

# Urteil vom 10. Mai 2023, II R 24/21

## Grunderwerbsteuer bei Zusammenlegung und Neuerrichtung von Kirchengemeinden

ECLI:DE:BFH:2023:U.100523.IIR24.21.0

BFH II. Senat

AO § 89 Abs 2, AO § 174 Abs 4, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 2, GrEStG § 3 Nr 2 S 1, GrEStG § 4 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, GG Art 140, WRV Art 137 Abs 3, WRV Art 138 Abs 2, CIC can 515 § 2, CIC can 121, KathKiGemVbgBek NW § 1, KathKiGemVbgBek NW § 4, KathKiGemVbgBek NW § 6, AO § 181 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 17. Juni 2021, Az: 8 K 364/21 GrE

## Leitsätze

1. Hat das Finanzamt aufgrund irriger Beurteilung des Sachverhalts in einem Feststellungsbescheid den Zeitpunkt des Grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgangs fehlerhaft angegeben und wurde der Feststellungsbescheid deshalb in der Folge wegen Rechtswidrigkeit gerichtlich aufgehoben, kann es nach § 174 Abs. 4 Satz 1 und 3 der Abgabenordnung in einem weiteren Feststellungsbescheid die richtigen steuerlichen Folgerungen aus der Aufhebung innerhalb eines Jahres nach Aufhebung des Feststellungsbescheides ziehen.
2. Führt die Errichtung einer neuen Kirchengemeinde durch Vereinigung anderer Kirchengemeinden dazu, dass sich unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % (heute: 90 %) der Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften bei der neu errichteten Kirchengemeinde vereinigen, unterliegt diese Anteilsvereinigung zu dem Zeitpunkt nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) der Grunderwerbsteuer, an dem die staatliche Anerkennung wirksam erteilt wird.
3. Die Besteuerung der Vereinigung von mindestens 95 % von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG als Folge der staatlich anerkannten Bildung oder Veränderung von Kirchengemeinden verstößt nicht gegen das verfassungsrechtlich garantierte kirchliche Selbstbestimmungsrecht (Art. 140 des Grundgesetzes --GG-- i.V.m. Art. 137 Abs. 3 der Verfassung des Deutschen Reichs --WRV--) und auch nicht gegen die verfassungsrechtlich garantierte Kirchengutsgarantie (Art. 140 GG i.V.m. Art. 138 Abs. 2 WRV).
4. Erhält im Zuge der Vereinigung von Kirchengemeinden die neu errichtete Kirchengemeinde Vermögenswerte, liegt keine freigebige Zuwendung der Gesellschaftsanteile von den aufgelösten Kirchengemeinden an die neu errichtete Kirchengemeinde im Sinne der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG vor.
5. § 4 Nr. 1 GrEStG ist nur auf den Erwerb von Grundstücken, nicht auf Anteilsvereinigungen anzuwenden.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17.06.2021 - 8 K 364/21 GrE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Kirchengemeinde mit dem Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie wurde durch Urkunde des zuständigen Bischofs vom XX.XX.XXXX (Errichtungsurkunde) errichtet. Nach Nr. 1 der Errichtungsurkunde wurde die Klägerin nach Anhörung aller unmittelbar Beteiligten und des Priesterrats (gemäß can. 515 § 2 Codex Iuris Canonici --CIC--) durch die Vereinigung verschiedener

Kirchengemeinden, unter anderem der Kirchengemeinde A und der Kirchengemeinde B neu errichtet (gemäß can. 121 CIC). Die vereinigten Kirchengemeinden waren ebenfalls Körperschaften des öffentlichen Rechts. Nach Nr. 3 der Errichtungsurkunde wurden das gesamte Vermögen der vereinigten Kirchengemeinden (einschließlich aller Forderungen, Verbindlichkeiten und Immobilien), die Kirchenbücher und die Akten der Klägerin zugeführt. Durch Urkunde vom YY.YY.YYYY erkannte der zuständige Regierungspräsident die bischöfliche Urkunde an, sodass nach §§ 1, 4, 6 der Vereinbarung über die staatliche Mitwirkung bei der Bildung und Veränderung katholischer Kirchengemeinden zwischen dem Land Nordrhein-Westfalen und den Diözesen im Land Nordrhein-Westfalen vom 21.11.1960 (Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen 1960, Ausgabe A, Nr. 46, S. 426 --KathKiGemVbgBek NW--) die Klägerin mit diesem Tag die Rechte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erhielt.

- 2 Die Kirchengemeinde A war mit 80 % und die Kirchengemeinde B mit 20 % am Stammkapital der grundbesitzenden F-GmbH beteiligt. Die F-GmbH erwarb, errichtete und betrieb katholische caritative Einrichtungen. Die F-GmbH war Alleingesellschafterin der ebenfalls grundbesitzenden F-Krankenhaus-GmbH. Einige der Grundstücke lagen weder im Zuständigkeitsbereich des vormals beteiligten Finanzamts noch im Zuständigkeitsbereich des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--), in dessen Bezirk sich die Klägerin befindet.
- 3 Vor der Errichtung der Klägerin hatte die F-GmbH einen Antrag auf verbindliche Auskunft beim zuständigen Finanzamt bezüglich der Grunderwerbsteuerrechtlichen Behandlung gestellt und mitgeteilt, die Kirchengemeinde A beabsichtige, ihre Anteile an der F-GmbH unentgeltlich auf die Kirchengemeinde B zu übertragen. Das zuständige Finanzamt teilte der F-GmbH am 26.04.2007 mit, dass dieser Vorgang nach § 3 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitzeitraum gültigen Fassung (GrEStG) Grunderwerbsteuerbefreit sei.
- 4 Nach einer Außenprüfung betreffend die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer und die Grundbesitzwerte war der Prüfer der Auffassung, durch den Übergang des Kirchenvermögens auf die Klägerin seien 100 % der Anteile an der F-GmbH in der Hand der Klägerin vereinigt worden. Dabei handle es sich um einen nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgang. Betroffen seien sowohl die Grundstücke der F-GmbH als auch die der F-Krankenhaus-GmbH. Im Betriebsprüfungsbericht vom 13.03.2013 waren die betroffenen Grundstücke und die zur Grunderwerbsteuerfestsetzung berufenen Finanzämter aufgeführt.
- 5 Am 18.04.2013 erließ das damals zuständige Finanzamt einen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer. In dem Feststellungsbescheid gab es an, die Besteuerungsgrundlagen würden "gem. § 17 GrEStG gesondert festgestellt für die Vereinigung der Anteile durch die Urkunde des Bischofs von X vom XX.XX.XXXX und der Zustimmungsurkunde des zuständigen Regierungspräsidenten von Y vom YY.YY.YYYY am XX.XX.XXXX (Steuerstichtag)" und den durch die "Vereinigung der Anteile i.S.v. § 1 Abs. 3 Nrn. 1 oder 2 GrEStG" der "F-GmbH, Z verwirklichten Erwerbsvorgang". Dem Bescheid beigefügt war als Anlage der Betriebsprüfungsbericht mit dem Hinweis, dieser sei Bestandteil des Bescheids.
- 6 Der hiergegen erhobene Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen. Das Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG), währenddessen es zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel kam, blieb erfolglos (Urteil des FG Münster vom 07.06.2017 - 8 K 3992/14 GrE). Der Bundesfinanzhof (BFH) hob mit Urteil vom 04.03.2020 - II R 35/17 (BFHE 268, 545, BStBl II 2020, 514) das FG-Urteil vom 07.06.2017 - 8 K 3992/14 GrE, die Einspruchsentscheidung vom 14.11.2014 und den Feststellungsbescheid vom 18.04.2013 auf, weil seiner Auffassung nach der im Feststellungsbescheid vom 18.04.2013 angegebene Steuerstichtag (XX.XX.XXXX) unzutreffend war. Zutreffender Steuerstichtag sei der YY.YY.YYYY, weil die Klägerin erst zu diesem Zeitpunkt durch die Anerkennung des Regierungspräsidenten rechtlich wirksam errichtet worden sei.
- 7 Am 27.08.2020 erließ das FA unter Berufung auf § 174 Abs. 4 Satz 1 und 2 der Abgabenordnung (AO) einen neuen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer, diesmal auf den Stichtag YY.YY.YYYY. Unter "Erläuterungen" führte das FA an, es sei bei Erlass des Bescheids vom 18.04.2013 davon ausgegangen, dass die Kirchenvereinigung mit Anordnung des zuständigen Bischofs vom XX.XX.XXXX vollzogen worden sei. Dieser Irrtum habe zur Aufhebung des Bescheids durch den BFH geführt. Nach § 174 Abs. 4 Satz 1 und 2 AO könnten, da aufgrund irriger Beurteilung des Steuerstichtags der Feststellungsbescheid vom 18.04.2013 aufgrund eines Rechtsbehelfs der Klägerin aufgehoben worden sei, durch Erlass des neuen Feststellungsbescheids die richtigen steuerlichen Folgen gezogen werden. Im Übrigen entsprachen Inhalt und Feststellungen im Bescheid vom 27.08.2020 denen im Feststellungsbescheid vom 18.04.2013.
- 8 Der gegen den Feststellungsbescheid vom 27.08.2020 erhobene Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen (Einspruchsentscheidung vom 18.01.2021). Die Klage vor dem FG blieb ebenfalls erfolglos. Das Urteil ist in

- 9** Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 1 Abs. 3 Nr. 2, § 3 Nr. 2 und § 4 Nr. 1 GrEStG geltend. Der Vorgang sei nicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG steuerbar. Die Überführung der Geschäftsanteile beruhe nicht auf einem Rechtsvorgang des bürgerlichen oder öffentlichen Rechts, wie es die Vorschrift voraussetze. Die Errichtung der Klägerin durch das bischöfliche Dekret vom XX.XX.XXXX sei ein rein innerkirchlicher Vorgang. Die staatliche Anerkennung vom YY.YY.YYYY beschränke sich nach § 6 KathKiGemVbgBek NW auf die Anerkennung der neu errichteten Kirchengemeinde als Körperschaft des öffentlichen Rechts, betreffe aber nicht die Zuweisung des Kirchenvermögens.
- 10** Zudem stünde das kirchliche Selbstbestimmungsrecht (Art. 140 des Grundgesetzes --GG-- i.V.m. Art. 137 Abs. 3 der Verfassung des Deutschen Reichs --WRV--) einer Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG auf die veränderte Zuordnung von Grundstücken allein auf Grundlage innerkirchlicher Rechtsvorgänge entgegen. Bei der Vereinigung und Neugründung von Kirchengemeinden nach Kirchenrecht nähmen die Kirchen deshalb nicht am allgemeinen Rechtsverkehr teil (vgl. Beschluss des Hanseatischen Oberlandesgerichts Hamburg vom 21.06.1982 - 2 W 6/81). Eine erhebliche steuerliche Belastung mit Grunderwerbsteuer würde sie davon abhalten, aufgrund des demographischen Wandels notwendige Umstrukturierungsmaßnahmen durchzuführen und stelle deshalb eine faktische Beschränkung ihres Selbstbestimmungsrechts dar. Sie sei nicht nur hinsichtlich des "Wie" der Umstrukturierungen beschränkt, sondern bereits dahingehend, "ob" eine Umstrukturierung vorgenommen werden könne. Nicht die einzelne Kirchengemeinde, sondern die Kirche als solche sei als grunderwerbsteuerrelevanter Rechtsträger anzusehen, sodass es bei der Neubildung von Kirchengemeinden nie zu einem Rechtsträgerwechsel kommen könne.
- 11** Jedenfalls sei der Vorgang nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen, da es sich um eine freigebige Zuwendung --wie in der verbindlichen Auskunft des zuständigen Finanzamts vom 26.04.2007 angeführt-- handle. Die Vereinigung sei nicht aufgrund einer unilateralen Entscheidung des Bischofs, sondern durch eine zumindest von den Kirchengemeinden mitgetragene Entscheidung erfolgt. Die Kirchengemeinden hätten sich auch autonom vereinigen können.
- 12** Außerdem sei der Erwerbsvorgang nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Die Vorschrift sei nach ihrem Sinn und Zweck auszulegen und auch auf die Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft anwendbar. Der Übergang der Anteile an der F-GmbH sei aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben erfolgt. Die neu errichtete Klägerin nehme anstelle der aufgelösten Gemeinden nun alle seelsorgerischen und gottesdienstlichen Aufgaben der bisherigen Kirchengemeinden wahr. Die Grundstücke dienten caritativen Zwecken und somit nicht einem Betrieb gewerblicher Art. Diese Befreiung von der Grunderwerbsteuer sei auch unter dem Aspekt des verfassungsrechtlich garantierten kirchlichen Selbstbestimmungsrechts und dem institutionellen Schutz der Kirche geboten.
- 13** Der Erwerbstatbestand sei schließlich durch eine interpolierende Betrachtungsweise nach § 3 Nr. 2 Satz 1 i.V.m. § 4 Nr. 1 GrEStG steuerbefreit. Im Streitfall sei ursprünglich geplant gewesen, dass die Kirchengemeinde A ihre Anteile an der F-GmbH unentgeltlich auf die Kirchengemeinde B übertrage. Dieser Erwerbsvorgang sei als freigebige Zuwendung steuerbefreit gewesen. Im Anschluss seien dann 100 % der Anteile an der F-GmbH auf die Klägerin übertragen worden. Dieser Rechtsvorgang sei nach § 4 Nr. 1 GrEStG steuerbefreit. Eine Missbrauchsabsicht sei nicht ersichtlich.
- 14** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, den Feststellungsbescheid vom 27.08.2020 und die Einspruchsentscheidung vom 18.01.2021 aufzuheben.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das

FG hat zutreffend entschieden, dass der Feststellungsbescheid vom 27.08.2020 rechtmäßig ist und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt. Dem Erlass des angefochtenen Feststellungsbescheids steht keine Feststellungsverjährung entgegen (nachfolgend unter II.1.). Die unmittelbare Vereinigung aller Anteile an der grundbesitzenden F-GmbH und die dadurch bedingte mittelbare Vereinigung aller Anteile an der grundbesitzenden F-Krankenhaus-GmbH in der Hand der Klägerin unterliegen der Grunderwerbsteuer (nachfolgend unter II.2.). Steuerbefreiungstatbestände greifen nicht ein (nachfolgend unter II.3.).

- 17** 1. Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass der Feststellungsbescheid vom 27.08.2020 nach § 174 Abs. 4 Satz 1 und 2 AO erlassen werden konnte und nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO nicht der Ablauf der Feststellungsfrist entgegenstand.
- 18** a) Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 1 bis 3 AO). Die Regelung findet nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO sinngemäß auch auf Feststellungsbescheide Anwendung. Eine irrije Beurteilung eines Sachverhalts im Sinne der genannten Vorschrift liegt vor, wenn sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts nachträglich als unrichtig erweist. Sachverhalt im Sinne des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist der einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Der Begriff des "bestimmten Sachverhalts" ist dabei nicht auf eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes Merkmal beschränkt, sondern erfasst den einheitlichen, für diese Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex. Unerheblich ist, ob der für die rechtsirrije Beurteilung ursächliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen lag. Der Steuerpflichtige soll im Falle seines Obsiegens mit einem gewissen Rechtsstandpunkt an seiner Auffassung festgehalten werden, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist (BFH-Urteil vom 20.11.2019 - XI R 49/17, Rz 17 f.). Eine Korrekturmöglichkeit ist im Rahmen der Ertragsteuer danach etwa dann zu bejahen, wenn ein bestimmter Sachverhalt in einem anderen Besteuerungszeitraum als bisher geschehen zu erfassen ist und einem Rechtsbehelf aus diesem Grund stattgegeben wird (vgl. BFH-Urteil vom 19.05.2005 - IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, unter I.2.a, zur Erfassung der einkommensteuerrechtlichen Betriebsveräußerung im Ganzen in einem anderen Streitjahr).
- 19** Hat das Finanzamt aufgrund der irrigen Beurteilung des Stichtags, an dem die Grunderwerbsteuer entsteht, in einem Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer den Zeitpunkt, auf den der Grundbesitz der Gesellschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu bewerten ist, fehlerhaft angegeben und wurde der Feststellungsbescheid deshalb in der Folge wegen Rechtswidrigkeit gerichtlich aufgehoben, ist der Ablauf der Feststellungsfrist nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO unbeachtlich, wenn das Finanzamt innerhalb eines Jahres nach Aufhebung des Feststellungsbescheids die Besteuerungsgrundlagen auf den zutreffenden Steuerstichtag feststellt.
- 20** b) Nach diesen Grundsätzen konnte das FA den Feststellungsbescheid vom 27.08.2020 erlassen. Die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 bis 3 AO waren erfüllt.
- 21** Das FA hatte ursprünglich irrig angenommen, dass die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile der grundbesitzenden GmbHs bereits am Tag der Unterzeichnung der Errichtungsurkunde (XX.XX.XXXX) verwirklicht wurde. Diesen Bescheid hat der BFH aufgrund der Revision der Klägerin in dem Verfahren II R 35/17 der Klägerin am 04.03.2020 aufgehoben, da die unmittelbare Vereinigung aller Anteile der F-GmbH und die dadurch bedingte mittelbare Vereinigung aller Anteile der F-Krankenhaus-GmbH bei der Klägerin erst mit dem Tag der staatlichen Anerkennung am YY.YY.YYYY wirksam wurde (BFH-Urteil vom 04.03.2020 - II R 35/17, BFHE 268, 545, BStBl II 2020, 514, Rz 17). In dem nunmehr angefochtenen Feststellungsbescheid hat das FA die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen und mit dem YY.YY.YYYY den zutreffenden Steuerstichtag angegeben. Der Ablauf der Feststellungsfrist stand dem nicht entgegen. Das FA hat ihn am 27.08.2020 erlassen, somit innerhalb eines Jahres nach Aufhebung des Feststellungsbescheids vom 18.04.2013 durch den BFH am 04.03.2020.
- 22** 2. Das FG hat zutreffend angenommen, dass die unmittelbare Vereinigung aller Anteile an der grundbesitzenden F-GmbH und die dadurch bedingte mittelbare Vereinigung aller Anteile an der grundbesitzenden F-Krankenhaus-GmbH in der Hand der Klägerin der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG unterliegen.
- 23** a) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt der Steuer, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt, die Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von

mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorausgegangen ist (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG).

- 24** Der Tatbestand knüpft zwar an die Vereinigung von Gesellschaftsanteilen an, erfasst aber die infolge der Vereinigung der Anteile der Gesellschaft mit Grundbesitz in einer Hand spezifisch grunderwerbsteuerrechtlich veränderte Zuordnung von Grundstücken. Derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, wird so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (vgl. BFH-Urteil vom 04.03.2020 - II R 35/17, BFHE 268, 545, BStBl II 2020, 514, Rz 13). Die Vereinigung von Anteilen in einer Hand im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG setzt nicht voraus, dass der Erwerber sämtliche Anteile der grundstücksbesitzenden Gesellschaft unmittelbar in seine Hand bekommt. Es genügt, dass dies ganz oder teilweise mittelbar durch Zwischenschaltung einer Gesellschaft oder mehrerer Gesellschaften geschieht, an der oder an denen der Erwerber seinerseits direkt oder indirekt beteiligt ist (BFH-Urteil vom 04.03.2020 - II R 35/17, BFHE 268, 545, BStBl II 2020, 514, Rz 14).
- 25** b) Erhält eine neu errichtete Kirchengemeinde durch Vereinigung von Kirchengemeinden (vgl. § 1 KathKiGemVbgBek NW), die unmittelbar oder mittelbar Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften halten, das Vermögen der vereinigten und anschließend aufgelösten Kirchengemeinden (can. 121 CIC) und vereinigen sich dadurch unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der grundbesitzenden Gesellschaften bei der neu errichteten Kirchengemeinde, unterliegt die Anteilsvereinigung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG zu dem Zeitpunkt, an dem die staatliche Anerkennung gemäß § 6 KathKiGemVbgBek NW wirksam erteilt wird.
- 26** Für die Erfüllung des Tatbestands des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG ist es ausreichend, dass die Anteilsvereinigung Folge des innerkirchlichen Umstrukturierungsvorgangs ist. § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG setzt seinem Wortlaut nach gerade keinen Rechtsvorgang des bürgerlichen oder des öffentlichen Rechts voraus. Maßgeblich ist allein der fiktive Erwerb der Grundstücke aufgrund der Vereinigung der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft. Er knüpft nicht an den Rechtsvorgang des Erhalts der Vermögenswerte an, sondern an die dadurch hervorgerufene Folge der erstmaligen Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile der grundbesitzenden Gesellschaften bei der neu errichteten Kirchengemeinde und die dadurch hervorgerufene veränderte Zuordnung der Grundstücke der Gesellschaften an sie.
- 27** Diese veränderte Zuordnung wird in dem Zeitpunkt wirksam, in dem mit der staatlichen Anerkennung die neu gebildete Kirchengemeinde für den staatlichen Bereich rechtlich wirksam wird. Nach § 6 KathKiGemVbgBek NW erhält die neu gebildete Kirchengemeinde ab dem Zeitpunkt der staatlichen Anerkennung den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie kann infolgedessen am Rechtsverkehr teilnehmen und den Grunderwerbsteuertatbestand nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG verwirklichen. Die staatliche Anerkennung entfaltet die Wirkungen einer Genehmigung im Sinne des § 14 Nr. 2 GrEStG. Die Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG entsteht somit zu dem Zeitpunkt, der in der kirchlichen Errichtungsurkunde angegeben ist, frühestens jedoch an dem Tage der staatlichen Anerkennung. Von diesem Zeitpunkt an kann die neu errichtete Kirchengemeinde Schuldnerin der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 13 Nr. 5 Buchst. a GrEStG sein (vgl. BFH-Urteil vom 04.03.2020 - II R 35/17, BFHE 268, 545, BStBl II 2020, 514, Rz 18).
- 28** c) Die Besteuerung der Vereinigung von mindestens 95 % von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG als Folge der staatlich anerkannten Bildung oder Veränderung von Kirchengemeinden verstößt nicht gegen das verfassungsrechtlich garantierte kirchliche Selbstbestimmungsrecht (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 WRV). Durch die Besteuerung erfolgt kein Eingriff in dessen Schutzbereich.
- 29** aa) Das kirchliche Selbstbestimmungsrecht garantiert den Kirchen die Freiheit, ihre Angelegenheiten innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes selbständig zu ordnen und zu verwalten. Hierzu rechnet alles, was materiell, der Natur der Sache oder der Zweckbestimmung nach als eigene Angelegenheit der Kirche anzusehen ist, wobei das Selbstverständnis der Kirchen und Religionsgemeinschaften für die Qualifizierung einer Angelegenheit als eigene im Sinne des Art. 137 Abs. 3 WRV maßgebend ist. Das Ordnen und Verwalten umfasst das Recht der Kirchen, alle eigenen Angelegenheiten gemäß den spezifischen kirchlichen Ordnungsgesichtspunkten, also auf der Grundlage des kirchlichen Selbstverständnisses, rechtlich zu gestalten. Hierunter fallen alle Maßnahmen, die in Verfolgung der vom kirchlichen Grundauftrag her bestimmten Aufgaben zu treffen sind, beispielsweise Vorgaben struktureller Art, die Personalauswahl und die mit derartigen Entscheidungen untrennbar verbundene Vorsorge zur Sicherstellung der religiösen Dimension des Wirkens im Sinne kirchlichen Selbstverständnisses. Die Garantie freier Ordnung und Verwaltung der eigenen Angelegenheiten erweist sich als notwendige Sicherung, die der Freiheit des religiösen Lebens und Wirkens die zur Wahrnehmung dieser Aufgaben unerlässliche Freiheit der Bestimmung über

Organisation, Normsetzung und Verwaltung hinzufügt (Bundesverfassungsgericht --BVerfG--, Nichtannahmebeschluss vom 17.10.2007 - 2 BvR 1095/05, Deutsches Verwaltungsblatt --DVBl-- 2007, 1555, unter B.II.4.a und b). Auch wenn dieses Recht den Kirchen gewährleistet, alle eigenen Angelegenheiten gemäß den spezifischen kirchlichen Ordnungsgesichtspunkten rechtlich zu gestalten, gehören die Regelungen des materiellen Steuerrechts zu dem für alle geltenden Recht, das daher auch die Kirchen als juristische Personen des öffentlichen Rechts zu beachten haben (vgl. BVerfG-Beschluss vom 04.10.1965 - 1 BvR 498/62, BVerfGE 19, 129, unter III.4.; BFH-Urteil vom 17.05.2017 - V R 52/15, BFHE 258, 124, BStBl II 2018, 218, Rz 30; BFH-Beschluss vom 07.08.2019 - V B 7/18, Rz 5 ff.).

- 30** bb) Die Anwendung von § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG auf die Bildung und Änderung von Kirchengemeinden, die zu einer unmittelbaren oder mittelbaren Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile von grundbesitzenden Gesellschaften führt, verletzt nicht das Selbstbestimmungsrecht der Kirche. Den Kirchen bleibt es unbenommen, ihre Angelegenheiten selbst zu organisieren und nach innerkirchlichem Recht Pfarreien zu errichten, aufzuheben und zu ändern (vgl. can. 515 § 2 CIC) mit der gesetzlich angeordneten Folge, dass die neu errichtete Kirchengemeinde Güter und Vermögen von aufgelösten Pfarreien erhält (vgl. can. 121 CIC). Die Vereinigung, Auflösung und Neuerrichtung von Kirchengemeinden nach Kirchenrecht ist ein rein innerkirchlicher Organisationsakt; insoweit nimmt die Kirche nicht am allgemeinen Rechtsverkehr teil. § 1 Abs. 1 KathKiGemVbgBek NW bringt zum Ausdruck, dass die Bildung und die Veränderung von Kirchengemeinden, um für den staatlichen Bereich rechtlich wirksam zu werden, der staatlichen Anerkennung bedürfen. Daraus ergibt sich aber auch, dass mit der Anerkennung der Bildung oder Änderung der Kirchengemeinde die dadurch bedingten rein innerkirchlichen Änderungen --zum Beispiel die veränderte Zuordnung von Vermögen, insbesondere von Grundstücken-- für den staatlichen Bereich wirksam werden. § 6 KathKiGemVbgBek NW regelt überdies, dass die neu errichtete Kirchengemeinde (erst) mit der Anerkennung den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erhält. Ab diesem Zeitpunkt unterliegt sie dann wie andere Körperschaften des öffentlichen Rechts den staatlichen Regelungen, unter anderem dem Grunderwerbsteuergesetz.
- 31** Werden bei einer Kirchengemeinde erstmals mindestens 95 % der Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften vereinigt, die vorher zum Vermögen von aufgelösten Kirchengemeinden gehörten, sind diese Anteile auch zivilrechtlich der einzelnen neu errichteten Kirchengemeinde als Körperschaft des öffentlichen Rechts zuzuordnen und nicht der Institution "Kirche" als solche. Zu diesem Zeitpunkt, an dem die neu errichtete Kirchengemeinde Teil des staatlichen Bereichs wird, wird der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG verwirklicht. Es gibt dann keinen Grund, die Kirchengemeinde von einer Belastung mit Grunderwerbsteuer zu verschonen. Es liegen keine "rein innerkirchlichen Angelegenheiten" mehr vor, für die ein staatliches Gesetz für die Kirche überhaupt keine Schranke ihres Handelns bilden kann (BVerfG-Nichtannahmebeschluss vom 17.10.2007 - 2 BvR 1095/05, DVBl 2007, 1555, unter B.II.4.c).
- 32** d) Ebenso wenig greift die Besteuerung in die Kirchengutsgarantie nach Art. 140 GG i.V.m. Art. 138 Abs. 2 WRV bezüglich des für Wohltätigkeitszwecke bestimmten Vermögens ein. Steuerbelastungen fallen zwar grundsätzlich in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG (BVerfG-Beschluss vom 18.01.2006 - 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, unter C.II.). Art. 138 Abs. 2 WRV schützt das Vermögen der Religionsgesellschaften aber nur in dem Umfang, wie es nach Maßgabe des einschlägigen zivilen oder öffentlichen Rechts begründet ist (BVerfG-Beschluss vom 13.10.1998 - 2 BvR 1275/96, BVerfGE 99, 100, unter C.II.1.e). Zum öffentlichen Recht gehört auch das Steuerrecht, sodass die Kirchengutsgarantie nach Art. 138 Abs. 2 WRV von vornherein durch diejenigen Steuerbelastungen begrenzt ist, die für alle gelten.
- 33** e) Danach unterliegt die Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer.
- 34** aa) Die Steuer ist mit der staatlichen Anerkennung am YY.YY.YYYY entstanden. An diesem Tag wurden die Folgen aus der im innerkirchlichen Bereich stattfindenden Neuerrichtung der Klägerin für den staatlichen Bereich wirksam. Folge der Wirksamkeit im staatlichen Bereich war, dass die Klägerin zivilrechtlich nunmehr Eigentümerin aller Anteile an der F-GmbH war und grunderwerbsteuerrechtlich eine unmittelbare Vereinigung aller Anteile der F-GmbH und eine mittelbare Vereinigung aller Anteile der F-Krankenhaus-GmbH bei der Klägerin stattfand und der gesamte Grundbesitz der F-GmbH der Klägerin unmittelbar sowie der gesamte Grundbesitz der F-Krankenhaus-GmbH der Klägerin mittelbar über die F-Krankenhaus-GmbH zugeordnet war.
- 35** bb) Eine Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG, wonach der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen der Grunderwerbsteuer unterliegt, ist hingegen --anders, als die Klägerin meint-- nicht gegeben. Im Streitfall waren die Anteile der F-GmbH, vor der Neugründung

der Klägerin und dem dadurch erfolgten Vermögensübergang von den aufgelösten Kirchengemeinden auf die Klägerin, nicht alle vereinigt, sondern gehörten anteilig jeweils den Kirchengemeinden A (zu 80 %) und B (zu 20 %). Ein Übergang von bereits mindestens zu 95 % vereinigten Anteilen auf die Klägerin lag daher nicht vor.

- 36** c) Dem Erlass des Feststellungsbescheids steht auch die nach § 89 Abs. 2 AO erteilte verbindliche Auskunft vom 26.04.2007 nicht entgegen. Die verbindliche Auskunft wurde zu einem anderen Sachverhalt erteilt als demjenigen, der letztlich verwirklicht worden ist. Sie betraf die grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen der F-GmbH von der Kirchengemeinde A auf die Kirchengemeinde B und nicht die tatsächlich durchgeführte Vereinigung der Anteile der F-GmbH unmittelbar und der Anteile der F-Krankenhaus-GmbH mittelbar bei der Klägerin im Zuge von deren Neuerrichtung unter Auflösung der Kirchengemeinden A und B.
- 37** 3. Das FG hat schließlich zutreffend entschieden, dass Steuerbefreiungstatbestände nicht greifen.
- 38** a) Nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG sind von der Besteuerung ausgenommen der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG).
- 39** aa) Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ist dem Grunde nach auch auf eine Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG anzuwenden, die auf einer schenkweisen Übertragung von Gesellschaftsanteilen beruht. In einem solchen Fall liegt zwar keine Grundstücksschenkung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Denn der Schenkungsteuer unterliegt nicht der durch die schenkweise Anteilsübertragung ausgelöste fiktive Grundstückserwerb, sondern die freigebige Zuwendung der Gesellschaftsanteile. Grunderwerbsteuerrechtlich ist jedoch der fiktive Erwerb der Gesellschaftsgrundstücke durch den Anteilserwerber steuerbar. Dieser fiktive Erwerb der Gesellschaftsgrundstücke beruht ebenso wie der Erwerb der Gesellschaftsanteile auf einer Schenkung (vgl. BFH-Urteil vom 22.02.2017 - II R 52/14, BFHE 257, 363, BStBl II 2017, 653, Rz 14, zu § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG).
- 40** bb) Erhält --wie im Streitfall-- im Zuge der Vereinigung von Kirchengemeinden die neu errichtete Kirchengemeinde Vermögenswerte --unter anderem Anteile an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften-- von den aufgelösten Kirchengemeinden gemäß can. 121 CIC, liegt keine freigebige Zuwendung der Gesellschaftsanteile von den aufgelösten Kirchengemeinden an die neu errichtete Kirchengemeinde im Sinne des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG vor. Die vereinigten Kirchengemeinden wenden der neu errichteten Kirchengemeinde die Gesellschaftsanteile nicht zu. Der Vermögensübergang auf die neu errichtete Kirchengemeinde erfolgt aufgrund gesetzlicher Anordnung und nicht aufgrund einer Leistung der vereinigten Gemeinden an die neu errichtete Kirchengemeinde. Daher fehlt es auch an einer Doppelbelastung eines Lebenssachverhalts mit Erbschaft- und Schenkungsteuer einerseits sowie Grunderwerbsteuer andererseits, die § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG vermeiden will.
- 41** b) Nach § 4 Nr. 1 GrEStG ist der Erwerb eines Grundstücks durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts von der Besteuerung ausgenommen, wenn das Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen von der einen auf die andere juristische Person übergeht und nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dient.
- 42** aa) Nach ihrem Wortlaut erfasst die Vorschrift nur Erwerbsvorgänge, die sich auf Grundstücke beziehen. Anteilsvereinigungen oder -übergänge nach § 1 Abs. 3 GrEStG begünstigt sie hingegen nicht (vgl. Viskorf/Kugelmüller-Pugh, § 4 GrEStG, Rz 13 (20. Aufl. 2021)). Der Wortlaut des § 4 Nr. 1 GrEStG ist eindeutig. Anders als die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 4 GrEStG (Zusammenschluss kommunaler Gebietskörperschaften), in die der Gesetzgeber Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 GrEStG ausdrücklich aufgenommen hat, enthält § 4 Nr. 1 GrEStG keinen Verweis auf Tatbestände des § 1 Abs. 3 GrEStG.
- 43** bb) Eine erweiternde Auslegung (teleologische Extension) der Vorschrift auf von ihrem Wortlaut nicht erfasste Sachverhalte kommt nicht in Betracht. Dem Zweck des § 4 Nr. 1 GrEStG entspricht es, seine Anwendung auf den Erwerb von Grundstücken zu beschränken und Anteilsvereinigungen aus der Steuerbegünstigung auszunehmen.
- 44** aaa) Eine erweiternde Auslegung setzt eine Regelungslücke voraus. Die Norm muss gemessen an ihrem Zweck unvollständig, das heißt ergänzungsbedürftig sein. Ihre Ergänzung darf nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen. Dass eine gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig anzusehen ist ("rechtspolitische Fehler"), reicht nicht aus. Die Unvollständigkeit muss sich vielmehr aus dem Gesetzesimmanenten Zweck ergeben und kann auch bei einem eindeutigen Wortlaut vorliegen. Die Gesetzeslücke ist in einer dem Gesetzeszweck, der Entstehungsgeschichte und der Gesetzessystematik

entsprechenden Weise durch Analogie, teleologische Extension oder Reduktion zu schließen. Dies ist Aufgabe der Fachgerichte (BFH-Urteil vom 29.11.2017 - II R 14/16, BFHE 260, 372, BStBl II 2018, 362, Rz 17).

- 45** bbb) Diese Voraussetzungen sind im Zusammenhang mit § 4 Nr. 1 GrEStG nicht erfüllt. Es fehlt an einer Regelungslücke. Die Beschränkung des Anwendungsbereichs dieser Norm auf den Erwerb von Grundstücken ist nicht sinnwidrig. Sie entspricht der Absicht des Gesetzgebers, der allein den Erwerb von Grundstücken begünstigen wollte und den § 1 Abs. 3 GrEStG nicht in die Begünstigung aufgenommen hat. Nach § 4 Abs. 1 Nr. 5 des Grunderwerbsteuergesetzes 1940 --GrEStG 1940-- (RGBl I 1940, 585) war von der Besteuerung ausgenommen der Erwerb eines Grundstücks durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, wenn das Grundstück aus Anlass des Übergangs von Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen von der einen auf die andere Körperschaft überging. Nach den Gesetzesmaterialien (RStBl 1940, 387) sollte der Übergang von Grundstücken zwischen Reich, Ländern, Gemeinden und sonstigen Körperschaften des öffentlichen Rechts steuerfrei bleiben, wenn der Übergang aus Anlass einer Aufgabenverschiebung eintrat. Die Intention war danach die grunderwerbsteuerrechtliche Privilegierung der öffentlichen Hand bei Eigentumswechsel an Grundstücken innerhalb der öffentlichen Hand bei Übergang von Verwaltungsaufgaben (BFH-Urteil vom 09.11.2016 - II R 12/15, BFHE 255, 540, BStBl II 2017, 211, Rz 19). § 4 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes i.d.F. ab dem 01.01.1983, der § 4 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG 1940 nahezu entsprach, wurde durch Art. 15 Nr. 2 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) neu geregelt. Er wurde auf alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts erweitert und es wurde die zusätzliche Voraussetzung eingefügt, dass das Grundstück nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dienen darf. Die Steuerbegünstigung des Erwerbs von Grundstücken --und nicht von Anteilsvereinigungen-- wurde jedoch beibehalten.
- 46** ccc) Auch wenn man bei § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG einen fiktiven Erwerb der Grundstücke der Gesellschaft durch den Anteilserwerber annimmt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 22.02.2017 - II R 52/14, BFHE 257, 363, BStBl II 2017, 653, Rz 14), ist § 4 Nr. 1 GrEStG nicht anwendbar, wenn --fiktiver-- Veräußerer eine juristische Person des Privatrechts, zum Beispiel eine GmbH, ist. Das gilt auch dann, wenn im Zeitpunkt der Übertragung des Grundstücks eine juristische Person des öffentlichen Rechts alleiniger Gesellschafter der juristischen Person des privaten Rechts ist. Die Steuerbefreiung erfordert als Veräußerer und als Erwerber des Grundstücks jeweils juristische Personen des öffentlichen Rechts (BFH-Urteil vom 09.11.2016 - II R 12/15, BFHE 255, 540, BStBl II 2017, 211, Rz 16). Hält eine juristische Person des öffentlichen Rechts alle Anteile an einer juristischen Person des privaten Rechts, wird der private Rechtsträger der Grundstücke trotzdem nicht zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und damit nicht selbst zum begünstigten Rechtsträger (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2016 - II R 12/15, BFHE 255, 540, BStBl II 2017, 211, Rz 22).
- 47** ddd) Ein weiteres Verständnis des § 4 Nr. 1 GrEStG ergibt sich nicht daraus, dass § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG auch auf die freigebige Zuwendung von Gesellschaftsanteilen Anwendung findet, wenn diese zu einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG führt. § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG hat eine andere Zielsetzung als § 4 Nr. 1 GrEStG. § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG soll als allgemeine Ausnahme von der Besteuerung die doppelte Besteuerung desselben Lebenssachverhalts mit Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer vermeiden (vgl. oben unter II.3.a aa und bb). § 4 Nr. 1 GrEStG hingegen gehört zu den in § 4 GrEStG verfassten besonderen Ausnahmen von der Besteuerung. Mit diesen wollte der Gesetzgeber nur die dort spezifisch geregelten Sachverhalte von der Grunderwerbsteuer befreien.
- 48** eee) § 4 Nr. 1 GrEStG kann nicht deshalb dahingehend ausgelegt werden, dass er eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG umfasse, weil § 4 Nr. 4 GrEStG sich neben dem Übergang von Grundstücken auch auf den Übergang von Gesellschaftsanteilen bezieht. Der Wortlaut von § 4 Nr. 4 GrEStG enthält im Gegensatz zu § 4 Nr. 1 GrEStG ausdrücklich eine Verweisung auf den Übergang von Gesellschaftsanteilen nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 GrEStG als unmittelbare Rechtsfolge eines Zusammenschlusses. Er ist zudem ausdrücklich auf Gebietskörperschaften und die Aufhebung der Kreisfreiheit von Gemeinden beschränkt worden. Nur diese spezifischen Konstellationen wollte der Gesetzgeber dort von der Besteuerung ausnehmen. Auf eine Vereinigung von Kirchengemeinden ist § 4 Nr. 4 GrEStG weder anwendbar noch erlaubt er eine erweiterte Auslegung von § 4 Nr. 1 GrEStG auf eine solche Vereinigung.
- 49** fff) § 4 Nr. 1 GrEStG ist nicht aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung nach Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 WRV auf eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG als Folge der Vereinigung von Kirchengemeinden zu beziehen. § 4 Nr. 1 GrEStG gehört zu den staatlichen Vorschriften, durch die die innerkirchliche Selbstbestimmung nicht berührt wird (vgl. oben unter II.2.c).

- 50** cc) Danach ist im Streitfall die durch die staatlich anerkannte Vereinigung der Kirchengemeinden bewirkte Anteilsvereinigung nicht nach § 4 Nr. 1 GrEStG steuerbefreit.
- 51** c) Der Rechtsvorgang ist schließlich auch nicht aufgrund einer Zusammenschau --Interpolation-- mehrerer Steuerbefreiungsnormen, die für sich allein nicht erfüllt sind, von der Steuer befreit.
- 52** aa) Eine Steuerbefreiung aufgrund interpolierender Betrachtung kann sich insbesondere ergeben, wenn sich der tatsächlich verwirklichte Grundstückserwerb als abgekürzter Weg darstellt und die unterbliebenen Zwischenerwerbe, wenn sie durchgeführt worden wären, ebenfalls steuerfrei wären. Dieser Auslegungsmethode sind jedoch Schranken gesetzt. So darf diese immer nur an einen real verwirklichten, nicht aber an einen fiktiven Sachverhalt anknüpfen. Des Weiteren darf kein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO vorliegen (BFH-Urteil vom 16.12.2015 - II R 49/14, BFHE 251, 513, BStBl II 2016, 292, Rz 9).
- 53** bb) Eine Steuerbefreiung aufgrund einer Zusammenschau von § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG und § 4 Nr. 1 GrEStG scheidet danach im Streitfall aus. Die Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG stellt sich nicht als abgekürzter Weg dar. Zudem ist § 4 Nr. 1 GrEStG auf die Vereinigung von Anteilen nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG nicht anwendbar (vgl. oben unter II.3.b).
- 54** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)