen Vereinen für die Zukunft weg, deren Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist und die deshalb nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG dieser Steuer unterliegen. Die entsprechende Anwendung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG auf den Formwechsel beträfe demgegenüber auch Vereine, die, ohne diese Voraussetzungen zu erfüllen, auf die Bindung von Vermögen gerichtet sind, und kann somit nicht mit dem künftigen Wegfall der Ersatzerbschaftsteuer gerechtfertigt werden.

2. Das FG stützt die Steuerpflicht zu Recht auch nicht auf § 42 AO.

- a) Nach Abs. 1 dieser Vorschrift kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.
- b) Der Formwechsel des Vereins in die GmbH stellt keinen solchen Missbrauch dar. Es gibt keinen wirtschaftlichen Vorgang, zu dem die rechtliche Gestaltung, nämlich der Formwechsel des Vereins, in einem unangemessenen Verhältnis stehen würde. Hätte die Umwandlung nicht stattgefunden, wäre zudem von vornherein keine Steuerpflicht des Klägers begründet worden. Steuerschuldner für die bei einem Fortbestehen des Vereins gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG entstehende Ersatzerbschaftsteuer wären nicht die Mitglieder des Vereins, sondern dieser selbst gewesen (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

- c) Ob § 42 AO anwendbar ist, wenn eine aus dem Formwechsel eines Vereins hervorgegangene GmbH oder AG in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Umwandlung aufgelöst wird, braucht im vorliegenden Fall nicht geprüft zu werden, da ein solcher Sachverhalt nicht gegeben ist.