

10. Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung im Fünf-Jahres-Zeitraum bei nach dem 31. 12. 1999 verwirklichten Einbringungsvorgängen (Abs. 3)

Beim Übergang eines Grundstücks von einem Gesamthänder (oder mehreren Gesamthändern) auf eine Gesamthand, der nach dem 31. 12. 1999 verwirklicht wurde (vgl. § 23 Abs. 6 Satz 2), führt nach Abs. 3 die Verminderung des Anteils des grundstücksübertragenden Gesamthänders am Vermögen der Gesamthand innerhalb von 5 Jahren nach der Einbringung (Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand) zur Versagung der Steuerbegünstigung nach Abs. 1 bzw. Abs. 2. 70

Der **ursprüngliche Gesetzesentwurf** orientierte sich noch mehr an den von der Rspr. des BFH herausgearbeiteten Fallgruppen und stellte einerseits auf eine teilweise und vollständige Übertragung der Gesellschafterstellung des grundstückseinbringenden Gesamthänders, andererseits auf eine fehlende (anteilige) Beteiligung desselben an den Wertveränderungen ab (vgl. BR-Drucks. 910/98 v. 20. 11. 98, S. 123; BT-Drucks. 14/265 v. 13. 1. 99, S. 124). Um auch darüber hinausgehende Sachverhalte zu erfassen (vgl. BT-Drucks. 14/443 v. 3. 3. 99, S. 43), erhielt der Text auf Grund einer Empfehlung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder eine verallgemeinernde Fassung. 71

§ 5 Abs. 3 dient wie der – in der **Gesetzesbegründung** indirekt angesprochene („entsprechend der Regelung in § 6“) – § 6 Abs. 4 „der **Vermeidung von Steuerausfällen**“. Durch die Einführung einer Mindestbehaltensfrist soll das in der bisherigen Gesetzeslage angelegte „Steuervermeidungspotential“ (vgl. hierzu *Viskorf* DStR 94, 1) beschnitten und verhindert werden, dass 72

„Grundbesitz steuerbegünstigt in eine Gesamthand eingebracht und unter bestimmten Voraussetzungen im Wege der Anteilsübertragung steuerfrei weitergegeben“ wird (BR-Drucks. 910/98 v. 20. 11. 98, S. 203; BT-Drucks. 14/265 v. 13. 1. 99, S. 204). Die Vorschrift zielt somit darauf ab, nur für solche Einbringungsvorgänge die Steuervergünstigung nach § 5 bestehen zu lassen, bei denen der grundstückseinbringende Gesamthänder auch nach der Einbringung über einen Zeitraum von 5 Jahren seine gesamthänderische Mitberechtigung aufrechterhält und hierüber an dem eingebrachten Grundstück vermögensmäßig unvermindert beteiligt bleibt. Die Nichterhebung der Steuer für den Einbringungsvorgang scheidet somit aus, wenn der grundstückseinbringende Gesamthänder im Fünf-Jahres-Zeitraum seine Rechtsstellung als Gesamthänder, derentwegen die Steuervergünstigung gewährt wurde, **tatsächlich aufgibt oder vermindert**.

- 73 Im Vergleich zu der früheren, auf teleologischer Reduktion beruhenden Rspr. hat die Rechtslage eine deutliche **Objektivierung** erfahren (*Fumi* EFG 2000 Beilage 11 S. 86). Nicht mehr ein im Einbringungszeitraum bestehender „Plan“ zur Aufgabe oder Verringerung der vermögensmäßigen Beteiligung und dessen Umsetzung (vgl. hierzu Rn 46 ff.) führt zur Versagung der Steuervergünstigung nach § 5, sondern allein ein tatsächliches Geschehen („Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung“), das sich im Fünf-Jahres-Zeitraum nach der Einbringung ereignet (vgl. *Heine* INF 1999, 366, 367; *ders.* UVR 1999, 153, 154 f.; *Gottwald* BB 2000, 69, 75). Auch einer Steuerumgehungsabsicht bedarf es nach der neuen Rechtslage nicht (*Beckmann* GmbHR 1999, 225).

Zur Bedeutung der Rspr. zum „planmäßigen“ Ausscheiden eines grundstückseinbringenden Gesamthänders für nach dem 31. 12. 1999 verwirklichte Einbringungsvorgänge vgl. Rn 69.

- 73 a Nicht erfasst von § 5 Abs. 3 werden auch diejenige Fälle, in denen es zu einer Verminderung des Anteils des einbringenden Gesamthänders zu Gunsten eines **Ehegatten** oder eines **Verwandten in gerader Linie** kommt. Auch hier führt der **Rechtsgedanke des § 3 Nr. 4 bzw. Nr. 6** dazu, dass die Aufgabe oder Verringerung der gesamthänderischen Beteiligung eines grundstückseinbringenden Gesamthänders zu Gunsten eines mit ihm in gerader Linie Verwandten oder eines Ehegatten der Gewährung der Vergünstigung nach § 5 nicht entgegensteht (BFH-Urt. v. 25. 2. 69 II 142/63, BFHE 95, 292, BStBl II 69, 400, v. 27. 10. 70 II R 72/65, BFHE 101, 126, BStBl II 71, 278 und BFH-Urt. v. 26. 2. 03 II B 202/01, BFHE 201, 323, BStBl II 03, 528; *Geck* ZEV 2004, 220). Siehe hierzu auch Rn 43 ff.
- 73 b Wurde eine Beteiligung steuerschädlich einmal aufgegeben oder verringert, so dass § 5 nicht zur Anwendung kommt, ist die Festsetzung der GrESt für den nicht begünstigten Übergang eines Grundstücks auf eine Gesamthand nicht in entsprechender **Anwendung des § 16** aufzuheben, wenn später die Rückgängigmachung der Veränderung in den Beteiligungsverhältnissen vereinbart wird (BFH-Urt. v. 29. 9. 05 II R 36/04, DStR 05, 2069).
- 74 Die Gesetzesformulierung „**Verminderung des Anteils des Veräußers am Vermögen der Gesamthand**“ ist gemessen an der Zielrichtung

des § 5 und dem Charakter des Abs. 3 als Missbrauchsverhinderungsnorm nicht präzise und deshalb auslegungsbedürftig. Sie deckt, da sie nur die vermögensmäßige Beteiligung anspricht, den sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift ergebenden Regelungsbereich einerseits nicht voll ab (vgl. Rn 76) und hat andererseits eine deutlich überschießende Tendenz (Rn 81 f., 88 ff.).

Wie sich aus der *Gesetzgebungsgeschichte* ergibt, knüpft § 5 Abs. 3 hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Verminderung des Anteils am Vermögen der Gesamthand“ an die frühere Rechtsprechung des BFH an. Dies zeigt deutlich die Fassung des ursprünglichen Gesetzesentwurfs (vgl. Rn 71), dessen wesentliche Zielrichtung auch durch die sprachliche Verknappung der jetzigen Fassung nicht aufgegeben, sondern lediglich erweitert werden sollte. Danach liegt eine den Tatbestand des § 5 ausschließende **Veränderung der Rechtsstellung** des grundstückseinbringenden Gesellschafters vor, 75

– wenn dieser seine **dingliche Mitberechtigung**, d.h. seine Gesamthänderstellung durch Übertragung auf einen Dritten oder durch schlichtes Ausscheiden **aufgibt** oder **kraft Gesetzes verliert** (so auch: *Eggers/Fleischer/Wischott* DStR 1999, 1301, 1305). Denn § 5 setzt die dingliche Mitberechtigung des grundstückseinbringenden Gesamthänders voraus (vgl. Rn 13; hierzu auch VfG. OFD Hannover v. 24. 3. 00 S 4514–20–StH 563, StEK § 5 GrEStG Nr. 11). Deshalb reicht es auch nicht aus, wenn der Gesamthänder seine dingliche Mitberechtigung aufgibt, über schuldrechtliche Vereinbarungen (z.B. Treuhandverhältnis, Unterbeteiligungsabsprachen, stille Beteiligung) aber vermögensmäßig am Gesellschaftsvermögen weiter beteiligt bleibt. Obwohl der „Veräußerer“ hier seinen vermögensmäßigen Anteil nicht vermindert hat, wird auch ein solcher Fall von § 5 Abs. 3 erfasst, weil die vermögensmäßige Beteiligung ihren Grund nicht mehr in der von § 5 vorausgesetzten gesamthänderischen Mitberechtigung hat. 76

– wenn dieser seine dingliche Mitberechtigung zwar behält, sich aber die **vermögensmäßige Beteiligung** durch gesellschaftsvertragliche Absprachen mit den übrigen Gesamthändern oder durch Neuaufnahme von Gesellschaftern **vermindert** (vgl. Rn 19; 51). 77

– wenn dieser (bei bestehen bleibender gesamthänderischer Mitberechtigung und unveränderter vermögensmäßiger Beteiligung am übrigen Gesamthandsvermögen) „während der Dauer seiner Beteiligung an der Gesamthand und bei deren Beendigung über das Gesamthandsvermögen nicht wie ein Eigentümer anteilig an den Wertveränderungen (des Grundstücks) beteiligt“ ist (vgl. hierzu Rn 51). Denn die Verminderung der wirtschaftlichen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen kann sich nach dem Sinn und Zweck des § 5 nur auf eine weitere Teilhabe des grundstückseinbringenden Gesamthänders am Wert des von ihm durch die Gesamthand erworbenen Grundstücks beziehen (vgl. *G. Hofmann* BB 2000, 2605, 2606). Insoweit ist die Formulierung „Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung“ sprachlich unscharf. Sie setzt gedanklich voraus, dass die Verminderung des Anteils am (Gesamt-)Vermögen der Gesamthand auch zu einer **Verminderung der wirtschaftlichen Teilhabe an** 78

dem eingebrachten Grundstück führt. Denkbar sind aber auch solche Fälle, in denen trotz Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung am Gesamthandsvermögen die Teilhabe am Grundstückswert in voller Höhe erhalten bleibt, wie umgekehrt solche Fälle, in denen es bei im Übrigen unveränderter vermögensmäßiger Beteiligung nur zu einer Beschränkung oder Aufgabe der Teilhabe am Wert des eingebrachten Grundstücks kommt. Maßgebend kann in diesen Fällen nur die Verringerung der wirtschaftlichen Teilhabe am Grundstückswert sein (vgl. Rn 19).

79 Beispiele:

1. A ist neben einer GmbH (persönlich haftende Gesellschafterin) einziger Kommanditist einer KG und als solcher zu 100 v.H. am Vermögen der KG beteiligt. A überträgt im Jahre 2000 auf die KG ein ihm allein gehörendes Grundstück. Im Jahre 2002 tritt B der KG als weiterer Gesellschafter bei und erhält eine vermögensmäßige Beteiligung von 30 v.H. Allerdings wird in diesem Zusammenhang zwischen den Gesamthändern vereinbart, dass A hinsichtlich des Werts des von A eingebrachten Grundstücks allein berechtigt sein soll.

Die Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 liegen hier nicht vor. A ist nicht nur (weiterhin) gesamthänderisch mitberechtigt, sondern in Bezug auf das von ihm eingebrachte Grundstück wertmäßig allein berechtigt. Dass B an dem übrigen Gesellschaftsvermögen wertmäßig beteiligt ist, steht dem nicht entgegen.

2. A ist neben B Gesellschafter einer GbR und als solcher zu 100 v.H. beteiligt. A überträgt im Jahre 2000 auf die KG ein ihm allein gehörendes Grundstück. Im Jahre 2002 tritt C der KG als weiterer Gesellschafter bei und erhält eine vermögensmäßige Beteiligung von 30 v.H. Allerdings wird in diesem Zusammenhang zwischen den Gesamthändern vereinbart, dass C hinsichtlich des Werts des von A eingebrachten Grundstücks allein berechtigt sein soll.

In diesem Fall entfällt die Steuervergünstigung nach Abs. 3 in vollem Umfang. A ist zwar noch gesamthänderisch mitberechtigt und als solcher auch noch vermögensmäßig zu 70 v.H. beteiligt, er hat jedoch seine Teilhabe am Wert des von ihm eingebrachten Grundstücks in vollem Umfang aufgegeben.

80 Die **Aufgabe der gesamthänderischen Mitberechtigung** und in deren Folge auch der Verlust der von § 5 Abs. 1 und 2 geforderten weiteren wirtschaftlichen Teilhabe am Wert des eingebrachten Grundstücks kann durch unterschiedliche Vorgänge herbeigeführt werden. Denkbar sind hier neben der rechtsgeschäftlichen **Veräußerung/Abtretung der Gesellschafterstellung** auch ein auf Gesellschaftsrecht beruhendes **Ausscheiden des grundstückseinbringenden Gesamthänders** aus der Gesamthand. Gründe für ein solches Ausscheiden können sich z.B. aus den in § 131 Abs. 3 HGB genannten Umständen (z.B. **Kündigung, Insolvenz, Gesellschafterbeschluss**) ergeben. Verliert der Gesamthänder innerhalb der Fünf-Jahresfrist durch den Eintritt von Ereignissen, die nach Gesellschaftsrecht oder gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung sein Ausscheiden aus der Gesellschaft bewirken, seine gesamthänderische Mitberechtigung, führt dies auch zum Wegfall der Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2.

81 Dies gilt nicht, wenn der **Gesamthänder stirbt**, mit dem Eintritt seines Todes aus der Gesamthand ausscheidet und es zur Anwachsung des mit der Gesellschafterstellung verbundenen Vermögens auf die verbleibenden

Gesellschafter kommt. Denn insoweit dürfte im Regelfall die Möglichkeit einer Steuerumgehung objektiv ausscheiden (s.a. Rn 88 ff.). Insoweit ist *G. Hofmann* (BB 2000, 2605, 2607) zuzustimmen, die meint, die Erfassung dieser Fälle liege nicht in der Zielrichtung des § 5 Abs. 3.

Die Anwendung des Abs. 3 ist aus den selben Überlegungen (vgl. Rn 81) **82** auch dann ausgeschlossen, wenn sich nach dem Tode des grundstückseinbringenden Gesamthänders dessen vermögensmäßige Beteiligung an der Gesamthand (entweder durch entsprechende gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen – Nachfolgeklauseln – oder gemäß § 177 HGB) unvermindert und ungebrochen in der Person seiner Erben fortsetzt. Ob es insoweit einer wertenden Zusammenschau des § 5 Abs. 3 mit § 6 Abs. 4 Satz 1 einerseits und § 1 Abs. 2a Satz 2 andererseits (vgl. *G. Hofmann* BB 2000, 2605, 2607) bedarf, um die Anwendung des Abs. 3 auszuschließen, kann dahinstehen. Denn dem aus diesen Vorschriften gezogenen Schluss ist jedenfalls zu zustimmen, dass nämlich der auf dem Tod eines Gesellschafters beruhende Wechsel im Personenstand einer Gesamthand (Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge in die Gesellschafterstellung) grunderwerbsteuerrechtlich keine Bedeutung zukommen soll. Nur der durch Rechtsgeschäft herbeigeführte Gesellschafterwechsel soll insoweit hinsichtlich der Vergünstigungen nach §§ 5 und 6 bzw. beim steuerpflichtigen Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs. 2a relevant sein.

Führt der Tod des grundstückseinbringenden Gesellschafters oder andere Ereignisse (z.B. ein Gesellschafterbeschluss) lediglich zur **Auflösung der Gesellschaft** (vgl. § 727 Abs. 1 BGB), kommt ebenfalls ein Wegfall der Steuervergünstigung für den Einbringungsvorgang nach § 5 Abs. 3 nicht in Betracht. Denn die Auflösung der Gesellschaft bedeutet nicht das Ende der Gesellschaft, sondern i. d. R. nur ihren Übergang aus der dem Gesellschaftszweck gewidmeten, werbenden Tätigkeit in die Abwicklung (*Baumbach/Hopt* § 131 Rn 2). Ein Gesellschafterwechsel tritt beim **Übergang zur Abwicklungsgesellschaft** nicht ein; es sei denn, mit dem Tod eines der Gesellschafter rücken seine Erben als Gesamtrechtsnachfolger in die Gesellschafterstellung nach. Auch hier setzt sich die vermögensmäßige Beteiligung des verstorbenen Gesamthänders am Vermögen der Gesamthand unvermindert und ungebrochen in der Person seiner Erben fort.

Der grundstückseinbringende Gesamthänder kann seine gesamthänderische Mitberechtigung auch durch **Umwandlung, und zwar sowohl des veräußernden Gesamthänders (juristische Person), als auch der erwerbenden Gesamthand** verlieren. **84**

Geht durch **Verschmelzungs- oder Spaltungsvorgänge** die gesamthänderische Mitberechtigung an der erwerbenden Gesamthand vom grundstückseinbringenden Gesamthänder (übertragender Rechtsträger) auf eine andere Person (übernehmender Rechtsträger) über, führt dies – wie eine Veräußerung/Abtretung – zum Verlust der von § 5 vorausgesetzten Rechtsposition und damit zum Wegfall der Vergünstigung für den Einbringungsvorgang (vgl. zur alten Rechtslage BFH-Urt. v. 25. 6. 03 II R 20/02, BFHE 203, 178 = BStBl II 04, 193; vgl. auch *Gottwald* MittBayNot 2003, 438, 439).

Beispiel:

Die A-KG und die B-GmbH sind Gesellschafter einer GbR. Die A-KG, vermögensmäßig mit 60 v.H. beteiligt, bringt 2000 ein Grundstück in die GbR ein. Im Jahre 2002 wird die A-KG auf die C-GmbH verschmolzen.

Durch die Verschmelzung geht die gesamthänderische Mitberechtigung der A-KG an der GbR auf den übernehmenden Rechtsträger, die C-GmbH über. Der Verlust der Gesellschafterstellung führt nach § 5 Abs. 3 zum Wegfall der Steuervergünstigung (60 v.H.) für den Einbringungsvorgang.

- 85** Beim **Formwechsel des grundstückseinbringenden Rechtsträgers** (§ 1 Abs. Nr. 4, §§ 190 ff., §§ 214, 225 a UmwG) geht hingegen die gesamthänderische Mitberechtigung jedenfalls dann nicht verloren, wenn es sich um einen **homogenen Formwechsel** handelt, bei dem die Normstruktur unverändert bleibt (vgl. § 1 Rn 547 ff.). Denn der formgewechselte Rechtsträger gilt nach zivilrechtlicher Fiktion als in jeder Hinsicht identisch mit dem Rechtsträger in der früheren Rechtsform. Wechselt deshalb der grundstückseinbringende Gesellschafter innerhalb von 5 Jahren nach der Einbringung des Grundstücks in die Gesamthand seine Rechtsform homogen, liegen die Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 nicht vor.

Beispiel:

Die A-AG und die B-GmbH sind Gesellschafter einer GbR. Die A-AG, vermögensmäßig mit 60 v.H. beteiligt, bringt 2005 ein Grundstück in die GbR ein. Im Jahre 2007 wird die A-AG in eine GmbH umgewandelt.

Durch den Formwechsel bleibt zivilrechtlich die gesamthänderische Mitberechtigung des grundstückseinbringenden Gesamthänders an der GbR unberührt. Trotz des Formwechsels in eine GmbH ist nach wie vor vollständige Identität zwischen dem grundstückseinbringenden und dem nach dem Formwechsel gesamthänderisch mitberechtigten Gesellschafter gegeben.

- 85 a** Unklar ist die Rechtslage bei einem **heterogenen Formwechsel**, bei dem der formgewechselte Rechtsträger seine Normstruktur wandelt. Auch hier besteht kraft der zivilrechtlichen Fiktion vollständige Identität zwischen dem Rechtsträger vor und nach dem Formwechsel. Die gesamthänderische Mitberechtigung steht nach wie vor demselben (identischen) Rechtsträger zu. FinVerw. (koord. Ländererl. v. 14. 2. 02, DStR 02, 360) und große Teile der Literatur (*Heine* INF 2003, 817; *Kroschewski* GmbHR 2003, 757, 759; *Pahlke/Franz* § 5 Rn 39) sehen hierin den entscheidenden Gesichtspunkt und wenden § 5 Abs. 3 auch auf diese Fälle nicht an. Handelt es sich bei dem grundstückseinbringenden Gesellschafter um eine Gesamthand und wird diese in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt, ist danach ein späterer Gesellschafterwechsel bei der Kapitalgesellschaft unbeachtlich. § 5 Abs. 3 greift nur ein, wenn die Kapitalgesellschaft ihren „Anteil“ an der erwerbenden Gesamthand innerhalb des Fünfjahreszeitraums vermindert (Vfg. OFD Münster v. 28. 4. 05 S 4514–7–St 24–35, JURIS Nr: FMNR217430005).

Beispiel:

Die A-KG und die B-GmbH sind Gesellschafter einer GbR. Die A-KG, vermögensmäßig mit 60 v.H. beteiligt, bringt 2005 ein Grundstück in die GbR ein. Im Jahre 2007 wird die A-KG in eine GmbH formgewechselt.

Hofmann (§ 5 Rn 29) stellt hingegen auf eine **spezifisch grunderwerbsteuerrechtliche Sichtweise** ab und sieht es als entscheidend an, dass sich als Folge eines heterogenen Formwechsels das grunderwerbsteuerrechtliche Zuordnungssubjekt ändert. Diese Sichtweise ist erkennbar geprägt von § 6 Abs. 3, der beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand auf die Beteiligungsverhältnisse bei den beteiligten Gesamthandsgemeinschaften abstellt, d.h. als Zuordnungssubjekt nicht die übertragende Gesamthand, sondern deren Gesellschafter ansieht (vgl. Rn 17 zu doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften). Dieser Ansatz liegt in der Konsequenz der BFH-Rechtsprechung zum „umgekehrten“ Fall des § 6 Abs. 4, d.h. beim Erwerb der gesamthänderischen Mitberechtigung innerhalb der 5-Jahresfrist durch **Formwechsel** einer Kapitalgesellschaft in eine Personen(handels-)gesellschaft, bei dem die Zeit der Beteiligung an der GmbH den Gesellschaftern nicht fiktiv als Beteiligung an der GbR angerechnet werden kann, weil es im maßgeblichen Fünfjahres-Zeitraum an einer gesamthänderischen Mitberechtigung der später maßgeblichen grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnungssubjekte, nämlich der Gesellschafter der formgewechselten Personengesellschaft fehlt (BFH-Urt. v. 4. 4. 01 II R 57/98, BStBl II 01, 587 = DStR 01, 1069; BFH-Beschl. v. 19. 3. 03 II B 96/02, BFH/NV 03, 1090; BFH-Urt. v. 18. 12. 02 II R 13/01, BFHE 200, 426 = BStBl II 03, 358; *Behrens/Schmitt* UVR 2004, 270ff.). Für diese Sichtweise spricht auch, dass die Nichtanwendung des § 5 Abs. 3 in einem solchen Fall dazu führte, dass ein ohne den Formwechsel vorgenommener Gesellschafterwechsel bei der A-KG zur Versagung der Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 führen würde, während nach dem Formwechsel in die GmbH ein entsprechender Gesellschafterwechsel nicht diese Rechtsfolgen hätte, was dem Gesetzeszweck widersprechen würde.

Unseres Erachtens muss **differenziert** werden: Kommt es im Fünfjahres-Zeitraum nach der Einbringung zum Formwechsel einer grundstücksübertragenden Personen- in eine Kapitalgesellschaft, führt dies zum Verlust der gesamthänderischen Mitberechtigung der maßgeblichen Zuordnungssubjekte und damit zur Anwendung des § 5 Abs. 3. Anderes kann für den umgekehrten Fall des Formwechsels von einer Kapital- in eine Personengesellschaft gelten. In dem Erl. der OFD Münster v. 28. 4. 05 S 4514–7–St 24–35 unter 2.c (JURIS Nr: FMNR217430005) wird dieses Problem des heterogenen **Formwechsels in eine Gesamthand** pragmatisch gelöst und ausgeführt, dass bei einem Formwechsel in eine Gesamthand die Einschränkungen des § 5 Abs. 3 auf die formgewechselte Gesamthand übergehen mit der Folge, dass ein bei ihr erfolgender Gesellschafterwechsel innerhalb des Fünfjahreszeitraums zur Versagung der Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 führt. Im Übrigen sorgt in einem solchen Fall auch § 6 Abs. 4 dafür, dass eine „Überführung“ des Grundstücks in das Alleineigentum einer Gesamthänders ebenfalls erst mit dem Ablauf von 5 Jahren steuerfrei möglich ist.

Eindeutiger liegen die Dinge beim **Formwechsel einer erwerbenden Personengesellschaft** in eine Rechtsform anderer Normstruktur, nämlich in eine **Kapitalgesellschaft**; hierdurch verliert der Gesamthänder seine

gesamthänderische Mitberechtigung an dem eingebrachten Grundstück. Der Formwechsel bewirkt in diesen Fällen, dass aus der gesamthänderischen (sachenrechtlichen) Mitberechtigung jedes Gesellschafters Alleineigentum der (Kapital-)Gesellschaft wird (vgl. Rn 92).

- 86 Problematisch sind die Fälle zu beurteilen, in denen sich die Höhe der vermögensmäßigen **Beteiligung** eines jeden Gesamthänders nicht nach festen Vom-Hundert-Sätzen (z.B. dem Verhältnis der Festkapitalkonten) richtet, sondern **ständigen Veränderungen unterworfen** ist. Hierunter fallen insbesondere gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen, wonach für die Ermittlung des Anteils am Vermögen auch die sogenannten **beweglichen Kapitalkonten**, auf denen Gewinne, Verluste, Einlagen und Entnahmen verbucht werden, maßgeblich sein sollen. G. Hofmann (BB 2000, 2605, 2608) vertritt in Analogie zu § 6 Abs. 4 die Auffassung, solche Veränderungen der verhältnismäßigen Beteiligung hätten keine Auswirkungen auf die Steuerbegünstigung. Nach § 6 Abs. 4 seien nur „durch Rechtsgeschäft“ herbeigeführte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse relevant. Dies müsse für § 5 Abs. 3 entsprechend gelten (so auch Hofmann § 5 Rn 28). Bedenken hiergegen bestehen vor allem deswegen, weil nicht verkannt werden darf, dass in diesen Fällen die Änderung der Beteiligungsquote nicht nur auf einem tatsächlichen Vorgang beruht, sondern diesem (auch) eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt. Diese rechtsgeschäftliche Wurzel müsste eigentlich auch bei § 6 Abs. 4 zu einem Wegfall der Steuerbegünstigung führen (vgl. BFH-Urt. v. 25. 2. 69 II 142/63, BFHE 95, 292 = BStBl II 69, 400). Es ist nicht bekannt, dass die FinVerw bislang im Rahmen des § 6 Abs. 4 in solchen Fällen die Steuerbegünstigungen nach § 6 Abs. 1 bis 3 (teilweise) versagt hat. Gleichwohl dürfte der Erfassung von Extremfällen nichts im Wege stehen. Die Anwendung des § 5 Abs. 3 dürfte dann nahe liegen, wenn durch hohe Entnahmen des grundstückseinbringenden Gesamthänders und hohe Einlagen anderer Gesellschafter die Beteiligungsverhältnisse im Einbringungszeitpunkt nachträglich sozusagen auf den Kopf gestellt werden (s. a. Viskof DStR 99, 1901).
- 87 Geht durch rechtsgeschäftliche Übertragung (vgl. Rn 80), durch Anwachsung infolge Ausscheidens (vgl. Rn 80) oder durch einen Umwandlungsvorgang (vgl. Rn 84) die gesamthänderische Mitberechtigung des grundstückseinbringenden Gesamthänders innerhalb der Fünf-Jahresfrist auf eine andere Person (Dritter) über, mit der der Gesamthänder verwandt ist, scheidet ebenfalls in entsprechender **Anwendung der allgemeinen Befreiungsvorschriften der Nrn. 4 und 6 des § 3** eine Anwendung des § 5 Abs. 3 aus (koord. Ländererl. FM BaWü v. 14. 2. 02, DStR 02, 360 unter Nr. 3). Insoweit gelten hier dieselben Grundsätze wie zu § 6 Abs. 4. Soweit ein dem Anteilserwerb des Dritten entsprechender Grunderwerb nach § 3 Nrn. 4 und 6 von der GrESt ausgenommen wäre, verbleibt es trotz des Verlustes der Gesellschafterstellung bei der Steuerbegünstigung für den Einbringungs-vorgang. Voraussetzung ist jedoch, dass der Dritte innerhalb der Fünf-Jahresfrist seine vermögensmäßige Beteiligung an der Gesamthand nicht vermindert.

Beispiele:

A und B sind Gesellschafter einer OHG und mit jeweils 50 v.H. am Vermögen beteiligt. A bringt im Jahre 2000 ein Grundstück in die OHG ein. Im Jahre 2002 überträgt er seine Gesellschafterstellung auf seinen Sohn C.

A gibt zwar seine gesamthänderische Mitberechtigung auf, aber nur zu Gunsten seines Sohnes. Da ein dem Anteilerwerb des C entsprechender Grunderwerb von A nach § 3 Nr. 6 von der GrESt ausgenommen wäre, ist die Anwendung des § 5 Abs. 3 in entsprechender Anwendung des § 3 Nr. 6 ausgeschlossen, soweit C seine vermögensmäßige Beteiligung an der Gesamthand 5 Jahre lang unverändert aufrechterhält.

Vergleichbares gilt auch in den Fällen, in denen sich die Beteiligung eines grundstückseinbringenden Gesamthänders am Vermögen der Gesamthand nach der Grundstückseinbringung durch den Beitritt weiterer Gesellschafter verringert, wenn die neu beitretenden Gesellschafter in der von § 3 Nrn. 4 und 6 vorausgesetzten Weise mit dem grundstückseinbringenden Gesamthänder verwandt sind.

Ein weitere **Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 5 Abs. 3** 88 ergibt sich aus dem **Sinn und Zweck der Vorschrift**. Durch § 5 Abs. 3 soll nach der Intention des Gesetzgebers Gestaltungen entgegengewirkt werden, in denen durch die Kombination eines (nach § 5 Abs. 1 und 2 steuerbegünstigten) Einbringvorgangs mit einem – nicht der GrESt unterliegenden – Wechsel im Personenstand einer Gesamthand bzw. durch die steuerfreie Aufgabe der Teilhabe am Wert des eingebrachten Grundstücks fremde Dritte über eine gesamthänderische Mitberechtigung wertmäßig an diesem Grundstück beteiligt werden. Im Sinne dieser **Missbrauchsverhinderung** setzt die Vorschrift deshalb – wie § 6 Abs. 4 (vgl. § 6 Rn 40) – die **objektive Möglichkeit der Steuerumgehung** voraus (so auch *Hofmann* § 5 Rn 25 a; a. A. *Pahlke/Franz* § 5 Rn 32: „Der Anwendung des § 5 Abs. 2 sind keine Grenzen gesetzt“). § 5 Abs. 3 ist deshalb – wie § 6 Abs. 4 – einschränkend dahin auszulegen, dass trotz der Aufgabe der gesamthänderischen Mitberechtigung oder der Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung des grundstückseinbringenden Gesamthänders die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 nicht entfällt, wenn die vom Gesetz vorausgesetzte Steuerumgehung objektiv ausscheidet (wie hier *Hofmann* § 5 Rn 25 a; *Gottwald* Grunderwerbsteuer, 114 f.; *Viskorf* DStR 2001, 1104 ff.; *Behrens/Schmitt* UVR 2004, 270, 272; BFH-Rspr. zu § 6 Abs. 4; BFH-Urt. v. 27. 6. 67 II 50/64, BFHE 89, 573; v. 18. 5. 94 II R 119/90, BFH/NV 95, 267; v. 29. 1. 97 II R 15/96, BFHE 181, 524, BStBl II 97, 296; BFH-Beschl. v. 19. 3. 03 II B 96/02, BFH/NV 03, 1090). Die sinngemäße Übertragung der Rechtsprechungsgrundsätze zu § 6 Abs. 4 auf § 5 Abs. 3 drängt sich deshalb auf, weil sich der Gesetzgeber in Kenntnis der Rechtsprechung des BFH zu § 6 Abs. 4 in der Gesetzesbegründung (vgl. oben Rn 71 f.) ausdrücklich auf die vergleichbare, ebenfalls der „Vermeidung von Steuerausfällen“ dienenden Vorschrift des § 6 Abs. 4 beruft und mit umgekehrten „Vorzeichen“ dieselbe Gesetzestechnik in Form der Haltefrist anwendet.

Ein **Missbrauch steuerlicher Gestaltung** ist objektiv dann nicht gegeben, wenn der Rechtsvorgang, durch den der grundstückseinbringende Gesamthänder seine gesamthänderische Mitberechtigung verliert bzw. die Verringerung der vermögensmäßigen Beteiligung eintritt, der Steuer unterliegt. 89

Denn in diesen Fällen fehlt es an dem vom Gesetz vorausgesetzten, keinen Grunderwerbsteueratbestand erfüllenden Ausscheiden des Grundstücks aus dem Grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnungsbereich des Gesamthänders.

- 90 § 5 Abs. 3 ist deshalb in denjenigen Fällen nicht anwendbar, in denen die grundstückserwerbende Gesamthand das Eigentum an dem eingebrachten Grundstück innerhalb des Fünfjahreszeitraums durch einen Grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang an einen Dritten verliert (a.A. *Pahlke/Franz* § 5 Rn 32). Obwohl in diesem Fall auch der grundstückseinbringende Gesamthänder seine gesamthänderische (sachenrechtliche) Mitberechtigung sowie seine wertmäßige Teilhabe an dem Grundstück verliert, fehlt es an den Voraussetzungen des § 5 Abs. 3, weil – anders als vom Gesetz vorausgesetzt – das Ausscheiden des Grundstücks aus dem Grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnungsbereich des Gesamthänders der GrESt unterliegt und eine Missbrauchsgestaltung objektiv ausgeschlossen ist.
- 91 Als Grunderwerbsteuerbare Rechtsvorgänge, die die Anwendung des Abs. 3 ausschließen, kommen insoweit nicht nur **Veräußerungsgeschäfte**, durch die sich die Gesamthand verpflichtet, das Grundstück auf einen anderen Rechtsträger zu übertragen, in Betracht, sondern auch Umwandlungsvorgänge, durch die ein Rechtsträgerwechsel stattfindet. In Frage kommen hier insbesondere **Verschmelzungs- und Spaltungsvorgänge**, die einen Rechtsträgerwechsel vom übertragenden zum übernehmenden Rechtsträger bewirken und deswegen der GrESt unterliegen (vgl. § 1 Rn 558 ff.). Wird deshalb die erwerbende Gesamthand innerhalb der Fünf-Jahresfrist auf einen anderen Rechtsträger verschmolzen oder geht das eingebrachte Grundstück infolge eines Spaltungsvorgangs auf einen anderen Rechtsträger über und verliert der grundstückseinbringende Gesamthänder deshalb seine gesamthänderische Mitberechtigung bzw. seine Teilhabe am Grundstückswert, führt dies nicht zur Anwendung des § 5 Abs. 3, weil diese Vorgänge der GrESt unterliegen und deshalb die Möglichkeit der Steuerumgehung objektiv ausscheidet (wie hier: *Hörger/Mentel/Schulz* DStR 1999, 575, 576; *Hofmann* § 5 Rn 30 f.; a.A.: *G. Hofmann* BB 2000, 2605, 2609; *Eggers/Fleischer/Wischott* DStR 1999, 1301; *Gottwald* BB 2000, 69, 75).
- 92 Anders sind die Dinge beim **Formwechsel der erwerbenden Gesamthand** (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, §§ 190 ff., §§ 214, 225 a UmwG) zu beurteilen. Der Formwechsel ist generell nicht Grunderwerbsteuerbar (vgl. § 1 Rn 545 ff.). Verliert der Gesellschafter seine gesamthänderische Mitberechtigung bzw. seine Teilhabe am Grundstückswert innerhalb von 5 Jahren nach der Einbringung durch einen Formwechsel, entfällt deshalb die Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 1 bzw. Abs. 2. In Betracht kommen insoweit allerdings nur die Fälle des sogenannten heterogenen Formwechsels (vgl. § 1 Rn 549). Denn nur beim Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Rechtsform anderer Normstruktur, nämlich in eine Kapitalgesellschaft, verliert der vormalige Gesamthänder seine gesamthänderische Mitberechtigung an dem eingebrachten Grundstück (koord. Ländererl. FM BaWü v. 14. 2. 02, DStR 02, 360; vgl. zum umgekehrten Fall des § 6 Abs. 4: BFH-Beschl. v. 19. 3. 03 II B 96/02, BFH/NV 03, 1090; *Kroschewski* GmbHHR 2003, 757, 759), Denn

trotz der Identität des formgewechselten Rechtsträgers (erwerbenden Gesamthand) ändert sich die rechtliche Qualität der Beteiligung der Gesellschafter. Diese sind mit dem Formwechsel nach den für die neue Rechtsform geltenden Vorschriften am Vermögen der Gesellschaft beteiligt (vgl. § 202 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Der Formwechsel bewirkt deshalb in diesen Fällen, dass aus der gesamthänderischen (sachenrechtlichen) Mitberechtigung jedes Gesellschafters Alleineigentum der (Kapital-)Gesellschaft wird (wie hier: *Hofmann* § 5 Rn 30; *Pahlke/Franz* § 5 Rn 28; *Eggers/Fleischer/Wischott* DStR 1999, 1301, 1305 u. DStR 1998, 1903, 1906; Erl. FM BaWü v. 10. 7. 98, DB 98, 1491 = DStR 98, 1135; kritisch: *Beckmann* GmbHR 1999, 225; *Hörger/Mentel/Schulz* DStR 1999, 576; *Gottwald* BB 2000, 69, 75; *ders.* Mitt-BayNot 2003, 438, 439; *Gail/Düll/Heß-Emmerich/Fuhrmann* DB 1998 Beilage Nr. 19/98 zu Heft 49; s. a. *Herff* KöStDi 12/99, 12243). Die Übertragung der Gesamthänderstellung auf einen Dritten, bei dem sich diese Rechtsstellung fortsetzt (so: *Gottwald* BB 2000, 69, 75), ist nicht erforderlich. Es reicht vielmehr aus, wenn der Gesamthänder seine sachenrechtliche Mitberechtigung kraft Gesetzes verliert (vgl. Rn 76).

Findet nur ein homogener Formwechsel statt, indem z. B. aus einer OHG durch den Beitritt eines Kommanditisten ein KG oder z. B. aus einer GbR eine OHG wird, bleibt die für § 5 Abs. 3 maßgebliche Rechtsstellung des grundstückseinbringenden Gesellschafters unberührt.

Das Gleiche gilt in den Fällen, in denen durch Ausscheiden eines Gesellschafters einer zweigliedrigen Gesamthand diese liquidationslos erlischt und das Gesellschaftsvermögen durch **Anwachsung** auf den verbleibenden Gesellschafter zu Alleineigentum kraft Gesetzes übergeht (vgl. hierzu § 1 Rn 593). Der Übergang des Eigentums an den Gesellschaftsgrundstücken auf den Gesellschafter zu Alleineigentum vollzieht sich „außerhalb des Grundbuchs“ und unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 der GrESt (vgl. § 1 Rn 517). Soweit infolge solcher Anwachsungsvorgänge der grundstückseinbringende Gesamthänder seine gesamthänderische Mitberechtigung innerhalb von 5 Jahren nach der Einbringung verliert, entfällt die Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 2 nicht. Denn eine objektive Steuerumgehungsmöglichkeit besteht auch in diesen Fällen nicht. Es fehlt an dem vom Gesetz vorausgesetzten, keinen Grunderwerbsteuertatbestand erfüllenden Ausscheiden des Grundstücks aus dem Grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnungsbereich des Gesamthänders. Unerheblich ist, dass die Steuer für den Anwachsungsvorgang möglicherweise nach § 6 Abs. 2 im Umfang der vermögensmäßigen Beteiligung des erwerbenden Gesamthänders unerhoben bleibt. Denn entscheidend kommt es auf die Steuerbarkeit des Vorgangs an.

Beispiele:

1. A und B sind Gesellschafter einer OHG und mit jeweils 50 v. H. am Vermögen beteiligt. A bringt im Jahre 2000 ein Grundstück in die OHG ein. Im Jahre 2002 scheidet B aus der OHG aus. Das Gesellschaftsvermögen wächst dem A kraft Gesetzes an.

A gibt zwar seine gesamthänderische Mitberechtigung auf, erhält dafür aber Alleineigentum an dem eingebrachten Grundstück. Der Übergang des Grundstücks vom Rechtsträger „OHG“ auf den Rechtsträger „A“ unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 der

GrESt, so dass wegen fehlender Steuerumgebungsmöglichkeit die Anwendung des § 5 Abs. 3 ausgeschlossen ist. Dass die Steuer für den Anwachsungsvorgang nach § 6 Abs. 2 in Höhe von 50 v. H. unerhoben bleibt, ist ohne Bedeutung.

2. A und B sind Gesellschafter einer OHG und mit jeweils 50 v. H. am Vermögen beteiligt. B bringt im Jahre 2000 ein Grundstück in die OHG ein. Im Jahre 2002 scheidet B aus der OHG aus. Das Gesellschaftsvermögen wächst dem A kraft Gesetzes an.

B verliert zwar seine gesamthänderische Mitberechtigung. Da aber der Übergang des Grundstücks vom Rechtsträger „OHG“ auf den Rechtsträger „A“ nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 der GrESt unterliegt, fehlt es objektiv an einer Steuerumgebungsmöglichkeit, so dass die Anwendung des § 5 Abs. 3 ausgeschlossen ist.

- 94 Aus denselben Gründen scheidet die Anwendung des § 5 Abs. 3 auch in den Fällen aus, in denen der infolge eines **Gesellschafterwechsels** eintretende **Verlust der gesamthänderischen Mitberechtigung** des grundstückseinbringenden Gesamthänders der GrESt nach § 1 Abs. 2 a unterliegt. Denn auch insoweit fehlt es an der vom Gesetz vorausgesetzten Steuerumgebungsmöglichkeit, weil der zum Verlust der Stellung als Gesamthänder führende Rechtsvorgang (Gesellschafterwechsel) anders als vom Gesetz vorausgesetzt der GrESt unterliegt. Die (Sonder-)Regelung in § 1 Abs. 2 a Satz 5 in der Fassung vor dem 1. 1. 2000 bzw. Satz 3 in der ab dem 1. 1. 2000 geltenden Gesetzesfassung ist deshalb jedenfalls in denjenigen Fällen überflüssig und geht unseres Erachtens ins Leere, in denen der Allein- oder die Miteigentümer, von dem/von denen das Grundstück nach § 5 Abs. 1 oder Abs. 2 begünstigungsfähig durch die Gesamthand erworben wurde, gleichzeitig zusammen sich ihrer Gesellschafterstellung innerhalb der Fünfjahresfrist derart entäußern, dass hierdurch ein oder mehrere neue Gesellschafter mindestens zu 95 v. H. am Vermögen der Gesamthand beteiligt werden (wie hier: *Hoffmann* § 5 Rn 24 a). Denn wenn schon aus den hier dargelegten Gründen (fehlende Steuerumgebungsmöglichkeit) die Steuervergünstigung für den Einbringungsvorgang in diesen Fällen erhalten bleibt und deshalb keine Steuer (wie § 1 Abs. 2 a Satz 3 i. d. F. bis 31. 12. 2001 sich unglücklicherweise ausdrückte) „nach § 5 Abs. 3 nachzuerheben ist“, kommt auch beim steuerpflichtigen Wechsel im Personenstand die Anrechnung einer Bemessungsgrundlage insoweit nicht in Betracht.

Anders sind jedoch die Fälle zu beurteilen, in denen die Aufgabe/Abtretung der Gesellschafterstellung nur einen Teilakt im Rahmen der Verwirklichung des § 1 Abs. 2 a darstellt, der als solcher noch nicht § 1 Abs. 2 a erfüllt und durch den noch keine Steuer entsteht. Hier kommt es zur Anrechnung der nach § 5 Abs. 1 oder 2 zunächst steuerfreien Bemessungsgrundlage für den Einbringungsvorgang im Rahmen der tatsächlichen Steuerfestsetzung für den steuerbaren Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs. 2 a Satz 3. Vgl. zur Bedeutung des § 1 Abs. 2 a Satz 3 für diejenigen Fälle, in denen sich die Versagung der Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 noch nach der Rspr. des BFH richtet (vor dem 1. 1. 2000 verwirklichte Einbringungsvorgänge) den koord. Ländererl. FM BaWü v. 7. 2. 00 3 – S 4501/6, DB 00, 349 = DStR 00, 383 (vgl. hierzu auch Rn 103).

- 95 Dasselbe gilt, wenn der grundstückseinbringende Gesamthänder seine gesamthänderische Mitberechtigung durch einen der GrESt wegen der **Verei-**

nigung aller Anteile in einer Hand nach § 1 Abs. 3 unterliegenden Vorgang verliert.

Beispiel:

An einer KG sind als pers. haftende Gesellschafterin die A-GmbH (Alleingesellschafter A) sowie A und B als Kommanditisten (jeweils 50 v.H. am Vermögen) beteiligt. A bringt im Jahre 2000 ein Grundstück in die KG ein und scheidet 2002 aus der KG aus.

Für den Einbringungsvorgang bleibt die Steuer in Höhe von 50 v.H. unerhoben. Der Umstand, dass A mit seinem Ausscheiden aus der KG innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums seine gesamthänderische Mitberechtigung verloren hat, führt hier nicht zur Anwendung des § 5 Abs. 3 und zum rückwirkenden Wegfall der Steuervergünstigung. Denn der Vorgang, durch den A seine gesamthänderische Mitberechtigung verloren hat und das von ihm eingebrachte Grundstück den grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnungsbereich des A verlassen hat (und nunmehr dem B zuzurechnen ist; vgl. § 1 Rn 855), unterliegt –da sich infolge dieses Vorgangs alle Anteile an der KG teils unmittelbar teils mittelbar in der Hand des B vereinigt haben– nach § 1 Abs. 3 der GrESt.

Die **Fünf-Jahresfrist** beginnt „mit dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand“. Hiermit ist nicht der Zeitpunkt des Eigentumsübergangs des Grundstücks auf die Gesamthand gemeint, sondern der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer für den Einbringungsvorgang (§ 38 AO, § 14 GrEStG; wie hier: *Pahlke/Franz* § 5 Rn 24; a.A. Vfg. OFD Hannover v. 24. 3. 00, DStR 00, 736). Es ist hier derselbe Stichtag maßgebend, auf den die für den Umfang der Steuervergünstigung maßgebliche vermögensmäßige Beteiligung an der Gesamthand festzustellen ist (vgl. Rn 15). Die **Fristberechnung** richtet sich nach §§ 186 ff. BGB. Für die Frage des **Zeitpunkts der Aufgabe oder Verminderung** des Anteils des grundstückseinbringenden Gesamthänders ist auf die tatsächliche Einschränkung der Gesellschafterstellung und der damit verbundenen dinglichen Mitberechtigung am Grundstück abzustellen (koordin. Ländererl. FM BaWü v. 14. 2. 02, DStR 02, 360). Der Zeitpunkt einer vorausgegangenen schuldrechtlichen Einschränkung der Gesellschafterstellung ist nicht maßgebend (zu § 6 Abs. 4: BFH-Urt. v. 6. 6. 01 II R 56/00, BFHE 195, 423 = BStBl II 02, 96).

§ 5 Abs. 3 ist – anders als sich aus der wohl missglückten – bis 31. 12. 2001 geltenden – Fassung des § 1 Abs. 2a Satz 3 ergeben könnte – **keine Nachversteuerungsvorschrift**. Er enthält keinen eigenständigen Steueratbestand, sondern bestimmt lediglich für prinzipiell der GrESt unterliegende Einbringungsvorgänge, dass die Vergünstigungen des § 5 Abs. 1 und 2 hierfür nicht zum Zuge kommen. Insoweit stellt die „Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand“ ein Ereignis dar, welches steuerlich auf den Einbringungsvorgang zurückwirkt, indem es für diesen die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 ausschließt. Insoweit stellt die „Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand“ ein sogenanntes **rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 AO** dar. § 175 Abs. 1 Satz 2 bestimmt insoweit, dass beim Eintritt eines Ereignisses, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat, die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in

§ 5 98–100

Übergang auf eine Gesamthand

dem das Ereignis eintritt. Nach § 16 Abs. 4 in der bis zum 31. 12. 2001 geltenden Fassung endet die (vierjährige; vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt des Ereignisses (vgl. § 16 Rn 306). Ist das Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung eingetreten, kann dieser Vorgang nicht mehr rückgängig gemacht werden. § 16 GrEStG ist nicht, auch nicht entsprechend, anzuwenden (BFH-Urt. v. 29. 9. 05 II R 36/04, BFHE 210, 535, BStBl II 06, 43; a. A. *Rilling* ZfR 2006, 148).

Wegen der Anzeigepflicht hinsichtlich der Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand vgl. § 19 Rn 20. Erfolgt innerhalb der Fünf-Jahres-Frist keine Anzeige, sind die FÄ gehalten, nach Fristablauf durch Übersendung entsprechender Fragebögen den Steuerpflichtigen zu befragen, ob sich die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand innerhalb der Frist verringert hat (vgl. VfG. OFD Hannover v. 24. 3. 00, DStR 00, 736).