

letzte Aktualisierung: 16.2.2022

FG Bremen, Gerichtsbescheid v. 16.12.2020 – 2 K 151/19 (1)

GrEStG § 6a; AO § 163

Grunderwerbsteuer bei Verschmelzung von Genossenschaften nach vorangegangenen Umwandlungen

1. Die Nichterhebung der Steuer i. S. v. § 6a GrEStG setzt die Teilnahme eines herrschenden Unternehmens am Umwandlungsvorgang voraus. Eine Anwendung des § 6a GrEStG im Wege der teleologischen Reduktion auf Fälle, in denen am Umwandlungsvorgang – wie hier – kein Unternehmen mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 95 % beteiligt ist, scheidet aus.
2. Eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO scheidet mangels übermäßiger Besteuerung im Zusammenhang mit § 6a GrEStG aus. Frühere Grunderwerbsteuerbelastungen der an dem Umwandlungsvorgang Beteiligten aufgrund vorheriger, als Zwischenschritte im Rahmen eines „Gesamtplans“ ausgeführter Verschmelzungen führen nicht zu einer unzulässigen Doppelbelastung. Mehrere Gesellschaften bilden auch bei einem „Gesamtplan“ keine grunderwerbsteuerrechtliche Einheit. Grunderwerbsteuerrechtlich maßgebend ist vielmehr die zivilrechtliche Selbständigkeit von Gesellschaften.

(Leitsätze der DNotI-Redaktion)



Finanzgericht Bremen

2 K 151/19 (1)

Gerichtsbescheid

In dem Rechtsstreit

...

Klägerin,

Proz.-Bev.: ...

g e g e n

Finanzamt ...

Beklagter,

wegen Grunderwerbsteuer (Feststellungsbescheid zur Steuernummer mit den Endziffern
-007)

hat das Finanzgericht Bremen - 2. Senat- am 16. Dezember 2020 durch ... für Recht er-
kannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Gegen diesen Gerichtsbescheid können die Beteiligten **m ü n d l i c h e V e r h a n d l u n g** beantragen. Der Antrag auf mündliche Verhandlung ist bei dem Finanzgericht Bremen innerhalb **e i n e s M o n a t s** nach Zustellung des vollständigen Gerichtsbescheides schriftlich oder zu Protokoll des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle zu stellen. Wird der Antrag auf mündliche Verhandlung rechtzeitig gestellt, so gilt der Gerichts-

bescheid als nicht ergangen; sonst wirkt er als rechtskräftiges Urteil. Das Finanzgericht Bremen hat die Anschrift: Am Wall 198, 28195 Bremen, sowie den Telefax-Anschluss 0421/ 361-10029.

Tatbestand

Aus Anlass der Verschmelzung der B. und der C. auf die Klägerin gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Nr. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 3, § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) ist streitig, ob für Erwerbsvorgänge i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 4 des Grunderwerbsteuergesetzes in der bis 29.06.2013 gültigen Fassung (GrEStG) die in § 6a GrEStG geregelte Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen zur Anwendung kommt oder jedenfalls die Freistellung von infolge der Verschmelzung entstandener Grunderwerbsteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen mit einem Antrag nach § 163 der Abgabenordnung (AO) erreicht werden kann.

B., C. und die Klägerin sind eingetragene Genossenschaften i. S. des § 3 Abs. 1 Nr. 3 UmwG.

Die Klägerin firmierte bis Mitte des Jahres 2011 als A.

Am 08.09.2004 wurde die A. in das Register des Amtsgerichts (AG) ... eingetragen.

...

Am 18.05.2011 schloss die A. mit der B. und der C. einen notariell beurkundeten Verschmelzungsvertrag über die Verschmelzung der B. und der C. auf die A.

Am 28.07.2011 wurde in das Register der A. beim AG ... eingetragen, dass die A. als übernehmender Rechtsträger nach Maßgabe des Verschmelzungsvertrags vom 18.05.2011 sowie der ... und nach Maßgabe des Verschmelzungsvertrags vom 18.05.2011 sowie ... mit der C. verschmolzen ist.

Am 13.07.2011 wurde in das Register der C. beim AG ... eingetragen, dass sie aufgrund des Verschmelzungsvertrags vom 18.05.2011 sowie ... mit der A. verschmolzen ist und die Verschmelzung erst mit der Eintragung der Verschmelzung in das Register der A. wirksam wird. Am 29.07.2011 wurde in das Register der C. beim AG ... eingetragen, dass die Verschmelzung am 28.07.2011 in das Register der A. eingetragen worden ist.

Am 21.07.2011 wurde in das Register der B. beim AG ... eingetragen, dass sie als übertragender Rechtsträger nach Maßgabe des Verschmelzungsvertrags vom 18.05.2011 sowie ... mit der A. verschmolzen ist und die Verschmelzung erst mit Eintragung auf dem Registerblatt der A. wirksam wird. Am 16.08.2011 wurde in das Register der B. beim AG ... eingetragen, dass die Verschmelzung im Register der übernehmenden A. am 28.07.2011 eingetragen worden ist.

Am 29.07.2011 wurde in das Register des AG ... eingetragen, dass die Firma der A. durch Beschluss der ... vom 18.05.2011 in ... – die Klägerin im vorliegenden Verfahren – geändert ist.

Die bis Mitte 2011 als A. firmierende und im Zuge der Verschmelzung mit der B. und der C. in ... umfirmierte Klägerin hat ihren Sitz seit ... in Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Klägerin befindet sich spätestens seit dem 19.01.2010 im Bezirk des Beklagten.

Mit ihrer am 31.08.2017 erhobenen vorliegenden Klage hat die Klägerin ursprünglich Bescheide über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 15.09.2014 und die dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 01.08.2017 angefochten, die ergangen waren aufgrund der Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin im Jahr 2011.

Für die Beurteilung des Streitfalls sind vorangegangene Umwandlungen auf der Ebene von Tochtergesellschaften sowie die Beteiligungsverhältnisse von Bedeutung:

In der Vergangenheit waren die A., die B. und die C. gesellschaftsrechtlich nicht verbundene Unternehmen.

Im Jahr 2008 waren die B. und die C. als Gesellschafter an der BBB. beteiligt, die als operative Gesellschaft verschiedene ...-Betriebe unterhielt. Weitere Gesellschafter der BBB. waren die D. und die E. Bei den letztgenannten Gesellschaften handelte es sich ebenfalls um Tochtergesellschaften der B. Die B. war außerdem Gesellschafterin der R.

Auch die A. hatte ihr operatives Geschäft sowie weitere Beteiligungen in einer Tochtergesellschaft gebündelt, nämlich in der AAA.

Im Juni 2008 fassten die AAA. und die BBB. ihre Vertriebsaktivitäten in der gemeinsamen Tochtergesellschaft AB. zusammen. Hierzu legte die Klägerin ein zur Vorbereitung des Zusammenschlusses verfasstes Schreiben an das ...-Amt vom 07.01.2008 vor, mit dem die ... im Auftrag der AAA. und der BBB. das Zusammenschlussvorhaben anzeigte und zwecks Diskussion der wettbewerblichen Auswirkungen über Einzelheiten informierte.

Die AAA. und die BBB. waren außerdem zu je 50 % an der P., einem sog. Joint Venture, beteiligt.

Die Beteiligungsstrukturen bis Februar 2010 veranschaulicht ein Beteiligungsdiagramm auf Seite 2 des Schriftsatzes der Klägerin vom 12.03.2020, auf das Bezug genommen wird.

Aufgrund Beschlusses der Gesellschafterversammlung vom 27.01.2011 entstand durch formwechselnde Umwandlung der AAA. die AAAA. Die AAAA. wurde durch Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 19.01.2010 in AA. umfirmiert. Dies wurde am 06.03.2011 in das Handelsregister beim AG ... eingetragen. Aufgrund Beschlusses der Gesellschafterversammlung ebenfalls vom 19.01.2010 wurde der Sitz der AA. nach ... verlegt. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der AA. befindet sich seit dem 19.01.2010 im Bezirk des Beklagten.

Aufgrund Verschmelzungsvertrags ebenfalls vom 19.01.2010 wurde die BBB. durch Übertragung ihres Vermögens unter Auflösung ohne Abwicklung als Ganzes auf die bis dahin als AAAA. firmierende AA. verschmolzen. Dies wurde am 31.03.2011 in das Handelsregister der BBB. beim AG ... und am 06.03.2011 in das Handelsregister der bis dahin als AAAA. firmierenden AA. beim AG ... eingetragen. Aufgrund der Verschmelzung gingen auch Anteile an Tochtergesellschaften der BBB. – nämlich Anteile an der F., der O., der Q. und der P. – auf die AA. über.

Aufgrund Ausgliederungs- und Übernahmevertrags vom 19.01.2010 übernahm die bis dahin als AAAA. firmierende AA. Teile des Vermögens (Teilbetrieb Produktion) der B. im Wege der Ausgliederung. Die Übertragung von Teilen ihres Vermögens auf die bis dahin als AAAA. firmierende AA. wurde am 24.04.2011 in das Register der B. beim AG ... eingetragen. Am 10.06.2011 wurde in das Handelsregister der vormals als AAAA. firmierenden AA. beim AG ... eingetragen, dass die Spaltung durch Übertragung von Teilen des

Vermögens mit der am 24.04.2011 im Register des übertragenden Rechtsträgers erfolgten Eintragung wirksam geworden ist.

Aufgrund eines weiteren Ausgliederungs- und Übernahmevertrags vom 19.01.2010 übernahm die bis dahin als AAAA. firmierende AA. Teile des Vermögens der D. in ... im Wege der Ausgliederung. Diese Spaltung wurde mit der am 14.05.2011 im Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers vorgenommenen Eintragung wirksam.

Aufgrund Verschmelzungsvertrags vom 19.01.2010 wurde die E. in ... durch Übertragung ihres Vermögens unter Auflösung ohne Abwicklung als Ganzes auf die bis dahin als AAAA. firmierende AA. verschmolzen.

Durch die Verschmelzung der BBB. auf die bis dahin als AAAA. firmierende AA., die Ausgliederung von Vermögen der B. auf die bis dahin als AAAA. firmierende AA., die Ausgliederung von Vermögen der D. auf die bis dahin als AAAA. firmierende AA. sowie die Verschmelzung der E. auf die bis dahin als AAAA. firmierende AA. aufgrund der Verschmelzungsverträge und Ausgliederungs- und Übernahmeverträge vom 19.01.2010 entstand mit der AA. ein Gemeinschaftsunternehmen, an dem die A. fortan nur noch zu 50 % – statt bislang zu 100 % – beteiligt war und die bisherigen Gesellschafter der BBB. – nämlich die B., die C. und die D. – nunmehr ebenfalls zu insgesamt 50 % beteiligt waren. Hierdurch sind grunderwerbsteuerrechtlich bislang der A. zugerechnete Grundstücke im Eigentum der bis dahin als AAAA. firmierenden AA. und Grundstücke im Eigentum von deren Tochtergesellschaften aus dem grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnungsbereich der A. ausgeschieden, weil die A. nunmehr nur noch zu weniger als 95 %, nämlich zu 50 % an der bis dahin als AAAA. firmierende AA. beteiligt war, wobei die entsprechende Zurechnung bei der B., der C. und der D. wegen Nichterreichens des maßgebenden Quantum von 95 % bei diesen nicht zu einem grunderwerbsteuerbaren Erwerb führte.

Bei der AA. wurden durch die Verschmelzungen und Ausgliederungen grunderwerbsteuerrechtliche Tatbestände im Hinblick auf übergegangene Grundstücke der BBB. und Tochtergesellschaften der BBB. – nämlich der O., der F., der Q. und der P. –, sowie der B., der D. und der E. verwirklicht, die der Beklagte in gegenüber der AA. erlassenen Bescheiden über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 22.01.2014 zur Steuernummer ..., vom 10.06.2014 zur Steuernummer ... und vom 17.03.2015 zur Steuernummer ... erfasste und auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird.

Am 14.08.2011 wurde in das Register des AG ... eingetragen, dass nach Änderung der Satzung durch Beschluss der ... vom ... Gegenstand des Unternehmens der A. die ... auf gemeinschaftliche Rechnung und Gefahr, insbesondere die Verpflichtung, den gesamten ... an die AA. zu liefern, sowie die Beteiligung an der AA. und die Beteiligung an anderen Unternehmen gemäß § 1 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Genossenschaftsgesetz -GenG-) ist.

Am 03.09.2011 wurde in das Handelsregister des AG ... eingetragen, dass die AA. als übernehmender Rechtsträger nach Maßgabe der Verschmelzungsverträge vom 27.07.2011 mit der F. mit Sitz in ..., mit der G. mit Sitz in ..., mit der H. mit Sitz in ..., mit der I. mit Sitz in ... und mit der J. mit Sitz in ... verschmolzen ist.

Im Jahr 2011 waren vor der Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin an der AA. die A. zu 50,00 % und die B. zu 40,04 %, die C. zu 2,18 % und die D. zu 7,78 % beteiligt. An der D. war vor der Verschmelzung die B. zu 98,24 % beteiligt.

Nach der Verschmelzung waren an der AA. die Klägerin zu mehr als 95 % beteiligt, nämlich unmittelbar zu 92,22 % und mittelbar zu (mindestens) 7,64 %, und zwar über ihre unmittelbare Beteiligung i. H. v. (mindestens) 98,24 % an der – zu 7,78 % an der AA. beteiligten – D.. Infolge der Übernahme weiterer Geschäftsanteile von fremden Dritten belief sich die Beteiligung der Klägerin an der AA. im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung auf 98,40 %.

Vor und nach der Verschmelzung war die AA. zu 100 % an der K., der L., der M., der N., der O., der Q. und der P. beteiligt.

An der R. war vor der Verschmelzung die B. zu 100 % beteiligt und nach der Verschmelzung die Klägerin zu 100 %.

Vor der Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin waren sowohl die B. und die C. als auch die AA., die K., die L., die M., die N., die O., die Q., die P. und die R. Eigentümer von Grundstücken.

Wegen der Grundstücke im Eigentum der AA. wird auf die Anlage zum Feststellungsbescheid vom 15.09.2014 zur Steuernummer mit den Endziffern -007 genommen.

Wegen der Grundstücke im Eigentum der K. wird ebenfalls auf die Anlage zum Feststellungsbescheid vom 15.09.2014 zur Steuernummer mit den Endziffern -007 Bezug genommen, gleichfalls wegen der Grundstücke im Eigentum der L., der Grundstücke im Eigentum der M., der Grundstücke im Eigentum der N., des Grundstücks im Eigentum der O., der Grundstücke im Eigentum der Q., des Grundstücks im Eigentum der P. und des Grundstücks im Eigentum der R. Das Grundstück im Eigentum der durch Beschluss der ... vom 19.11.2016 aufgelösten R., die ihren Sitz in ... hat und im Handelsregister des AG ... eingetragen ist, liegt in ... Der Ort der Geschäftsleitung der R. befand sich vom 01.01.2011 bis zum 30.06.2011 in ... und befindet sich seit dem 01.07.2011 im Bezirk des Beklagten.

Unter dem 15.09.2014 erließ der Beklagte einen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -008 gegenüber der Klägerin als Erwerberin, mit dem er gemäß § 17 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG die Besteuerungsgrundlagen für den Erwerb von Grundstücken der B. und der C. durch die Klägerin gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG gesondert feststellte, der am 28.07.2011 durch Handelsregistereintragung der am 18.05.2011 beurkundeten Verschmelzung der bisherigen Eigentümer B. und C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin verwirklicht wurde.

Die nach erfolgloser Durchführung des Einspruchsverfahrens gegen diesen Bescheid erhobene Klage ist am 19.08.2019 zurückgenommen worden. Das Klageverfahren gegen diesen Bescheid ist nach Abtrennung von dem vorliegenden Klageverfahren durch Beschluss vom 04.04.2019 unter dem Aktenzeichen 2 K 14/19 (1) am 21.08.2019 eingestellt worden.

Ebenfalls unter dem 15.09.2014 erließ die Beklagte gegenüber der Klägerin als Erwerberin den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007. Der Bescheid erging nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO teilweise vorläufig hinsichtlich der Frage, ob die Steuer nach § 8 Abs. 2 GrEStG (§ 17 Abs. 3a GrEStG) zu bemessen sei. Er hatte folgenden Wortlaut:

„ A. Feststellungen

Die Besteuerungsgrundlagen werden gemäß § 17 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG gesondert festgestellt für die am 18.05.2011 von Notar ... beurkundete und verwirklichte Vereinigung von mindestens 95 vom Hundert der Anteile im Sinn von § 1 Abs. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 GrEStG der in der Anlage aufgeführten Gesellschaften.

Die Anteile wurden **vereinigt** in der Hand von
[Klägerin] (vorher A.)

...

...

Die Grundstücke, auf die sich der Vorgang bezieht, sowie die Feststellungen dazu ergeben sich aus der Anlage, die Bestandteil dieses Bescheides ist.

Die in diesem Bescheid getroffenen Feststellungen werden den Grunderwerbsteuerfestsetzungen zugrunde gelegt werden.

[...]. “

Dem Bescheid zur Steuernummer mit den Endziffern -007 waren eine Anlage beigelegt, in der die Gesellschaften, deren Anteile laut Bescheid in der Hand der Klägerin vereinigt wurden – nämlich die AA., die K., die L., die M., die N., die O., die Q., die P. und die R. – jeweils mit Anschrift aufgeführt sind, sowie die oben bereits genannten Anlagen mit den Grundstücken, die den aufgeführten Gesellschaften jeweils gehörten, einschließlich der genauen Grundbuchbezeichnungen, Angaben zur Größe in qm, zum Grunderwerbsteuer-Finanzamt und zum Lagefinanzamt.

Gegen den vorgenannten Bescheid vom 15.09.2014 legte die Klägerin mit Schreiben vom 17.10.2014 Einspruch ein und wiederholte für den Fall, dass der Beklagte die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG nicht bejahe, ihren Antrag nach § 163 AO auf abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen aus Billigkeitsgründen mit dem Ziel, dass Grunderwerbsteuer in voller Höhe nicht erhoben werde.

Einen Antrag nach § 163 AO auf abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen hatte die Klägerin auch bereits mit der Anzeige ihrer Verschmelzung mit der B. und der C. beim Beklagten mit Schreiben vom 17.10.2012 gestellt. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage sei die Festsetzung und Erhebung von Grunderwerbsteuern i. H. v. – überschlägig ermittelt – rund ... € jedenfalls sachlich unbillig. Gemäß § 163 AO könnten Steuern niedriger festgesetzt werden bzw. einzelne Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuern im Einzelfall unbillig wäre. Nach Festsetzung könnten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß § 227 AO ganz oder teilweise erlassen werden, wenn deren Einziehung nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre. Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung (z. B. Verfügung OFD Hannover vom 12.08.2009 S-4548-32-StO 261, juris) lägen sachliche Billigkeitsgründe vor, wenn – wie hier – die Besteuerung eines Sachverhalts, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand falle, mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbar sei und dadurch zu einem Überhang des gesetzlichen Tatbestandes über die Wertungen des Gesetzgebers führe.

Während die Klägerin in der Anzeige ihrer Verschmelzung mit der B. und der C. beim Beklagten mit Schreiben vom 17.10.2012 noch die Anwendung der Anrechnungsregelung des § 1 Abs. 6 GrEStG thematisiert hatte, tat sie dies in ihrer Einspruchsbegründung nicht mehr.

Zur Begründung ihrer Auffassung, dass im Streitfall die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG anzuwenden sei, erläuterte die Klägerin im Einspruchsverfahren die wirtschaftlichen Hintergründe der Verschmelzung der drei Genossenschaften:

... Die Verschmelzung der Unternehmensgruppen „A“ und „B“ sei zur Erhaltung und Stärkung der ... in ... Deutschland angesichts des steigenden ... Preiswettbewerbs notwendig geworden. ... Die einzelnen Produktions- und Vertriebsgesellschaften der Unternehmensgruppen seien strukturiert gewesen nach Produkten (...) und Vertriebsmärkten (...). Durch die Verschmelzung im Jahr 2011 als letzten Schritt der Umstrukturierungen der Unternehmensgruppen habe eine starke, wettbewerbsfähige ... geschaffen werden sollen, ... Dieses Ziel sei erreicht worden. ...

Zur wirtschaftlichen Situation der Unternehmensgruppen „A“ und „B“ im Zeitraum 2004 bis 2008 sowie zur Konkurrenzsituation in Bezug auf die Absatzmärkte einerseits und in Bezug auf die ... andererseits trug die Klägerin auf den Seiten 5 bis 18 ihrer Einspruchsbegründung vom 25.08.2015, auf die insoweit wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, und zu den Synergieeffekten und Effizienzsteigerungen nach der Verschmelzung sowie der wirtschaftlichen Entwicklung von ihr, der Klägerin, und den ... seit der Verschmelzung sowie den Vorteilen für die Endverbraucher und das Gemeinwohl (Schaffung von rund ... neuen Arbeitsplätzen, Erhöhung des Steueraufkommens) trug sie auf den Seiten 28 bis 35 ihrer Einspruchsbegründung vom 25.08.2015, auf die insoweit ebenfalls wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, ausführlich vor.

Die Verschmelzung habe sich in mehreren Schritten vollzogen:

1. Ausgliederung der Produktions- und Vertriebsaktivitäten der B. auf die bis zum 19.01.2010 als AAAA. firmierende AA. aufgrund des Ausgliederungs- und Übernahmevertrags vom 19.01.2010.
2. Verschmelzung der BBB. auf die bis zum 19.01.2010 als AAAA. firmierende AA. mit Vertrag vom 19.01.2010.
3. Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin nach Maßgabe des Verschmelzungsvertrags vom 18.05.2011.

Hierdurch seien Grunderwerbsteuern i. H. v. insgesamt rund ... € entstanden.

Die Unternehmensgruppen „A“ und „B“ hätten zu Beginn der Umstrukturierungen auch geprüft, den Zusammenschluss in umgekehrter Reihenfolge durchzuführen, also zunächst die Muttergesellschaften (Genossenschaften) zu verschmelzen und erst danach die Tochter- bzw. Enkelgesellschaften umzustrukturieren. Davon sei jedoch – trotz der Vorteile unter dem Gesichtspunkt der Nichtentstehung von Grunderwerbsteuer – aus gesellschaftsrechtlichen sowie organisatorischen Gründen abgesehen worden. Hierzu verdeutlichte die Klägerin auf den Seiten 18 bis 26 ihrer Einspruchsbegründung vom 25.08.2015, auf die insoweit wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, die zu bewältigende Komplexität und die Schwierigkeiten (z. B. ...).

Durch die Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin seien Grunderwerbsteuern für verschiedene Grundstücke sowohl der beteiligten Gesellschaften selbst als auch ihrer Tochter- bzw. Enkelgesellschaften i. H. v. mehr als ... € entstanden. Die finanzielle Belastung hierdurch führe dazu, dass die angestrebten positiven Effekte der Stärkung der Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit und Steigerung der Innovationskraft der beteiligten Unternehmen nur vermindert eintreten könnten. Nach ihrer, der Klägerin, Auffassung lägen die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG vor:

Nach § 6a GrEStG würden für – wie im Streitfall – nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbare Rechtsvorgänge aufgrund von Umwandlungen i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG (Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung) die Grunderwerbsteuern nicht erheben, wenn an den Umwandlungsvorgängen jeweils ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften (1. Alternative) oder ausschließlich von einem herrschenden Unternehmen abhängige Unternehmen (2. Alternative) beteiligt seien. Nicht begünstigt seien alle anderen Rechtsvorgänge, insbesondere Kaufverträge im Konzern. Als abhängige Gesellschaften gälten nach § 6a Satz 4 GrEStG Gesellschaften, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt sei. Bei mittelbaren Beteiligungen müsse auf jeder Beteiligungsstufe eine Kapitalbeteiligung von mindestens 95 % vorliegen (Ziffer 2.4 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 01.12.2010 zur Anwendung des § 6a GrEStG, Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen, 01.12.2010 S 4518-10-4-1287, BStBl I 2010, 1321, juris). Die Vorbehaltensfrist und die Nachbehaltensfrist berechneten sich ausgehend vom Stichtag der Eintragung der begünstigten Umwandlung in das Register. Eine Ausnahme für die Nachbehaltensfrist gelte bei Verschmelzung auf die herrschende Gesellschaft. Erlösche die abhängige Gesellschaft bei der begünstigten Umwandlung, müsse nur die aufnehmende abhängige Gesellschaft fünf Jahre fortbestehen und die Mindestbeteiligung i. H. v. 95 % bestehen bleiben (Ziffer 5 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 01.12.2010 zur Anwendung des § 6a GrEStG, Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen, 01.12.2010 S 4518-10-4-1287, BStBl I 2010, 1321, juris).

Im Streitfall sei im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung in das Register ein herrschendes Unternehmen als aufnehmender Rechtsträger beteiligt gewesen. Vor der Rechtswirkung der Umwandlung (Eintragung in das Register) seien mehrere Unternehmen als übertragende Rechtsträger beteiligt gewesen, die aber nicht beherrschend gewesen seien. Es sei nach der Gesetzesformulierung unklar und in der Literatur umstritten, zu welchem Zeitpunkt die Bedingung „ausschließlich ein herrschendes Unternehmen“ vorliegen müsse, damit die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG eingreife. Höchststrichterlich sei noch nicht geklärt, ob von der Regelung auch herrschende Unternehmen begünstigt werden sollten, die erst durch die jeweilige Umwandlung entstünden.

Die Auffassung in Ziffer 2.1. der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.06.2012 zur Anwendung des § 6a GrEStG (Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen, Erlass vom 19.06.2012 S 4518-13-4-1329, BStBl I 2012, 662, juris), wonach Umstrukturierungen zur erstmaligen Schaffung eines (neuen) „Verbundes“ nicht begünstigt seien, sei abzulehnen. Im Übrigen erwähne der Erlass nur die Begründung des „Verbundes“ durch Ausgliederung oder Abspaltung zur Neugründung, nicht aber den hier in Rede stehenden Fall einer Verschmelzung zur Aufnahme.

Um entsprechend dem Willen des Gesetzgebers wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen zu ermöglichen, dürfe § 6a GrEStG nicht restriktiv ausgelegt werden. Nach der Gesetzesbegründung solle durch die Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern nach § 6a GrEStG erreicht werden, dass Bedingungen für Umstrukturierungen von Unternehmen i. S. des UmwG krisenfest, planungssicherer und mittelstandsfreundlicher ausgestaltet werden, um schnell und effektiv Wachstumshemmnisse zu beseitigen. Unternehmen sollten flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können. Die Steuervergünstigung sei gerechtfertigt, wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls gefördert werden sollte.

Diese Voraussetzungen seien im Streitfall erfüllt. Die Verschmelzungen der Genossenschaften und die vorangegangenen Umstrukturierungen seien wirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen, die auf Veränderungen der Marktverhältnisse beruht und Wachstumshemmnisse beseitigt hätten und damit nach dem Sinn und Zweck der Gesetzesbegründung zu § 6a GrEStG begünstigt seien. Insbesondere im Hinblick auf die Schaffung von Arbeitsplätzen sowie die Sicherung der Einkommen von ... und des Steueraufkommens in Deutschland seien die Maßnahmen geeignet, dem Gemeinwohl zu dienen. § 6a GrEStG müsse daher im Streitfall Anwendung finden, auch wenn die Tatbestandsvoraussetzungen nach dem verunglückten Wortlaut des Gesetzes (Beschränkung auf ein herrschendes und ein bzw. mehrere abhängige Unternehmen) nicht als vollumfänglich erfüllt angesehen würden. Die gesetzlich vorgeschriebenen Beschränkungen zur Verhinderung von ungewollten Mitnahmeeffekten (Vor- und Nachbehaltensfrist) stünden der Anwendung ebenfalls nicht entgegen. Die Einhaltung der Vorbehaltensfrist sei für die hier betroffenen Grundstücksgesellschaften zu prüfen und nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 17.05.2016 forderte der Beklagte die Klägerin auf, für den Fall, dass sie an der Anwendbarkeit der Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern nach § 6a GrEStG festhalten wolle, darzulegen und nachzuweisen, welches Unternehmen im Streitfall das herrschende Unternehmen sei und am Kapital oder Gesellschaftsvermögen welcher anderen Unternehmen das herrschende Unternehmen zu mindestens 95 % beteiligt gewesen sei.

Mit Schreiben vom 22.08.2016 beantragte die Klägerin, das Einspruchsverfahren gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ruhen zu lassen bis der Bundesfinanzhof (BFH) in den bei ihm anhängigen Revisionsverfahren mit den Aktenzeichen II R 50/13, II R 36/14, II R 58/14, II R 62/14, II R 63/14, II R 53/15, die alle die Auslegung des § 6a GrEStG betreffen, entschieden habe. Außerdem teilte sie mit, dass sie aus „Gründen der Verfahrensökonomie und im Hinblick auf § 363 Abs. 2 S. 2 AO“ bisher „auf die Vorlage der umfangreichen und komplexen entsprechenden Beteiligungsverhältnisse und -entwicklungen verzichtet“ habe.

Mit Einspruchsentscheidung vom 01.08.2017 zur Steuernummer mit den Endziffern -007 erklärte der Beklagte den angefochtenen Bescheid gemäß § 165 Abs. 2 Satz 4 AO hinsichtlich der Frage, ob die Steuer nach § 8 Abs. 2 GrEStG (§ 17 Abs. 3a GrEStG) zu bemessen sei, für endgültig, weil das Verfahren beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit Beschluss vom 23.06.2015 1 BvL 13/11 (BVerfGE 139, 285, BGBl I 2015, 1423, BStBl II 2015, 871) beendet worden sei. Außerdem lehnte er den Antrag der Klägerin, das Einspruchsverfahren zum Ruhen zu bringen unter Hinweis darauf, dass die von ihr genannten Revisionsverfahren beim BFH nicht einschlägig seien, ab, und wies den Einspruch der Klägerin gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 als unbegründet zurück:

Aus der Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin resultierten Anteilsvereinigungen in der Hand der Klägerin an den folgenden Gesellschaften (GmbH's):

AA.

K.

L.

M.

N.

- O.
- Q.
- P.
- R.

Die Anrechnungsregelung des § 1 Abs. 6 GrEStG sei nicht anwendbar. Durch die mittelbaren Anteilsvereinigungen in der Hand der Klägerin sei hinsichtlich des Grundbesitzes, der den vorgenannten neun Gesellschaften zuzurechnen gewesen sei, der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG verwirklicht worden. Erwerber sei die Klägerin. Sofern der Grundbesitz bei den durch die vorangegangene Verschmelzung auf die AA. erfolgten mittelbaren Anteilsvereinigungen bereits der Besteuerung unterlegen habe, komme eine Anwendung des § 1 Abs. 6 GrEStG nicht in Betracht, da dort Erwerber die AA. gewesen sei und somit keine Erwerberidentität vorliege. Außerdem seien auch keine Besteuerungstatbestände aus unterschiedlichen Absätzen des § 1 GrEStG einander nachgefolgt.

Die Voraussetzungen für die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG seien im Streitfall ebenfalls nicht erfüllt. § 6a Satz 3 GrEStG setze voraus, dass an dem in § 6a Satz 1 GrEStG genannten Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt seien. Für die Vergünstigung nach § 6a GrEStG sei also das Vorhandensein eines herrschenden Unternehmens und mindestens einer von diesem herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaft erforderlich (Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 6a Rz 73). Abhängig i. S. v. § 6a Satz 3 GrEStG sei eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt sei (§ 6a Satz 4 GrEStG). Im Streitfall fehle es sowohl vor als auch nach der Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin an einem solchen Abhängigkeitsverhältnis.

„Beteiligt“ am Umwandlungsvorgang i. S. des § 6a Satz 3 GrEStG seien nur diejenigen Rechtsträger, deren Vermögen unmittelbar von der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge betroffen sei, d. h. diejenigen, die Vermögen verlören bzw. übertrügen, und diejenigen, die Vermögen aufnähmen. Mittelbar betroffene Anteilseigner bzw. Gesellschafter seien nicht in diesem Sinne am Umwandlungsvorgang beteiligt. Entsprechendes gelte für Einbringungsvorgänge und andere Rechtsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage. Nur die unmittelbaren Vertragspartner der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen seien i. S. des § 6a GrEStG „beteiligt“ (Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 6a Rz 72). Im Streitfall seien an der Verschmelzung die B., die C. und die bis dahin als A. firmierende Klägerin beteiligt gewesen. Bis zum Zeitpunkt der Verschmelzung hätten die beteiligten Unternehmen keine direkten Verbindungen zueinander gehabt, d. h. keine der Genossenschaften sei zu mindestens 95 % am Kapital oder Gesellschaftsvermögen einer der anderen beteiligt gewesen. Damit habe es vor der Verschmelzung kein herrschendes Unternehmen und auch keine vom herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften gegeben. Soweit die Klägerin darauf abstelle, dass sie in der Sekunde der Wirksamkeit der Verschmelzung der B. und der C. als herrschendes Unternehmen entstanden sei, übersehe sie, dass gleichzeitig die B. und die C. untergegangen seien. Damit habe es nach der Verschmelzung jedenfalls keine von einem herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaften gegeben.

§ 6a GrEStG sei nicht nur nach seinem Wortlaut, sondern auch nach seinem Sinn und Zweck im Streitfall nicht anwendbar. Die Steuervergünstigung nach § 6a Satz 1 GrEStG

gelte nicht schrankenlos für sämtliche Umwandlungsprozesse, sondern sei nach der Gesetzesbegründung auf – bestehende – Konzernsachverhalte beschränkt (siehe Bundestag, Drucksache 17 / 15 vom 09.11.2009, S. 21; Drucksache 17 / 147 vom 03.12.2009, S. 10). Die gesetzgeberische Intention spiegele sich auch wider in der Überschrift zu § 6a GrEStG, die laute „Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern“. Hieraus folge, dass nur Umstrukturierungen in einem bereits bestehenden Konzern begünstigt seien. Nicht begünstigt sei dagegen die Begründung eines Konzerns bzw. Verbundes. Mit dieser Sichtweise korrespondierten die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.06.2012 zur Anwendung des § 6a GrEStG (Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen, Erlass vom 19.06.2012 S 4518-13-4-1329, BStBl I 2012, 662, juris, Ziffer 2.1.). Danach sei der Umwandlungsvorgang, durch den der Verbund begründet oder beendet werde, nicht begünstigt.

Ein anderes Verständnis würde im Übrigen dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung zuwiderlaufen. So wolle das GWB mit seinen Regelungen zur Zusammenschlusskontrolle (§§ 35 ff. GWB) einen Zusammenschluss von Unternehmen verhindern, durch den wirksamer Wettbewerb erheblich behindert würde und von dem insbesondere zu erwarten sei, dass er eine marktbeherrschende Stellung begründe oder verstärke. Hierzu stünde ein Verständnis des § 6a GrEStG im Widerspruch, wonach ein Zusammenschluss generell durch die Steuervergünstigung nach § 6a Satz 1 GrEStG gefördert würde.

Mangels Vorliegens eines Konzerns bzw. Verbundes komme auch eine abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO nicht in Betracht.

Gegen die Einspruchsentscheidung vom 01.08.2017 hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 31.08.2017, der am selben Tag per Telefax vorab beim Finanzgericht eingegangen ist, Klage erhoben.

Während des Klageverfahrens – am 02.12.2019 – hat der Beklagte den angefochtenen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 15.09.2014 zur Steuernummer mit den Endziffern -007, der den 18.05.2011 als Zeitpunkt der Steuerentstehung feststellt, gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO aufgehoben und einen neuen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 erlassen, der als Zeitpunkt der Steuerentstehung nunmehr den 28.07.2011 feststellt und in dem die Anwendung von § 1 Abs. 6 GrEStG und von § 6a GrEStG sowie die Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO abgelehnt wird. Wegen der Einzelheiten des Inhalts dieses Bescheides, der gemäß § 68 FGO Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens geworden ist, wird auf Bl. 425 - 445 GA III Bezug genommen. In dem Bescheid heißt es unter anderem wörtlich:

„ A. Feststellungen

Die Besteuerungsgrundlagen werden gemäß § 17 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG gesondert festgestellt für die am 18.05.2011 von Notar ... beurkundete und am 28.07.2011 verwirklichte Vereinigung (Eintragung in das Register) von mindestens 95 vom Hundert der Anteile im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG der in der Anlage 1 aufgeführten Gesellschaften und die am 28.07.2011 verwirklichte Übertragung von mindestens 95 vom Hundert der Anteile im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG der in der Anlage 2 aufgeführten Gesellschaft.

Die Anteile wurden **vereinigt** in der Hand von
[Klägerin] (vorher A.)

...

Die Gesellschaftsanteile der R., ..., wurden **übertragen**

von	auf
B.	[Klägerin]
...	(vorher A.)
	...

Die Grundstücke, auf die sich der Vorgang bezieht, sowie die Feststellungen dazu ergeben sich aus der Anlage, die Bestandteil dieses Bescheides ist.

Die in diesem Bescheid getroffenen Feststellungen werden den Grunderwerbsteuerfestsetzungen zugrunde gelegt werden.

Als Besteuerungsgrundlage sind die Grundbesitzwerte im Sinne des § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit § 157 Absatz 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes anzusetzen (§ 8 Abs. 2 GrEStG). Nach § 17 Abs. 3a GrEStG entfällt in den Fällen des § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG der Ansatz der Grundbesitzwerte, wenn diese gem. § 8 Abs. 2 GrEStG nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit § 157 Absatz 1 bis 3 BewG festzustellen sind.

In diesen Fällen hat das für die Steuerfestsetzung jeweils zuständige Finanzamt die entsprechenden Feststellungen zum Grundbesitzwert zu veranlassen und der Besteuerung zu Grunde zu legen. Dieses Finanzamt erteilt auch die Unbedenklichkeitsbescheinigung.

[...] “

Dem Bescheid zur Steuernummer mit den Endziffern -007 vom 02.12.2019 waren eine Anlage beigelegt, in der die Gesellschaften, deren Anteile in der Hand der Klägerin vereinigt wurden – nämlich die AA., die K., die L., die M., die N., die O., die Q. und die P. –, und die Gesellschaft, deren Anteile auf die Klägerin übergingen – nämlich R. – jeweils mit Anschrift aufgeführt sind, sowie Anlagen mit den Grundstücken, die den aufgeführten Gesellschaften jeweils gehörten, einschließlich der genauen Grundbuchbezeichnungen, Angaben zur Größe in qm, zum Grunderwerbsteuer-Finanzamt und zum Lagefinanzamt.

Zur Begründung ihrer Klage hat die Klägerin ihre Ausführungen im Einspruchsverfahren wiederholt und vertieft und außerdem Folgendes ergänzt:

Der Beklagte sei für die gesonderte Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 3 Satz 1 GrEStG zuständig. Hingegen sei nicht der Beklagte, sondern das jeweilige Lagefinanzamt zuständig für Feststellungen zur Anwendung des § 1 Abs. 6 GrEStG.

Die Ausgliederung der Produktions- und Vertriebsaktivitäten der B. auf die bis zum 19.01.2010 als AAAA. firmierende AA. aufgrund des Ausgliederungs- und Übernahmevertrags vom 19.01.2010 habe durch Übergang der betroffenen Grundstücke bzw. Grundstücksgesellschaften, die zuvor der B. zuzurechnen gewesen seien, zu Grunderwerbsteuerbaren Vorgängen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG bzw. nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 GrEStG geführt.

Die Verschmelzung der BBB. auf die bis zum 19.01.2010 als AAAA. firmierende AA. mit Vertrag vom 19.01.2010 habe durch Übergang der Grundstücke bzw. Grundstücksgesellschaften, die zuvor der BBB. zuzurechnen gewesen seien, zu Grunderwerbsteuerbaren Vorgängen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG bzw. § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG geführt.

Die Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin nach Maßgabe des Verschmelzungsvertrags vom 18.05.2011 habe durch die erstmalige Zurechnung bei der Klägerin von Grundstücken bzw. Grundstücksgesellschaften, die zuvor der AA. bzw. den verschmolzenen Genossenschaften zuzurechnen gewesen seien, zu grunderwerbsteuerbaren Vorgängen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG bzw. § 1 Abs. 3 Nr. 2 bzw. Nr. 4 GrEStG geführt.

Die vorgenannten Verschmelzungen und Ausgliederungen im Jahr 2010 hätten – zusammen mit der ebenfalls im Jahr 2010 vollzogenen Übernahme von Teilen des Vermögens der D. und der E. durch die AA. im Wege der Ausgliederung bzw. Verschmelzung – zu einer Bündelung der operativen Bereiche der B. und der A. in der AA. geführt, für die schon damals die Steuervergünstigung des § 6a GrEStG zu prüfen gewesen wäre. Sie stellten bei wirtschaftlicher Betrachtung mit der im Jahr 2011 vollzogenen Verschmelzung der B. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin einen einheitlichen Vorgang i. S. des § 6a GrEStG dar, der nur aufgrund zwingender rechtlicher und organisatorischer Hürden in mehreren Schritten und nicht unmittelbar in einem einzigen Schritt durch Verschmelzung der beiden Genossenschaften vollzogen worden sei. Auf die von Anfang an beabsichtigte Verschmelzung sowohl der B. als auch der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin sei die Steuervergünstigung des § 6a GrEStG nach ihrem Sinn und Zweck oder in teleologischer Reduktion, jedenfalls aber analog anzuwenden. Es liefe der Absicht des Gesetzgebers zuwider, wenn für bestimmte Grundstücke – insbesondere diejenigen, die der AA. grunderwerbsteuerrechtlich zugerechnet worden seien – sogar zweimal Grunderwerbsteuer erhoben werde. Hierzu verweist die Klägerin beispielhaft auf den geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 10.06.2014 zur Steuernummer ..., mit dem der Beklagte gegenüber der AA. die Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG gesondert festgestellt hatte für den Erwerb von Grundstücken gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG von den bisherigen Eigentümern B., D. und E. aufgrund des Verschmelzungsvertrags und der Ausgliederungs- und Übernahmeverträge vom 19.01.2010, und hebt hervor, dass die auf dieser Grundlage festgesetzten Grunderwerbsteuern gezahlt worden seien.

Zu berücksichtigen sei außerdem, dass an einer Verschmelzung mittelbar die Gesellschafter bzw. Anteilseigner der übertragenden und übernehmenden Rechtsträger beteiligt seien. Auch mittelbare Beteiligungs- und Beherrschungsverhältnisse könnten grunderwerbsteuerrechtlich relevant sein. Warum dies nicht auch bei der Steuervergünstigung des § 6a GrEStG gelten solle, sei nicht ersichtlich.

Ein herrschendes Unternehmen, das durch eine Verschmelzung entstehe, sei an der Verschmelzung beteiligt. Im Streitfall seien die Grundstücksgesellschaften, deren Gesellschaftsanteile im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unmittelbar oder mittelbar übergegangen seien, beherrschte Unternehmen i. S. des § 6a Satz 4 GrEStG. Vor der Verschmelzung seien sie von den übertragenden Rechtsträgern (B., C.) bzw. von der bis zum 19.01.2010 als AAAA. firmierenden AA. beherrscht worden. Nach der Verschmelzung der BBB. auf die bis zum 19.01.2010 als AAAA. firmierende AA. sei letztere von der A., der B. und der C. gemeinsam beherrscht worden, ohne dass eine davon eine Beteiligungsquote von 95 % erreicht habe. Wirtschaftlich betrachtet sei aber zu diesem Zeitpunkt der Konzern „ABC“ bereits entstanden, weil sämtliche operativen Tätigkeiten der B. und der A. in der AA. bzw. deren Tochter- und Enkelgesellschaften vereinigt gewesen seien. Im letzten Schritt seien die Anteilseigner der AA., nämlich die A., die B. und die C., verschmolzen worden. Wirtschaftlich betrachtet habe dies zu keiner Änderung der Verfügungsmacht über die betroffenen Grundstücke geführt.

Die Auffassung, dass das GrEStG an formale Akte des Zivilrechts anknüpfe und wirtschaftliche Gesichtspunkte keine Rolle spielten, sei zwischenzeitlich überholt. Der

BFH (z. B. Urteile vom 24.04.2013 II R 17/10, BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833; vom 09.07.2014 II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57) stelle in einzelnen Rechtsfragen auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ab, um den Sinn und Zweck des Gesetzes zu erreichen. Dies sei auch im Streitfall hinsichtlich der Anwendung des § 6a GrEStG angezeigt. Im Übrigen habe der Gesetzgeber selbst mit § 1 Abs. 3a GrStG eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in das Gesetz eingeführt.

In der Begründung zur Einführung von § 6a GrEStG mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) der Fraktionen der CDU/CSU und FDP (Bundestag, Drucksache 17 / 15 vom 09.11.2009, S. 21) heiße es, dass sich die Vorschrift an dem dem GrEStG innewohnenden System, wie es in den Steuervergünstigungen der §§ 5 und 6 GrEStG seinen Ausdruck finde, orientiere. Zu der Missbrauchsverhinderungsnorm des § 5 Abs. 3 GrEStG habe der BFH (vgl. z. B. BFH, Urteil vom 07.10.2009 II R 58/08, BFHE 226, 404, BStBl II 2010, 302; siehe auch Pahlke, GrEStG, 6. Auflage 2018, § 5 Rz 75 m. w. N.) bereits entschieden, dass sie teleologisch zu reduzieren und nicht auf Fälle anzuwenden sei, in denen eine Steuerumgehung objektiv ausscheide. Das Gleiche gelte für die Missbrauchsverhinderungsnormen des § 6 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 GrEStG (z. B. Pahlke, GrEStG, 6. Auflage 2018, § 6 Rz 57 f.) und müsse auch für § 6a GrEStG gelten. Denn es sei nicht ersichtlich, dass in den hier in Rede stehenden Verschmelzungen der Genossenschaften eine Steuerumgehung liege. Vielmehr sei im Streitfall mit dem aus zwingenden Gründen in mehreren Schritten verwirklichten Vorgang ein solcher gegeben, den der Gesetzgeber mit der Schaffung des § 6a GrEStG habe begünstigen wollen.

Schließlich spreche auch der vom Beklagten angeführte Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung im Streitfall für eine Anwendung des § 6a GrEStG. Denn die in Rede stehende Verschmelzung sei keine wettbewerbsgefährdende Fusion. Diese Feststellung beruhe auf den gleichen wirtschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Erwägungen, die die Anwendung des § 6a GrEStG auf den Streitfall geböten.

Wenn die bislang höchstrichterlich nicht geklärte Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, ob die Steuervergünstigung des § 6a GrEStG nur eine Umwandlung in einem „Verbund“ erfasse oder auch eine Umwandlung, durch die ein herrschendes Unternehmen und damit ein „Verbund“ erst entstehe, nicht in letzterem Sinne beantwortet werde, müsse dem Willen des Gesetzgebers, Wachstumshemmnisse zu beseitigen und die Bedingungen für Umstrukturierungen von Unternehmen krisenfest zu verbessern, jedenfalls durch Anwendung von § 163 AO auf den in Rede stehenden Umwandlungsvorgang Geltung verschafft werden. Ohne die Verschmelzung wäre das wirtschaftliche Überleben sämtlicher beteiligter Genossenschaften mit ... Arbeitnehmern in Deutschland gefährdet gewesen.

Die Ausführungen des Beklagten zu § 163 AO ließen eine hinreichende Würdigung der Verhältnisse und Besonderheiten des Einzelfalls, insbesondere der von ihr, der Klägerin, ausführlich erläuterten Hintergründe der Verschmelzung, vermissen. Sie seien nicht geeignet, eine sachgerechte, pflichtgemäße Ermessensentscheidung des Beklagten zu begründen. Die gesetzlichen Vorgaben des § 121 Abs. 1 AO seien derzeit nicht erfüllt. Schon dies mache die Ablehnung ihres Antrags nach § 163 AO rechtswidrig.

Das Klageverfahren hat zunächst bis zum Bekanntwerden einer Entscheidung in dem beim Europäischen Gerichtshof (EuGH) anhängig gewesenen Verfahren mit dem Aktenzeichen C-374/17, A-Brauerei (EuGH-Vorlage des BFH vom 30.05.2017 II R 62/14, BFHE 257, 381, DStR 2017, 1324) und später bis zum Bekanntwerden einer Entschei-

dung in dem von dem vorliegenden Klageverfahren durch Beschluss vom 04.04.2019 abgetrennten Klageverfahren mit dem Aktenzeichen 2 K 14/19 (1) gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -008 vom 15.09.2014 geruht.

Mit Schreiben vom 24.05.2019 hat die bisherige Prozessbevollmächtigte der Klägerin das Mandat „in Sachen Grunderwerbsteuer nach Verschmelzung“ gekündigt, weil der intern zuständige Sachbearbeiter mit Spezialkenntnissen ausgefallen sei. Seit Juni 2019 lässt sich die Klägerin vor dem Finanzgericht durch eine neue, nämlich die derzeitige Prozessbevollmächtigte vertreten.

Nach Zurücknahme der Klage zum Aktenzeichen 2 K 14/19 (1) im August 2019 und Wiederaufnahme des vorliegenden Klageverfahrens hat die Klägerin mit Schriftsatz ihrer neuen Prozessbevollmächtigten vom 12.03.2020 die Nichtfestsetzung von Grunderwerbsteuer gemäß § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG für den (Rück-)Erwerb bestimmter, im Abschnitt 1.2 a) und b) des Schriftsatzes vom 12.03.2020 umschriebener und in den Anlagen 1a, 1b und 1c zum Schriftsatz vom 12.03.2020 mit „§ 16 GrEStG“ gekennzeichneten Grundstücke, für die Besteuerungsgrundlagen in dem angefochtenen Bescheid zur Steuernummer mit den Endziffern -007 vom 02.12.2019 festgestellt worden sind, beantragt und geltend gemacht, bereits ihr Einspruch müsse „konkludent als Antrag im Sinne des § 16 Abs. 1 S. 1 GrEStG gewertet werden“. Als Klageantrag hat sie im Schriftsatz vom 12.03.2020 formuliert, „im Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer [...] vom 2. Dezember 2019 die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der unter Abschnitt 1.2 a) und b) genannten Grundstücke und Beteiligungen gemäß § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG aufzuheben“.

Zur Begründung hat die Klägerin erläutert, dass sich im Vermögen der AA. und im Vermögen ihrer 100 %igen Tochtergesellschaften (L., M. und N.) Grundstücke befunden hätten. Die Anteile an der AA. und den vorgenannten Tochtergesellschaften seien vor 2010 in der Hand von ihr, der Klägerin, seinerzeit als A. firmierend, unmittelbar bzw. mittelbar vereinigt gewesen. Die Vereinigung von 100 % dieser Anteile sei mittels der Verschmelzungen und Ausgliederungen mit den Verträgen vom 19.01.2010 auf 50 %, also unter das maßgebende Quantum von 95% reduziert und dadurch aufgehoben worden. Die Verschmelzungen der B. und C. auf sie, die Klägerin, am 28.07.2011 hätten zu erneuten unmittelbaren bzw. mittelbaren Anteilsvereinigungen in ihrer, der Klägerin, Hand geführt. Hierin liege die Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs i. S. des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, so dass Grunderwerbsteuer insoweit nicht festgesetzt werden dürfe bzw. die Festsetzung von Grunderwerbsteuer insoweit aufgehoben werden müsse. Die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen habe daher hinsichtlich der betroffenen Grundstücke zu unterbleiben, so dass der angefochtene Bescheid zur Steuernummer mit den Endziffern -007 vom 02.12.2019 insoweit zu ändern sei. Wegen der weiteren Einzelheiten der Begründung des Antrags der Klägerin nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG wird auf die Ausführungen der Klägerin auf den Seiten 8 bis 13 ihres Schriftsatzes vom 12.03.2020 Bezug genommen.

Mit Richterbrief vom 09.04.2020, auf dessen Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten ebenfalls Bezug genommen wird, hat das Finanzgericht den Beteiligten mitgeteilt, dass die mit Schriftsatz vom 12.03.2020 erhobene, auf § 16 GrEStG gestützte Verpflichtungsklage auf Änderung des angefochtenen Bescheides über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 vom 02.12.2019 als unzulässig durch Prozessurteil abzuweisen sein dürfte, weil das Finanzgericht wegen Fehlens der Sachentscheidungsvoraussetzungen gehindert sei,

über das neu eingeführte Verpflichtungsbegehren der Klägerin im Rahmen des vorliegenden Klageverfahrens in der Sache zu entscheiden. Könne das Klagebegehren mangels Vorliegens der Sachentscheidungsvoraussetzungen zwar nicht im Wege der Klageänderung nach § 67 FGO zulässig in den anhängigen Anfechtungsprozess eingeführt werden, so könne letzterer aber nach § 155 FGO i. V. m. § 251 der Zivilprozessordnung (ZPO) zum Ruhen gebracht werden (vgl. Pahlke in Pahlke, GrEStG, 6. Auflage 2018, § 16 Rz 143 m. w. N.).

Nachdem die Beteiligten ihr Einverständnis mit einem erneuten Ruhen des Verfahrens erteilt haben, hat das Finanzgericht mit Beschluss vom 08.05.2020 das Verfahren bis zum Bekanntwerden einer Entscheidung des Beklagten über den mit Schriftsatz vom 12.03.2020 gestellten und als an ihn gerichtet zu behandelnden Antrag der Klägerin nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG zum Ruhen gebracht.

Unter dem 08.10.2020 hat der Beklagte einen auf die Korrekturvorschrift des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG gestützten, den angefochtenen Bescheid vom 02.12.2019 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 ändernden Bescheid erlassen, in dem er entsprechend dem Antrag der Klägerin vom 12.03.2020 in die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nicht mehr die im Abschnitt 1.2 a) und b) des Schriftsatzes vom 12.03.2020 umschriebenen und in den Anlagen 1a, 1b und 1c zum Schriftsatz vom 12.03.2020 mit „§ 16 GrEStG“ gekennzeichneten Grundstücke aufgenommen hat. Wegen der Einzelheiten des hinsichtlich der übrigen Feststellungen zu Buchstabe A. mit dem Bescheid vom 02.12.2019 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 übereinstimmenden geänderten Bescheides vom 08.10.2020 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007, der gemäß § 68 FGO Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens geworden ist, wird auf Bl. ... der Gerichtsakten Bezug genommen. Die Grundstücke, die Gegenstand des geänderten Bescheides vom 02.12.2019 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 sind, ergeben sich aus den Anlagen 3a und 3b zu diesem Bescheid, und die aufgrund § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG nicht mehr berücksichtigten Grundstücke sind in der Anlage 4 aufgeführt.

Die Beteiligten haben den Rechtsstreit hinsichtlich derjenigen Grundstücke, die nach dem Erlass des geänderten Bescheides vom 08.10.2020 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 nicht mehr Gegenstand der gesonderten Feststellung sind, übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt.

Die Klägerin ist der Auffassung, hinsichtlich des übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärten Teils des Rechtsstreits seien die Kosten gemäß § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO dem Beklagten aufzuerlegen. Es bestehe kein Anlass, gemäß § 138 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 137 FGO die Kosten ihr, der Klägerin, im Hinblick darauf aufzuerlegen, dass sie bis zur Stellung des Antrags nach § 16 GrEStG nur mit § 6a GrEStG und § 163 AO argumentiert habe. Denn die Stellung eines Antrags nach § 16 GrEStG sei entbehrlich gewesen. Der Antrag sei nur Verfahrensvoraussetzung und nicht Teil des den Anspruch begründenden Tatbestands (Loose, in: Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 16 Rz 291 f.; Koppermann in: Behrens/Wachter, GrEStG, 1. Auflage 2018, § 16 Rz 10, 19). Nach dem BFH-Urteil vom 17.05.2017 II R 35/15 (BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966, juris Rz 37) könne der Steuerpflichtige einen auf § 16 GrEStG gestützten Aufhebungsanspruch mit

dem Einspruch gegen die Feststellung des steuerbaren Erwerbsvorgangs geltend machen und sei das Finanzamt dann verpflichtet, einen ggf. bestehenden Aufhebungsanspruch aus § 16 GrEStG spätestens in der Einspruchsentscheidung zu berücksichtigen. Dies sei dahin zu verstehen, dass ein Antrag nach § 16 GrEStG entbehrlich sei. Der Beklagte hätte anhand des im Einspruchsverfahren dargelegten Sachverhalts das Vorliegen der Voraussetzungen des § 16 GrEStG prüfen können und hätte insoweit von einer Feststellung absehen müssen. Jedenfalls hätte der Beklagte ihr, der Klägerin, im Einspruchsverfahren nach § 89 Abs. 1 AO einen Hinweis erteilen müssen, weil er durch den eingelegten Einspruch habe erkennen können, dass sie mit einer Grunderwerbsbesteuerung der festgestellten Erwerbsvorgänge nicht einverstanden sei. Sollte der Beklagte die Anwendbarkeit des § 16 GrEStG im Einspruchsverfahren nicht erkannt haben, sei bei der Kostenentscheidung im vorliegenden Klageverfahren der beiderseitige Rechtsirrtum nicht einseitig zu ihren, der Klägerin, Lasten zu berücksichtigen. Außerdem müsse bei der Kostenentscheidung dem Umstand Rechnung getragen werden, dass der angefochtene Feststellungsbescheid im Zeitpunkt der Klageerhebung rechtswidrig gewesen sei.

In dem Schriftsatz ihrer neuen Prozessbevollmächtigten vom 12.03.2020 hat die Klägerin ergänzend zu den Ausführungen ihrer vormaligen Prozessbevollmächtigten zu den wirtschaftlichen und rechtlichen Hintergründen der in zwei Stufen vorgenommenen Umstrukturierung vorgetragen und die bereits im Einspruchsverfahren beantragte abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 AO mit weiteren Argumenten begründet:

Die niedrigen ...-Preise in den Jahren ab 2007 sowie der hohe Wettbewerbsdruck aufgrund der Marktmacht des ... hätten die seit Jahren stattfindende Konzentration in der ...-Branche beschleunigt. In der Folge sei es in den Jahren 2010 und 2011 zu einer Fusion der Genossenschaften B. und C. mit ihr, der Klägerin, bis dahin als A. firmierend, gekommen. Die Gründe für das zweistufige Vorgehen hätten in der besonderen Struktur der genossenschaftlich organisierten ... gelegen. Deren Genossen seien nicht nur Anteilseigner, sondern auch Lieferanten mit je nach Genossenschaft unterschiedlichen Konditionen gewesen. Eine vorgezogene Fusion der Genossenschaften mit nachfolgender Fusion der operativen Geschäftsbereiche wäre aufgrund des genossenschaftlichen Prinzips nicht möglich gewesen. Denn eine Genossenschaft ohne gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb widerspreche dem gesetzlich vorgegebenen Wesen einer Genossenschaft, wie es sich aus § 1 Abs. 1 GenG ergebe. Deshalb seien in einem ersten Schritt mit den Verschmelzungsverträgen und Ausgliederungs- und Übernahmeverträgen vom 19.01.2010 die operativen Betriebe bzw. Betriebsteile in der bis dahin als AAAA. firmierenden AA. zusammengelegt worden. Nach Bündelung und Harmonisierung des operativen Geschäfts sei der zweite Schritt umsetzbar gewesen. Im zweiten Schritt seien mit dem Vertrag vom 18.05.2011 die Genossenschaften B. und C. auf sie, die Klägerin, verschmolzen worden.

Im Vermögen der AA. habe sich am 28.07.2011 Grundbesitz befunden, der zuvor aufgrund der Verschmelzungsverträge und Ausgliederungs- und Übernahmeverträge vom 19.01.2010 grunderwerbsteuerbar auf die AA. übergegangen sei. Die Verschmelzungen der Genossenschaften aufgrund des Vertrags vom 18.05.2011 hätten sodann zur Vereinigung der Anteile an der AA. in ihren, der Klägerin, Händen geführt, wodurch nach Auffassung des Beklagten erneut Grunderwerbsteuer hinsichtlich dieses Grundbesitzes entstanden sei. Der Grundbesitz sei insoweit zweimal Gegenstand der Besteuerung gewesen.

Im Vermögen der 100 %igen Tochtergesellschaften der BBB. – nämlich der F., der O. und der Q. – habe sich am 19.01.2010 Grundbesitz befunden. Die Tochtergesellschaften

seien aufgrund des Verschmelzungsvertrags vom 19.01.2010 Tochtergesellschaften der AA. geworden (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG). Die mittelbaren Anteilsvereinigungen in ihren, der Klägerin, Händen infolge der Verschmelzungen der Genossenschaften aufgrund des Vertrags vom 18.05.2011 hätten nach Auffassung des Beklagten erneut Grunderwerbsteuer ausgelöst (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG). Der Grundbesitz sei insoweit zweimal Gegenstand der Besteuerung gewesen.

Auch die P., an der vor dem 19.01.2010 die BBB. und die AA. zu jeweils 50 % beteiligt gewesen seien, habe Grundbesitz gehalten. Durch die Verschmelzung der beiden Gesellschaften mit Vertrag vom 19.01.2010 sei es zu einer Anteilsvereinigung in den Händen der AA. gekommen. Die mittelbaren Anteilsvereinigungen in ihren, der Klägerin, Händen infolge der Verschmelzungen der Genossenschaften aufgrund des Vertrags vom 18.05.2011 hätten nach Auffassung des Beklagten erneut Grunderwerbsteuer ausgelöst (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG). Der Grundbesitz sei insoweit zweimal Gegenstand der Besteuerung gewesen.

Die K. sei im Oktober 2010 gegründet worden. Sie habe am 28.07.2011 Grundbesitz gehalten, der aufgrund des Ausgliederungs- und Übernahmevertrags vom 19.01.2010 zunächst in das Eigentum der AA. und von dort im Rahmen einer Einbringung auf die K. übertragen worden sei. Sodann sei der Grundbesitz mit der Anteilsvereinigung infolge der Verschmelzungen der Genossenschaften aufgrund des Vertrags vom 18.05.2011 in ihre, der Klägerin, Hände übergegangen. Der Grundbesitz sei insoweit dreimal Gegenstand der Besteuerung gewesen, wobei der „dritte“ Besteuerungsfall durch Einbringung des Grundbesitzes in die K. nicht Gegenstand der vorliegenden Klage sei.

Der lediglich durch die Art und Weise der umgesetzten Reorganisation verursachte zweimalige Anfall von Grunderwerbsteuer hinsichtlich des vorgenannten Grundbesitzes sei vom Beklagten im Rahmen seiner Entscheidung über ihren, der Klägerin, Antrag nach § 163 AO auf abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen aus Billigkeitsgründen nicht hinreichend gewürdigt worden. Das GrEStG sehe bei einer Fusion zweier Unternehmen einen einmaligen Anfall von Grunderwerbsteuer hinsichtlich der Grundstücke und Beteiligungen vor, die den Rechtsträger wechselten. Dementsprechend habe die AA. die aufgrund der Verschmelzungsverträge und Ausgliederungs- und Übernahmeverträge vom 19.01.2010 rechtskräftig festgesetzte Grunderwerbsteuer auch nicht angefochten. Das den Besonderheiten der genossenschaftlichen Struktur geschuldete stufenweise Vorgehen führe im vorliegenden Fall zu einem erneuten Anfall von Grunderwerbsteuer hinsichtlich der Grundstücke, die bereits aufgrund der Verschmelzungsverträge und Ausgliederungs- und Übernahmeverträge vom 19.01.2010 der Grunderwerbsteuer unterlegen hätten. In der gegebenen Fallkonstellation greife daher die Ablehnung ihres Antrags nach § 163 AO mit dem bloßen Verweis des Beklagten auf eine fehlende Vergünstigung nach § 6a GrEStG zu kurz. Vielmehr sei auch der Rechtsgrundsatz des Gesamtplans zu berücksichtigen.

Der schrittweisen Fusion der Genossenschaften „von unten nach oben“ habe ein einheitlicher Plan zugrunde gelegen. Ziel sei von Anfang an die vollständige Fusion der betreffenden Genossenschaften unter dem Dach von ihr, der Klägerin, seinerzeit noch als A. firmierend, gewesen. Nur hierdurch hätten die anvisierten Einsparziele vollumfänglich realisiert werden können. Die Grunderwerbsteuer knüpfe ihrem Wesen nach als Verkehrssteuer zwar an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs an und unterwerfe diese grundsätzlich ohne Ansehung der Person bzw. des verfolgten Zweckes der Grunderwerbsteuer. Gleichwohl habe die Rechtsprechung das Bild des Gesamtplans auch im Grunderwerbsteuerrecht zur Anwendung gebracht und es für zulässig erachtet,

dass in bestimmten Fällen mehrere Schritte in der Grunderwerbsteuerrechtlichen Betrachtung zusammengefasst werden (siehe z. B. BFH, Urteil vom 25.11.2015 II R 18/14, BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783, juris Rz 26; Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 1 Rz 888). Eine solche Zusammenfassung sei auch im Streitfall geboten, insbesondere da das abgestufte Vorgehen auf außersteuerlichen Gründen beruhe.

Die erneute Entstehung von Grunderwerbsteuer in der gegebenen Fallkonstellation sei Folge der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers. Der Gesetzgeber müsse generalisieren und typisieren, wenn es ihm gelingen solle, vielfältiger Lebensverhältnisse durch eine einheitliche, abstrakt-generelle und daher notwendig gewisse tatsächliche Verschiedenheiten vernachlässigende Regelung Herr zu werden. Dabei entstehende Härten und Ungerechtigkeiten müssten hingenommen werden, wenn die Benachteiligung nur eine kleine Zahl von Personen betreffe und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv sei (vgl. z. B. BVerfG, Beschluss vom 14.06.1994 1 BvR 1022/88, BStBl II 1994, 909, BVerfGE 91, 93, juris Rz 80 m. w. N.). Im Streitfall führe die erneute Belastung mit Grunderwerbsteuer bei ihr, der Klägerin, zu einer zusätzlichen Steuerlast i. H. v. ... €. Hierbei handle es sich um eine gravierende Zusatzbelastung und nicht nur um eine zu vernachlässigende Benachteiligung. Habe eine gesetzliche Regelung nur in Einzelfällen oder bei einer kleinen Fallgruppe unbillige Ergebnisse zur Folge, führe dies zwar nicht zu ihrer Verfassungswidrigkeit, mache aber eine Korrektur der unbilligen Ergebnisse durch eine Billigkeitsmaßnahme erforderlich (Rüsken, in: Klein, AO, 15. Auflage 2020, § 163 Rz 1). Auch wenn die Grunderwerbsteuer nach dem Wortlaut des Gesetzes in der gegebenen Fallkonstellation zum zweiten Mal entstehe, laufe die erneute Festsetzung der Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung der rechtlichen Erfordernisse und des hieraus resultierenden schrittweisen Vorgehens den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwider, dass die Erhebung der Steuer unbillig sei und die Feststellung in dem angefochtenen Bescheid zur Steuernummer mit den Endziffern -007 gemäß § 163 AO insoweit aufzuheben sei.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 02.12.2019 zur Steuernummer mit den Endziffern -007 in der Gestalt des geänderten Bescheides über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 08.10.2020 zur Steuernummer mit den Endziffern -007 ersatzlos aufzuheben bzw. in der Art abzuändern, dass die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer nach § 6a GrEStG vollumfänglich festgestellt wird,

hilfsweise den Beklagten zu verpflichten, die Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der im Abschnitt 1.2 c) bis f) ihres Schriftsatzes vom 12.03.2020 genannten Grundstücke und Beteiligungen gemäß § 163 AO unberücksichtigt zu lassen, hilfsweise die Entscheidung des Beklagten über ihren Billigkeitsantrag aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, über den Antrag unter Beachtung der Auffassung des Gerichts neu zu entscheiden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf seine Einspruchsentscheidung und seine dem Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 vom 02.12.2019 beigefügte Begründung. Ergänzend stellt er klar, dass durch die mittelbaren Anteilsvereinigungen in der Hand der Klägerin hinsichtlich des Grundbesitzes, der den in der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2017 zur Steuernummer mit den Endziffern -007 aufgeführten neun Gesellschaften zuzurechnen gewesen sei, der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG verwirklicht worden sei. Außerdem weist er darauf hin, dass abweichend von den Angaben der Klägerin in ihrer Anzeige vom 17.10.2012 und in dem nachfolgenden Schriftverkehr, denen er, der Beklagte, gefolgt sei, hinsichtlich der Anteile an der R. keine erstmalige Anteilsvereinigung in der Hand der Klägerin vorliege, sondern eine unmittelbare Anteilsübertragung i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG. Es liege ein Übergang der bereits vereinigten Anteile von mindestens 95 % vor, nämlich ein Übergang von der B. auf die Klägerin aufgrund des Verschmelzungsvertrags vom 18.05.2011. Zum Vermögen der R. habe mindestens ein im Inland liegendes Grundstück gehört.

In dem ursprünglich angefochtenen Feststellungsbescheid vom 15.09.2014 seien Ausführungen zum Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 1 Abs. 6 GrEStG nur deshalb gemacht worden, weil die Klägerin im behördlichen Verfahren die Rechtsauffassung vertreten habe, dass § 1 Abs. 6 GrEStG anwendbar sei. Allerdings sei eine etwaige Anrechnung der Bemessungsgrundlage gemäß § 1 Abs. 6 GrEStG nicht Bestandteil der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer, sondern habe durch das jeweilige Steuerfestsetzungsfinanzamt (Lagefinanzamt) zu erfolgen, das auch die Steuerfestsetzung für den vorausgegangenen Rechtsvorgang durchgeführt habe (Ziffer 9 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Durchführung der gesonderten Feststellung nach § 17 GrEStG vom 01.03.2016, Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen, 01.03.2016, S 4541-1/2016-1/2016-13-5, BStBl I 2016, 282, juris).

Für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO sei im Streitfall kein Raum.

Die Grunderwerbsteuer sei eine Rechtsverkehrssteuer, die an Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpfe. Soweit die Klägerin anführe, dass die Rechtsprechung das Bild des Gesamtplans auch im Grunderwerbsteuerrecht zur Anwendung gebracht habe und hierzu auf das BFH-Urteil in BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783, verweise, sei dies nicht zielführend. Das genannte BFH-Urteil betreffe die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG und damit Personengesellschaften und sei daher auf die vorliegende Fallkonstellation nicht übertragbar. Im Streitfall resultierten aus der Verschmelzung der Genossenschaften im Jahr 2011 mittelbare Anteilsvereinigungen in der Hand der Klägerin, die zu einem Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG geführt hätten, bzw. eine Übertragung von vereinigten Anteilen auf die Klägerin, die einen Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG darstelle. Vorangegangen seien im Jahr 2010 Ausgliederungen und Verschmelzungen auf der Ebene von Tochtergesellschaften jeweils in der Rechtsform der GmbH. Danach lägen selbständige, nacheinander verwirklichte Erwerbsvorgänge (Rechtsträgerwechsel) vor, die jeweils unabhängig voneinander zu besteuern seien. Das GrEStG behandle jeden auf das einzelne Grundstück bezogenen Erwerbsvorgang als einen in sich abgeschlossenen Steuerfall und knüpfe hierzu formal an die tatsächlich gewählte Gestaltung an. Eine Zusammenschau mehrerer selbständig nacheinander verwirklichter Erwerbsvorgänge zu einem einheitlichen Erwerb kraft wirtschaftlicher Betrachtung („Gesamtplan“) sei nicht möglich (FG Nürnberg, Urteil vom

18.01.2018 4 K 557/17, EFG 2018, 770, juris Rz 71). Erwerberin im Jahr 2010 sei die AA. gewesen und Erwerberin im Jahr 2011 die Klägerin.

Im Übrigen könnten vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommene Härten nicht durch Billigkeitsmaßnahmen ausgeglichen werden (vgl. BFH, Urteil vom 14.03.2012 XI R 28/09, BFH/NV 2012, 1493, juris Rz 20 m. w. N.). Die Begünstigung des § 6a GrEStG sei nach der Gesetzesbegründung (Bundestag, Drucksache 17 / 147 vom 03.12.2009, S. 10) auf Konzernsachverhalte beschränkt. Der Gesetzgeber habe bewusst die Sätze 3 und 4 in § 6a GrEStG aufgenommen. Danach gelte Satz 1 des § 6a GrEStG nur, wenn an dem dort genannten Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt seien. Abhängig i. S. des § 6a Satz 3 GrEStG sei eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt sei. Der Gesetzgeber spreche bewusst von einem herrschenden Unternehmen und vom herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaften. Zudem definiere er in Satz 4 des § 6a GrEStG klar, wann eine Gesellschaft von einem herrschenden Unternehmen abhängig sei.

Der Erlass des den angefochtenen Bescheid vom 02.12.2019 ändernden Bescheides vom 08.10.2020 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 sei aufgrund des erstmaligen Antrags der Klägerin nach § 16 GrEStG vom 12.03.2020 erfolgt. Diesem Antrag sei in vollem Umfang stattgegeben worden. Der Rechtsstreit habe sich hinsichtlich derjenigen Grundstücke, die nach dem Erlass des geänderten Bescheides vom 08.10.2020 nicht mehr Gegenstand der gesonderten Feststellung seien, erledigt. Insoweit habe die Klägerin die Kosten des Verfahrens zu tragen. Denn sie hätte den Antrag auf Änderung gemäß § 16 GrEStG bereits vor Klageerhebung stellen können.

Dem Gericht haben die vom Beklagten geführten ...-Akten (...) und ...-Akten (...) vorgelegen. Der Inhalt dieser Akten ist, ebenso wie der Inhalt der Gerichtsakten (...) Gegenstand der Entscheidungsfindung gewesen, soweit in diesem Gerichtsbescheid auf sie verwiesen wird. Insoweit wird auf den Akteninhalt ergänzend Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist im Hauptantrag und in den Hilfsanträgen unbegründet.

I. Der am 08.10.2020 erlassene Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 ist gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens geworden, weil er den Bescheid vom 02.12.2019 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007, der den ursprünglich angefochtenen und am 02.12.2019 aufgehobenen Bescheid vom 15.09.2014 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 ersetzt hat, geändert hat. Die in § 68 Satz 1 FGO verwendeten Begriffe „ändern“ und „ersetzen“ sind weit auszulegen. Entscheidend ist, dass beide Verwaltungsakte „dieselbe Steuersache“ betreffen (Seer in:

Tipke/Kruse, AO/FGO, 157. Lieferung 08.2019, § 68 FGO Rz 11 f. mit Nachweisen der BFH-Rechtsprechung; vgl. auch BFH, Urteil vom 26.06.2019 II R 58/15, BFH/NV 2019, 1222, juris Rz 10 f.). Dies ist hier der Fall. Der Beklagte hat in dem Bescheid vom 02.12.2019 lediglich den Zeitpunkt korrigiert, auf den die Erwerbsstatbestände verwirklicht worden sind, die Grunderwerbsteuer nach § 38 AO entstanden ist und der Grundbesitz nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG, § 157 des Bewertungsgesetzes (BewG) zu bewerten ist, und mit dem diesen Bescheid ändernden Bescheid vom 08.10.2020 dem Antrag der Klägerin nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG entsprochen, wodurch hinsichtlich eines Teils des Streitgegenstands Erledigung eingetreten ist.

II. Der während des Klageverfahrens erlassene geänderte Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 08.10.2020 zur Steuernummer mit den Endziffern -007 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1. Die Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin erfüllte den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG hinsichtlich der zum Vermögen der AA., der K., der L., der M., der N., der O., der Q. und der P. gehörenden Grundstücke und den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG hinsichtlich des zum Vermögen der R. gehörenden Grundstücks.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründen, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG). Dasselbe gilt für Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile einer solchen Gesellschaft begründen (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG), und für Fälle, in denen der Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile einer solchen Gesellschaft kein schuldrechtliches Geschäft i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorausgegangen ist (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG), sowie für Fälle, in denen dem Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile einer solchen Gesellschaft auf einen anderen kein schuldrechtliches Geschäft i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorausgegangen ist (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG).

Diesen Tatbeständen ist gemeinsam, dass nicht das Eigentum am Grundstück auf einen neuen Rechtsträger übergeht, sondern nur unmittelbar oder mittelbar Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft übergehen. Dabei ist der Vorgang, der zum Erwerb dieser Anteile führt, zwar das die Steuer auslösende Moment. Gegenstand der Steuer ist aber nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung von mindestens 95 % der Anteile in einer Hand. Mit dem Anteilserwerb wird grunderwerbsteuerrechtlich derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen. Die Anteilsvereinigung kann auch dadurch erfolgen, dass der Erwerber die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft teils unmittelbar und teils mittelbar erwirbt (ständige Rechtsprechung des BFH, zuletzt Urteil vom 27.09.2017 II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, juris Rz 13 m. w. N.).

a) Der Erwerber erwirbt einen Anteil an der grundbesitzenden Gesellschaft dann unmittelbar, wenn er zivilrechtlich Gesellschafter dieser Gesellschaft wird. Beim mittelbaren Anteilserwerb, also einem Anteilserwerb, bei dem der Erwerber selbst nicht Gesellschafter der grundbesitzenden Gesellschaft wird, scheidet eine Anknüpfung an das Zivilrecht aus, da es keine Regelungen für einen mittelbaren Anteilserwerb vorsieht.

Sind die grundbesitzenden Gesellschaften – wie im Streitfall die AA., die K., die L., die M., die N., die O., die Q., die P. und die R. – Kapitalgesellschaften, setzt ein mittelbarer Anteilserwerb, der zu einer Anteilsvereinigung beitragen oder führen kann, voraus, dass der Anteilserwerber sowohl bei der zwischengeschalteten Gesellschaft (Zwischengesellschaft) oder bei den Zwischengesellschaften als auch bei den grundbesitzenden Gesellschaft selbst in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise die rechtliche Möglichkeit hat, seinen Willen durchzusetzen. Dies ist beispielsweise bei Vorhandensein einer einzigen Zwischengesellschaft der Fall, wenn der Anteilserwerber mindestens 95 % der Anteile an der Zwischengesellschaft hält und diese ihrerseits zu mindestens 95 % an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist. Ist eine weitere Zwischengesellschaft vorhanden, genügt es, wenn der Anteilserwerber mindestens 95 % der Anteile an der ersten Zwischengesellschaft hält, diese zu mindestens 95 % an der zweiten Zwischengesellschaft und diese wiederum zu mindestens 95 % an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist. Entsprechendes gilt auch bei weiteren Zwischengesellschaften (vgl. die ständige Rechtsprechung des BFH, zuletzt BFH, Urteil in BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, juris Rz 14 ff. m. w. N.).

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird die Beteiligung der Gesellschaft, die Gesellschafterin der grundbesitzenden Gesellschaft ist, für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG dem Anteilserwerber als mittelbare Beteiligung an der grundbesitzenden Gesellschaft zugerechnet. Der Gesetzgeber geht für Zwecke der Grunderwerbsteuer typisierend davon aus, dass der Anteilserwerber mit dem Erreichen der Quote von 95 % in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise die rechtliche Möglichkeit hat, seinen Willen – wenn auch über so viele Stufen, wie zumindest 95 %ige Beteiligungen an Zwischengesellschaften vorhanden sind – bei der grundbesitzenden Gesellschaft durchzusetzen (ständige Rechtsprechung des BFH, zuletzt Urteil in BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, juris Rz 17 m. w. N.). Hierbei handelt es sich nicht um eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, sondern um eine mehrstufige rechtliche Betrachtungsweise (vgl. BFH, Urteile vom 20.12.2000 II R 26/99, BFH/NV 2001, 1040, juris Rz 11; vom 25.08.2010 II R 65/08, BFHE 231, 239, BStBl II 2011, 225, juris Rz 15. a. E.).

Anteile der Gesellschaft i. S. v. § 1 Abs. 3 GrEStG sind bei Kapitalgesellschaften die Beteiligungen am Gesellschaftskapital, also bei – wie hier – GmbH's die Geschäftsanteile (vgl. § 5 und §§ 14 ff. des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung -GmbHG-). Entsprechendes gilt für vergleichbare ausländische Kapitalgesellschaften. Die Höhe der Beteiligung am Gesellschaftskapital einer Kapitalgesellschaft ist ausschlaggebend dafür, ob ein Anteilserwerb zu einer unmittelbaren oder mittelbaren Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft beitragen oder führen kann (BFH, Urteil in BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, juris Rz 18 m. w. N.).

b) Im Streitfall wurden durch die Verschmelzung der B. und der C. mehr als 95 % der Anteile an der AA. in der Hand der Klägerin i. S. v. § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG vereinigt, und zwar teils unmittelbar und teils mittelbar. Denn vor der Verschmelzung waren an der AA. die noch als A. firmierende Klägerin zu 50,00 %, die B. zu 40,04 %, die C. zu 2,18 % und die D. zu 7,78 % beteiligt. Nach der Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin waren an der AA. die Klägerin zu mehr als 95 % beteiligt, nämlich unmittelbar zu 92,22 % und mittelbar zu (mindestens) 7,64 %, und zwar über ihre

unmittelbare Beteiligung an der D. i. H. v. (mindestens) 98,24 %, die ihrerseits zu 7,78 % an der AA. beteiligt war. Für die Anwendung des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG macht es keinen Unterschied, dass die Klägerin mehr als 95 % der Anteile der grundbesitzenden AA. teils unmittelbar in ihrer Hand vereinigte und teils mittelbar über die zwischengeschaltete D. Der damit verbundene (fingierte) Erwerb der Grundstücke der AA. durch die Klägerin unterliegt der Grunderwerbsteuer.

Außerdem wurden durch die Verschmelzungen mehr als 95 % der Anteile der K., der L., der M., der N., der O., der Q. und der P. in der Hand der Klägerin i. S. v. § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG mittelbar vereinigt. Denn an den vorgenannten GmbH's war vor und nach der Verschmelzung die AA. zu 100 % beteiligt. Dadurch, dass sich nach der Verschmelzung mehr als 95 % der Anteile der AA. teils unmittelbar und teils mittelbar in der Hand der Klägerin befanden und die AA. 100 % der Anteile der vorgenannten GmbH's hielt, waren nach der Verschmelzung in der Hand der Klägerin zugleich mehr als 95 % der Anteile der vorgenannten GmbH's i. S. v. § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG mittelbar vereinigt. Der damit verbundene fingierte Erwerb der Grundstücke der vorgenannten GmbH's durch die Klägerin unterliegt der Grunderwerbsteuer.

c) Des Weiteren gingen durch die Verschmelzung mehr als 95 % der Anteile an der R. auf die Klägerin i. S. v. § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG unmittelbar über. Denn an der R. war vor der Verschmelzung die B. zu 100 % beteiligt und nach der Verschmelzung die Klägerin zu 100 %. Der damit verbundene (fingierte) Erwerb des Grundstücks der R. durch die Klägerin unterliegt der Grunderwerbsteuer.

d) In den vorliegend gegebenen Fällen der Anteilsvereinigung i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG und des Anteilsübergangs i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG entsteht die Grunderwerbsteuer nach § 38 AO bei dinglichem Eintritt der rechtlichen Vereinigung bzw. des rechtlichen Übergangs der jeweiligen Anteile, also mit Eintragung in das vorgesehene Register (vgl. auch Urbach, Kösd. 6/2019, 21269, 21280; Saecker, NWB Nr. 12 vom 18.03.2019, S. 817, 832). Denn die Wirkungen einer Verschmelzung durch Aufnahme treten mit der Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers ein (§ 20 Abs. 1 UmwG).

Danach entspricht der Zeitpunkt der Steuerentstehung im Streitfall dem Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung der B. und der C. auf die Klägerin in das Register des Sitzes der Klägerin (AG ...), die am 28.07.2011 erfolgte, nachdem die Verschmelzung bereits am 21.07.2011 in das Register der B. beim AG ... als übertragender Rechtsträger und am 13.07.2011 in das Register der C. beim AG ... als übertragender Rechtsträger eingetragen worden war. Mit der Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes der Klägerin am 28.07.2011 erloschen die B. und die C. (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Die Anteile an der AA., die sich vor der Verschmelzung zu 50,00 % in der Hand der bis dahin als A. firmierenden Klägerin, zu 40,04 % in der Hand der B. und zu 2,18 % in der Hand der C. befanden, und die Anteile an der D., die sich vor der Verschmelzung zu 98,24 % in der Hand der B. befanden, gingen kraft Gesetzes auf die Klägerin als übernehmender Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über, ohne dass es eines schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts bedurfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG).

Während in dem ursprünglichen, vom 15.09.2014 datierenden Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuer Nummer mit den Endziffern -007 unzutreffend als Zeitpunkt der Anteilsvereinigung i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG das Datum der notariellen Beurkundung am 18.05.2011 benannt war und zum Zeitpunkt des Anteilsübergangs i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG

keine Angaben gemacht worden waren, bezeichnet der den vorgenannten Bescheid ersetzende neue Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 vom 02.12.2019, der nach § 68 Satz 1 FGO in der Gestalt des Änderungsbescheides vom 08.10.2020 nunmehr Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens ist, zutreffend den Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes der Klägerin am 28.07.2011 als Zeitpunkt der Anteilsvereinigung und des Anteilsübergangs.

2. Bei fingierten Grundstückserwerben nach § 1 Abs. 3 GrEStG durch Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft in einer Hand oder durch Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft werden gemäß § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG die Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet, gesondert festgestellt, wenn außerhalb des Bezirks dieses Finanzamts liegende Grundstücke betroffen sind. Abzustellen ist dabei auf die Geschäftsleitung der Gesellschaft, deren Anteile vereinigt werden oder übergehen. Dies gilt auch dann, wenn die Gesellschaft, um deren Anteile es geht, nicht selbst Grundstückseigentümer ist, sondern an der grundbesitzenden Gesellschaft lediglich unmittelbar und/oder mittelbar beteiligt ist (vgl. BFH, Urteil vom 21.09.2005 II R 33/04, BFH/NV 2006, 609, juris Rz 12). Bei dieser Zuständigkeit bleibt es auch dann, wenn im Rahmen einer Umwandlung neben § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG gleichzeitig die Steuertatbestände des § 1 Abs. 2a, 3 oder 3a GrEStG erfüllt werden (Loose in Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 17 Rz 54).

Im Streitfall vereinigten sich infolge der Verschmelzung der B. und der C. auf die Klägerin mehr als 95 % der Anteile der AA. in der Hand der Klägerin, wodurch die Klägerin (fingiert) die außerhalb des Bezirks des Beklagten liegenden Grundstücke im Eigentum der AA. sowie die außerhalb des Bezirks des Beklagten liegenden Grundstücke im Eigentum der 100 %igen Tochtergesellschaften der AA., nämlich der K., der L., der M., der N., der O., der Q. und der P. erwarb (s. o. Ziffer 1.). Da sich die Geschäftsleitung der AA. als diejenige Gesellschaft, deren Anteile vereinigt wurden und auf die daher abzustellen ist, seit dem 19.01.2010 im Bezirk des Beklagten befindet, war dieser insoweit für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zuständig.

Außerdem gingen im Streitfall infolge der Verschmelzung der B. auf die Klägerin mehr als 95 % der Anteile der R. auf die Klägerin über, wodurch die Klägerin (fingiert) das außerhalb des Bezirks des Beklagten liegende Grundstück im Eigentum der R. erwarb (s. o. Ziffer 1.). Auch der Ort der Geschäftsleitung der R. als diejenige Gesellschaft, deren Anteile übergegangen sind und auf die daher abzustellen ist, befand sich bereits seit dem 01.07.2011 und damit auch zum maßgeblichen Zeitpunkt des fingierten Erwerbs des Eigentums an dem Grundstück in ... am 28.07.2011, dem für den Anteilsübergang i. S. v. § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG maßgeblichen Datum der Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes der Klägerin, im Bezirk des Beklagten, der daher auch insoweit für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zuständig war.

3. Der angefochtene Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer ist nicht deshalb rechtswidrig, weil sich daraus nicht die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer entnehmen lässt.

Zu den Besteuerungsgrundlagen gehört die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht des jeweiligen Vorgangs dem Grunde nach (BFH, Urteil vom 15.03.2017 II R 36/15, BFHE 257, 482, DStR 2017, 1659, juris Rz 15 m. w. N.). Im Rahmen der Entscheidung über die Steuerpflicht des jeweiligen Vorgangs ist auch über die Gewährung der

Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG zu entscheiden (vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 16.10.2014 4 K 1059/13, EFG 2015, 424, juris Rz 5, 24, nachgehend BFH, EuGH-Vorlage in BFHE 257, 381, DStR 2017, 1324, juris Rz 3). Zu den Besteuerungsgrundlagen gehören außerdem die verbindliche Entscheidung über die als Steuerschuldner in Betracht kommenden natürlichen oder juristischen Personen und über die Finanzämter, die zur Steuerfestsetzung berufen sind, sowie die Angabe der betroffenen Grundstücke (BFH, Urteil in BFHE 257, 482, DStR 2017, 1659, juris Rz 15 m. w. N.) und des Zeitpunkts der Verwirklichung der Erwerbsvorgangs, zu dem die Grunderwerbsteuer entstanden und der erworbene Grundbesitz zu bewerten ist. Die Entscheidung über den Bewertungszeitpunkt darf nach Sinn und Zweck des § 17 Abs. 3 GrEStG nicht den für die Bewertung der Grundstücke zuständigen Finanzämtern überlassen werden. Nur die Feststellung im Bescheid nach § 17 Abs. 3 GrEStG kann eine einheitliche Beurteilung dieses Zeitpunkts gewährleisten (BFH, Urteil vom 30.08.2017 II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, juris Rz 14).

Nach § 17 Abs. 3a GrEStG sind in die gesonderte Feststellung nach § 17 Abs. 3 GrEStG jedoch nicht die Grundbesitzwerte i. S. des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG aufzunehmen, wenn die Steuer nach § 8 Abs. 2 GrEStG zu bemessen ist. Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG wird in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG die Steuer nach den Grundbesitzwerten i. S. des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG bemessen. Das Gleiche gilt nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG bei Umwandlungen aufgrund eines Bundes- oder Landesgesetzes. In diesen Fällen sind nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 i. V. m. Abs. 5 BewG die Grundbesitzwerte gesondert festzustellen, da sie für die Grunderwerbsteuer von Bedeutung sind. Der Beklagte hat daher zu Recht nicht die (Ersatz-)Bemessungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer (Grundbesitzwerte für die betroffenen Grundstücke) in den angefochtenen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer aufgenommen.

Der angefochtene Bescheid ist vielmehr (bindender) Grundlagenbescheid i. S. des § 171 Abs. 10 AO für die Bescheide über die Feststellung des Grundbesitzwerts und die Grunderwerbsteuerbescheide. Die durch ihn festgestellten Besteuerungsgrundlagen sind für diese beiden Folgebescheide von Bedeutung i. S. des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO. Er hemmt nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 171 Abs. 10 AO den Ablauf der Feststellungsfrist für den Erlass der Bescheide über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts. Da durch den Feststellungsbescheid nach § 17 Abs. 3 GrEStG auch die betroffenen Grundstücke festgestellt werden, steht erst aufgrund dieses Bescheides fest, dass und für welche Grundstücke Werte festzustellen sind. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts für Grunderwerbsteuerzwecke ist zudem (bindender) Grundlagenbescheid i. S. des § 171 Abs. 10 AO für den Grunderwerbsteuerbescheid als Folgebescheid (BFH, Urteil in BFHE 257, 482, DStR 2017, 1659, juris Rz 17 m. w. N.).

III. Der Beklagte hat in dem angefochtenen Bescheid zu Recht nicht festgestellt, dass die danach grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgänge nach § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sind. Denn die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG liegen nicht vor. Dies gilt auch dann, wenn man den steuerbaren Erwerb der Grundstücke der B. und der C. durch die Klägerin i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG in die Betrachtung einbezieht, der von dem – nach Rücknahme der dagegen gerichteten Klage am 19.08.2019 – rechtskräftigen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 15.09.2014 zur Steuernummer mit den Endziffern -008 erfasst wird.

Die Verschmelzung der B. und der C. auf die bis dahin als A. firmierende Klägerin führte zu einem Übergang des Eigentums an den Grundstücken der B. und der C. kraft Gesetzes i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG. Sie bewirkte als übertragende Umwandlung einen Rechtsträgerwechsel hinsichtlich der der B. und der C. als übertragende Rechtsträger zuzurechnenden Grundstücke (vgl. z. B. BFH, Urteil vom 09.04.2008 II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526, juris Rz 10 m. w. N.). Die Grunderwerbsteuer entstand am 28.07.2011 mit der Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes der Klägerin als übernehmender Rechtsträger. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist die Grunderwerbsteuerpflicht des Grundstücksübergangs bei Umwandlungsvorgängen nicht verfassungswidrig (z. B. BFH, Urteile vom 07.07.2004 II R 3/02, BFHE 206, 374, BStBl II 2004, 1006, juris Rz 18 f.; in BFH/NV 2008, 1526, juris Rz 15 ff.; BFH, Beschluss vom 09.04.2009 II B 95/08, BFH/NV 2009, 1148, juris Rz 12 ff.).

1. Nach § 6a Satz 1 GrEStG wird für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG die Steuer nicht erhoben. Dies gilt nach § 6a Satz 3 GrEStG jedoch nur dann, wenn an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Abhängig im vorgenannten Sinne ist nach der Legaldefinition in § 6a Satz 4 GrEStG eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist.

Begünstigt sind danach Umwandlungsvorgänge mit folgenden Beteiligten: ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft, ein herrschendes Unternehmen und mehrere abhängige Gesellschaften, mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften (BFH, EuGH-Vorlage in BFHE 257, 381, DStR 2017, 1324, juris Rz 27), wobei § 6a Satz 4 GrEStG für die Frage, wann eine Gesellschaft von einem herrschenden Unternehmen abhängig ist, an die Kapitalbeteiligung des herrschenden Unternehmens an der Gesellschaft und deren Dauer anknüpft. Hierdurch erreicht der Gesetzgeber, dass Dritte, die an der grundbesitzenden Gesellschaft nicht in signifikanter Höhe beteiligt sind und dadurch keine entscheidende Sachherrschaft über den Grundbesitz der abhängigen Gesellschaft ausüben können, nicht in den Genuss der Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG kommen (Schwedhelm/Zapf, DStR 2016, 1967 1969).

Herrschendes Unternehmen kann jede natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft oder Personenvereinigung sein, die wirtschaftlich tätig ist. An den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des herrschenden Unternehmens sind keine hohen Anforderungen zu stellen. Es reicht aus, wenn das herrschende Unternehmen über die Beteiligung am abhängigen Unternehmen am Markt teilnimmt. Deshalb ist es nicht erforderlich, dass der an der Umwandlung als herrschendes Unternehmen beteiligte Rechtsträger ein Unternehmer i. S. des § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ist (BFH, EuGH-Vorlage in BFHE 257, 381, DStR 2017, 1324, juris Rz 29).

Wie der EuGH in seinem den Beihilfecharakter der Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG ablehnenden Urteil vom 19.12.2018 C-374/17, A-Brauerei (ECLI:EU:C:2018:1024, juris Rz 45 ff., 50) hervorgehoben hat, soll die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG mit der in Satz 3 vorgesehenen Beschränkung ihres Anwendungsbereichs auf Konzernsachverhalte einer übermäßigen Besteuerung entgegenwirken. Die Besteuerung

der Übertragung von Grundstücken aufgrund von Umwandlungsvorgängen innerhalb eines Konzerns, der sich durch einen besonders hohen Grad an Beteiligung, nämlich mindestens 95 %, auszeichnet, wird als übermäßig angesehen, weil nach § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG die Übertragung des betreffenden Grundstücks grundsätzlich bereits „eingangs“ besteuert wird, d. h. zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gesellschaft, die Eigentümerin dieses Grundstücks ist, in einem solchen Konzern aufgeht. Würde später die Übertragung des Grundstücks aufgrund einer konzerninternen Umwandlung erneut besteuert, ergäbe sich eine Doppelbesteuerung derselben Grundstücksübertragung, nämlich ein erstes Mal bei der Übertragung, die dem Erwerb von mindestens 95 % des Gesellschaftsvermögens der abhängigen Gesellschaft durch das beherrschende Unternehmen entspricht, und ein zweites Mal bei dem Umwandlungsvorgang zwischen der abhängigen Gesellschaft und dem beherrschenden Unternehmen. Dagegen ist eine solche Doppelbesteuerung in Fällen einer Umwandlung, an der zwei durch eine Beteiligung von weniger als 95 % miteinander verbundene Gesellschaften beteiligt sind, ausgeschlossen. Denn dann ist der Erwerb durch das beherrschende Unternehmen, das eine Beteiligung von weniger als 95 % des Gesellschaftsvermögens der abhängigen Gesellschaft hält, nicht nach § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG steuerpflichtig, während der spätere Umwandlungsvorgang zwischen den beiden Gesellschaften nicht nach § 6a GrEStG befreit ist. Da das Erreichen der 95 %-Schwelle Voraussetzung für die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG ist, erfordert und rechtfertigt das Ziel des § 6a GrEStG, eine doppelte und damit übermäßige Besteuerung zu vermeiden, die Beschränkung der Norm auf Umwandlungsvorgänge zwischen Gesellschaften, die ebenfalls die 95 %-Schwelle erreichen, also durch eine Beteiligung von mindestens 95 % miteinander verbunden sind. Nur Umwandlungsvorgänge zwischen solchen Gesellschaften erlauben den Schluss, dass sich die Sachherrschaft über das betreffende Grundstück nicht geändert hat, weil es bereits vor dem Umwandlungsvorgang der erwerbenden Gesellschaft zuzurechnen war.

Die in § 6a Satz 4 GrEStG vorgesehenen Fristen beschränken die Anwendung der Steuervergünstigung auf Fälle, in denen die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft fünf Jahre vor dem Rechtsvorgang und dieselbe Zeit nach dem Rechtsvorgang besteht. Hierdurch soll eine dem Zweck der Vorschrift entgegenstehende Ausweitung der Steuervergünstigung verhindert werden. Wendet man § 6a Satz 4 GrEStG wortlautgetreu an, wären allerdings lediglich als Abspaltungen und Ausgliederungen zur Aufnahme (§§ 123 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 UmwG) gestaltete Umwandlungen von der Steuervergünstigung erfasst, während z. B. Umwandlungen zur Neugründung (§§ 2 Nr. 2, 123 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 2 UmwG) die Vorbehaltsfrist per definitionem nicht erfüllen und Verschmelzungen (§ 2 UmwG), Aufspaltungen (§ 123 Abs. 1 UmwG) und Vermögensübertragungen unter Auflösung des übertragenden Rechtsträgers (§ 174 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UmwG) grundsätzlich an der Nachbehaltsfrist scheitern würden (Kittl/Lorenz, DStR 2019, 897, 900). Nach der Rechtsprechung des BFH (EuGH-Vorlage in BFHE 257, 381, DStR 2017, 1324, juris Rz 30; z. B. Urteil vom 22.08.2019 II R 18/19 (II R 62/14), BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, juris Rz 26) und der ganz überwiegend in der Literatur vertretenen Auffassung (vgl. die Nachweise im BFH-Urteil vom 22.08.2019 II R 18/19 (II R 62/14), BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, juris Rz 25) ist § 6a Satz 4 GrEStG deshalb dahin auszulegen, dass die Fristen nur insoweit maßgebend sind, als sie aufgrund der Umwandlung auch eingehalten werden können. So kann beispielsweise bei einer Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen nur die Frist vor der Verschmelzung eingehalten werden. Nach der Verschmelzung besteht die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft nicht mehr. Die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG ist zu gewähren, weil die Frist nach der Verschmelzung gerade wegen der Verschmelzung nicht eingehalten werden kann (BFH, Urteile vom 22.08.2019 II R

18/19 (II R 62/14), BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, juris Rz 1, 26, 35; vom 21.08.2019 II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329, juris Rz 1, 31, 40 f., II R 20/19 (II R 53/15), BFHE 266, 353, BStBl II 2020, 341, juris Rz 1, 26, 35 f.). Dasselbe gilt für die anderen von § 6a Satz 1 GrEStG erfassten Umwandlungsvorgänge, bei denen aus Rechtsgründen („umwandlungsbedingt“) die Fristen nicht eingehalten werden können (BFH, EuGH-Vorlage in BFHE 257, 381, DStR 2017, 1324, juris Rz 30). Mit Blick auf die Vorbehaltensfrist bedeutet dies, dass sämtliche zur Neugründung ausgestalteten Umwandlungen von der Begünstigung erfasst sein können (BFH, Urteile vom 21.08.2019 II R 16/19 (II R 36/14), BFHE 266, 335, BStBl II 2020, 333, juris Rz 1, 25, 34 f.; II R 21/19 (II R 56/15), BFHE 266, 361, BStBl II 2020, 344, juris Rz 1, 26, 35 f.; Kittl/Lorenz, DStR 2019, 897, 902). Gleiches gilt betreffend die Nachbehaltensfrist für alle Umwandlungen, im Rahmen derer der übertragende Rechtsträger erlischt, was insbesondere bei der Verschmelzung und der Aufspaltung der Fall ist (BFH, Urteil vom 21.08.2019 II R 19/19 (II R 63/14), BFHE 266, 343, BStBl II 2020, 337, juris Rz 1, 34, 43 f.; Kittl/Lorenz, DStR 2019, 897, 902). Dieses Verständnis des Fristenerfordernisses erlaubt die Anwendung der Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG nicht nur auf Umwandlungsvorgänge, durch die ein Konzern beendet wird, sondern auch auf Umwandlungsvorgänge, durch die ein Konzern neu begründet wird (BFH, Urteile vom 22.08.2019 II R 18/19 (II R 62/14), BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, juris Rz 30; II R 17/19 (II R 58/14), BFHE 266, 370, BStBl II 2020, 348, juris Rz 31; vom 21.08.2019 II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329, juris Rz 35; II R 16/19 (II R 36/14), BFHE 266, 335, BStBl II 2020, 333, juris Rz 29; II R 19/19 (II R 63/14), BFHE 266, 343, BStBl II 2020, 337, juris Rz 38; II R 20/19 (II R 53/15), BFHE 266, 353, BStBl II 2020, 341, juris Rz 30; II R 21/19 (II R 56/15), BFHE 266, 361, BStBl II 2020, 344, juris Rz 30).

2. Die Klägerin war vor Eintragung der Verschmelzung der B. und der C. auf sie in das Register beim AG ... am 28.07.2011, die zu den (fingierten) Grundstückserwerben geführt hat, kein herrschendes Unternehmen. Dies gilt sowohl in Bezug auf die beiden Genossenschaften, die auf sie verschmolzen und infolgedessen ohne Abwicklung aufgelöst wurden, als auch in Bezug auf die Gesellschaften, deren Anteile durch die Verschmelzung unmittelbar und mittelbar in ihrer Hand vereinigt wurden bzw. auf sie übergingen.

Die Klägerin war vor Eintragung der Verschmelzung am 28.07.2011 an den beiden Genossenschaften (B. und C.), die infolge der Verschmelzung ohne Abwicklung aufgelöst wurden, überhaupt nicht beteiligt. Von einer Beherrschung der B. und der C. durch die Klägerin konnte daher vor Eintragung der Verschmelzung am 28.07.2011 ebenso wenig die Rede sein wie von einer Abhängigkeit der B. und der C. von der Klägerin.

Dasselbe trifft auch für die R. zu, an der vor Eintragung der Verschmelzung am 28.07.2011 allein die B. beteiligt war.

Im Verhältnis zur AA. war die Klägerin zwar vor Eintragung der Verschmelzung am 28.07.2011 Muttergesellschaft, und die AA. war Tochtergesellschaft der Klägerin, und die Tochtergesellschaften der AA. (K., L., M., N., O., Q. und P.) waren ihrerseits Enkelgesellschaften der Klägerin. Es fehlte aber an der für die Anwendbarkeit des § 6a GrEStG erforderlichen Mindestbeteiligung der Klägerin von 95 %. Denn an der AA. war die Klägerin vor Eintragung der Verschmelzung am 28.07.2011 nur zu 50,00 % beteiligt. Eine Beteiligung an der AA. von 50 % begründet weder ein Beherrschungs- bzw. Abhängigkeitsverhältnis zwischen der Klägerin und der AA. noch ein Beherrschungs- bzw. Abhängigkeitsverhältnis zwischen der Klägerin und den Tochtergesellschaften der AA..

Dass die Klägerin mit der Eintragung der Verschmelzung am 28.07.2011 ein herrschendes Unternehmen geworden ist, genügt für die Anwendung des § 6a GrEStG – entgegen

der Ansicht der Klägerin – nicht. Denn eine Mindestbeteiligung der Klägerin an der AA. von 95 % entstand erst am 28.07.2011, bestand aber weder unmittelbar noch mittelbar ununterbrochen bereits seit mindestens fünf Jahren, wie dies § 6a Satz 4 GrEStG voraussetzt. Die Vorbehaltensfrist für eine Mindestbeteiligung von 95 % an der AA. konnte auch nicht etwa gerade wegen der Verschmelzung nicht eingehalten werden. Die Nichteinhaltung beruhte vielmehr darauf, dass die Klägerin nicht bereits fünf Jahre vor der Verschmelzung der B. und der C. auf sie – zusätzlich zu der eigenen Beteiligung i. H. v. 50,00 % – die Beteiligungen der B. (40,04 %), der C. (2,18 %) und der D. (7,78 %) an der AA. ununterbrochen innehatte. Im Streitfall führt daher weder die Erkenntnis weiter, dass bei einer mehrstufigen Beteiligungskette die Konzernspitze als herrschendes Unternehmen in Bezug auf die erste Beteiligungsebene als unmittelbar sowie in Bezug auf jede weitere Ebene (mindestens 95 % Beteiligung vorausgesetzt) als mittelbar beherrschend in Betracht kommt, noch die Erkenntnis, dass bei ausreichend langen Beteiligungsketten mehrere herrschende und abhängige Rechtsträger vorliegen können (Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 6a Rz 73, § 6a Rz 88 - 90).

Das Gleiche gilt für den Hinweis der Klägerin, dass nach der Rechtsprechung des BFH (z. B. Urteile in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833; in BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57; in BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783) für die Frage, ob eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands i. S. v. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG vorliegt, auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO unter Beachtung grunderwerbsteuerrechtlicher Besonderheiten zurückgegriffen werden kann. Denn aus der BFH-Rechtsprechung (z. B. Urteil in BFHE 241, 53, BStBl II 2013, 833, juris Rz 10, 13 f.) ergibt sich, dass nur die mittelbare Änderung – im Gegensatz zur unmittelbaren – allein nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen ist, weil das Zivilrecht eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands nicht kennt. § 6a Satz 4 GrEStG stellt hingegen für die Frage, wann eine Gesellschaft von einem herrschenden Unternehmen abhängig ist, auf die „Beteiligung“ des herrschenden Unternehmens „am Kapital“ der abhängigen Gesellschaft ab. Maßgebend für die in § 6a Satz 4 bestimmte Anteilsgröße von 95 % für die dort genannte zeitliche Minstdauer ist der Anteil des herrschenden Unternehmens am Stammkapital bei einer abhängigen GmbH bzw. am Grundkapital bei einer abhängigen AG bzw. am Gesellschaftsvermögen bei einer abhängigen Personengesellschaft (Pahlke, GrEStG, 6. Auflage 2018, § 6 Rz 50 f.). Da das Zivilrecht den Begriff des Anteils im vorgenannten Sinne kennt, muss im Rahmen des § 6a GrEStG – ebenso wie im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG – für die Beurteilung, ob eine unmittelbare Beteiligung gegeben ist, an das Zivilrecht angeknüpft werden. Für eine vom Zivilrecht losgelöste wirtschaftliche Betrachtungsweise ist kein Raum.

3. Eine Anwendung des § 6a GrEStG im Wege der teleologischen Reduktion auf Fälle, in denen am Umwandlungsvorgang – wie hier – kein Unternehmen mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 95 % beteiligt ist, scheidet aus.

Eine teleologische Reduktion zielt darauf, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie ist nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Aufgabe der teleologischen Reduktion ist es nicht, das Gesetz zu verbessern, obwohl es sich – gemessen an seinem Zweck – noch nicht als planwidrig unvollständig oder zu weitgehend erweist. Vielmehr muss die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen (BFH, Urteil vom 14.05.2019 VIII R 20/16, BFHE 264, 459, BStBl II 2019, 586, juris Rz 28 m. w. N.). So liegt es hier jedoch nicht. Der Gesetzgeber hat die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG bewusst an ein besonderes Beherrschungs- bzw. Abhängigkeitsverhältnis geknüpft, ohne dass dies zu sinnwidrigen Ergebnissen führt.

a) In der – auch bereits vom Beklagten in seinen Einspruchsentscheidungen vom 01.08.2017 und von der Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 22.02.2019 zitierten – Begründung zur Einführung von § 6a GrEStG mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) der Fraktionen der CDU/CSU und FDP heißt es wörtlich (Bundestag, Drucksache 17 / 15 vom 09.11.2009, S. 21):

„ Um schnell und effektiv Wachstumshemmnisse zu beseitigen, sollen die Bedingungen für Umstrukturierungen von Unternehmen krisenfest, planungssicherer und mittelstandsfreundlicher ausgestaltet werden. Unternehmen sollen flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können. Um dies zu erreichen werden Grundstücksübergänge im Rahmen von Umstrukturierungen bei Umwandlungsvorgängen grunderwerbsteuerrechtlich begünstigt, wenn es sich um einen Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes handelt.

Da die Grunderwerbsteuer ihrem Wesen als Verkehrssteuer nach an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, an einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Akt, an die Vornahme eines Rechtsgeschäfts oder eines Verkehrsvorgangs anknüpft, und diese grundsätzlich ohne Ansehung der Person bzw. des verfolgten Zweckes der Steuer unterwirft, kann eine Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, dann gerechtfertigt sein, wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls gefördert werden soll. Deshalb muss die Begünstigungswirkung den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zu Gute kommen. Sie darf nicht von Zufälligkeiten abhängen und daher willkürlich eintreten, sondern muss sich direkt aus der der Begünstigungsnorm zugrunde liegenden Entlastungsentscheidung ableiten lassen. Aus diesem Grunde werden Umwandlungsvorgänge, die zu einem Rechtsträgerwechsel am Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes führen, zur Beseitigung von Wachstumshemmnissen begünstigt. Die Erfassung aller derartigen Vorgänge dient der gebotenen gleichmäßigen Wirkung der Begünstigung.

Um eine zielgenaue Begünstigung zu erreichen, bedarf es flankierender Eingrenzungen. Diese müssen sicherstellen, dass die Begünstigung nicht zu einem ungewollten Mitnahmeeffekt führt, mithin Gestaltungen eröffnet, die nicht in der Zielrichtung der Ausnahme von der allgemeinen Belastung mit der Grunderwerbsteuer liegen. Deshalb wird einerseits [...] eine Vorbehaltensfrist festgelegt und andererseits [...] eine nachträgliche Versagung der Begünstigung festgeschrieben. Die Vorschrift orientiert sich insoweit an dem Grunderwerbsteuergesetz innewohnenden System, wie es in den Steuervergünstigungen der §§ 5 und 6 des Grunderwerbsteuergesetzes seinen Ausdruck findet. “

Der Finanzausschuss (7. Ausschuss) des Deutschen Bundestages hat hierzu in seinem Bericht zu dem vorgenannten Gesetzesentwurf vom 02.12.2009 ergänzend Folgendes ausgeführt (Bundestag, Drucksache 17 / 147 vom 03.12.2009, S. 10):

„ [...] Die Beschränkung auf Konzernsachverhalte ist zulässig. Deshalb erfasst die Begünstigung nur solche Umwandlungsvorgänge an denen ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften, oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind (Satz 3).

[...] “

Sowohl aus dem Wortlaut des § 6a GrEStG als auch aus der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass die Steuervergünstigung nur bestimmten Unternehmen bzw. Gesellschaften,

bei denen ein besonderes Beherrschungs- bzw. Abhängigkeitsverhältnis besteht, zu Gute kommen soll. Dies soll sicherstellen, dass die Rechtsfolgen der von § 6a GrEStG begünstigten Erwerbsvorgänge nur in einem genau umschriebenen Anwendungsbereich zurückgenommen werden. Dasselbe gilt für die einzuhaltenden Fristen in Bezug auf die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft. Hierdurch soll vermieden werden, dass Beteiligungen kurzfristig erworben werden, um Umwandlungen ohne Grunderwerbsteuerbelastung auszuführen. Die Beteiligungshöhe und die Fristen grenzen den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG in sachgerechter Weise ein, um ungewollte Mitnahmeeffekte zu verhindern (vgl. BFH, EuGH-Vorlage in BFHE 257, 381, DStR 2017, 1324, juris Rz 60 f.). Eine Überprüfung, ob im Einzelfall tatsächlich eine Missbrauchskonstellation vorliegt, findet nicht statt (Schwedhelm/Zapf, DStR 2016, 1967, 1970). Eine Auslegung des § 6a GrEStG in der Weise, dass im Einzelfall ein Missbrauchsprüfung vorzunehmen ist, ist nicht zulässig. Sie stünde mit der Regelungskonzeption des Gesetzes nicht in Einklang. Wäre eine Missbrauchsprüfung im Einzelfall gewollt, hätte ein Missbrauchselement zwingend zum Tatbestandsmerkmal erhoben werden müssen (vgl. BFH, Urteil vom 22.01.2020 II R 8/18, BFHE 267, 468, BStBl II 2020, 567, juris Rz 25). Da § 6a GrEStG an anderweit definierte Merkmale anknüpft, ist stattdessen eine Typisierung gewollt.

b) Zwar sind die Vor- und Nachbehaltensfristen dahin auszulegen, dass sie nur insoweit maßgebend sind, als sie aufgrund der Umwandlung auch eingehalten werden können. Voraussetzung für eine solche teleologische Reduktion der Haltefristen ist aber stets, dass an dem Umwandlungsvorgang ein herrschendes Unternehmen mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 95 % und eine von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaft oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 95 % abhängige Gesellschaften beteiligt sind (vgl. BFH, Urteile vom 22.08.2019 II R 18/19 (II R 62/14), BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, juris Rz 26 ff.; II R 17/19 (II R 58/14), BFHE 266, 370, BStBl II 2020, 348, juris Rz 27 ff.; vom 21.08.2019 II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329, juris Rz 31 ff.; II R 16/19 (II R 36/14), BFHE 266, 335, BStBl II 2020, 333, juris Rz 25 ff.; II R 19/19 (II R 63/14), BFHE 266, 343, BStBl II 2020, 337, juris Rz 34 ff.; II R 20/19 (II R 53/15), BFHE 266, 353, BStBl II 2020, 341, juris Rz 26 ff.; II R 21/19 (II R 56/15), BFHE 266, 361, BStBl II 2020, 344, juris Rz 26 ff.). Etwas anderes wird, soweit ersichtlich, auch in der Literatur nicht vertreten.

Im Streitfall war die Klägerin an dem Umwandlungsvorgang – Verschmelzung der B. und der C. auf sie – nicht als herrschendes Unternehmen mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 95 % an der B. und der C. beteiligt, und umgekehrt waren mit der B. und der C. auch keine von ihr abhängigen Unternehmen an dem Umwandlungsvorgang beteiligt. Die Klägerin war vor Eintragung der Verschmelzung am 28.07.2011 an der B. und der C. vielmehr überhaupt nicht beteiligt. Nach der Umwandlung war die Klägerin ebenfalls nicht zu mindestens 95 % an der B. und der C. beteiligt, da beide mit Eintragung der Verschmelzung am 28.07.2011 erloschen, also nicht mehr existierten.

Der – zutreffende – Hinweis der Klägerin, dass in der Verschmelzung der B. und der C. auf sie trotz fehlender Beteiligungshöhe von mindestens 95 % keine Steuerumgehung gelegen habe, kann für die Anwendung der Steuervergünstigung des § 6a GrEStG auf den Streitfall für sich genommen nicht genügen. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den Äußerungen derjenigen Stimmen in Literatur (z. B. Rödder/Schönfeld, DStR 2010, 415, 416; Teiche, BB 2012, 2659, 2660 f.; Behrens, BB 2019, 360) und Rechtsprechung (FG Düsseldorf, Urteile vom 07.05.2014 7 K 281/14, EFG 2014, 1424, juris Rz 10; vom 04.11.2015 7 K 1553/15 GE, EFG 2016, 142, juris Rz 11), die § 6a Satz 4 GrEStG als

reine Missbrauchsvermeidungsvorschrift analog zu den entsprechenden Regelungen der §§ 5 und 6 GrEStG verstehen. Auch diese Stimmen halten lediglich Fristenverstöße in bestimmten Fallkonstellationen für unschädlich, verzichten aber, soweit ersichtlich, einheitlich nicht auf das Erfordernis, dass an dem Umwandlungsvorgang ein herrschendes Unternehmen mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 95 % und eine von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaft oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 95 % abhängige Gesellschaften beteiligt sind.

IV. Der Beklagte hat zu Recht in dem angefochtenen Bescheid keine Anrechnung von Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 6 GrEStG festgestellt. Abgesehen davon, dass fraglich ist, ob die Anrechnung nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG überhaupt eine Besteuerungsgrundlage ist, die bei der gesonderten Feststellung nach § 17 GrEStG festzustellen ist, hat die Klägerin jedenfalls das Vorliegen der Voraussetzungen für eine solche Anrechnung weder dargelegt noch nachgewiesen.

1. Die Voraussetzungen für eine Anrechnung von Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG liegen im Streitfall nicht vor.

a) § 1 Abs. 6 GrEStG stellt keine formelle Steuerbefreiung dar, sondern sieht unter bestimmten Voraussetzungen lediglich eine Anrechnung von Grunderwerbsteuer vor. Voraussetzung für eine Anrechnung nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG ist, dass ein Erwerbsvorgang i. S. des § 1 Abs. 1, 2, 3 oder Abs. 3a GrEStG einem „anderen“ in diesen Absätzen bezeichneten Erwerbsvorgang vorausgeht. Nicht von § 1 Abs. 6 GrEStG erfasst ist deshalb die aufeinanderfolgende Verwirklichung einzelner Erwerbsvorgänge innerhalb der Abs. 1 und 3 des § 1 GrEStG. Die Vorschrift betrifft also nicht Rechtsvorgänge, die in verschiedenen Nummern dieser Absätze geregelt sind, wie beispielsweise in § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG einerseits und in § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG andererseits (BFH, Urteil vom 12.05.2016 II R 26/14, BFHE 254, 71, BStBl II 2016, 748, juris Rz 25 m. w. N.).

Zentrale Voraussetzungen für die Privilegierung eines Erwerbs nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG sind die Identität des Erwerbers (sog. Erwerberidentität) und die Identität der Grundstücke (sog. Grundstücksidentität) bei den aufeinanderfolgenden Erwerbsvorgängen (z. B. BFH, Urteile vom 31.03.2004 II R 54/01, BFHE 205, 314, BStBl II 2004, 658, juris Rz 20; vom 01.12.2004 II R 10/02, BFH/NV 2005, 1365, juris Rz 13; Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 1 Rz 1274 ff.; Schiessl/Tschesche, BB 2003, 1867, 1868 m. w. N.).

Erwerberidentität bedeutet, dass an den aufeinanderfolgenden Erwerbsvorgängen grunderwerbsteuerrechtlich derselbe Erwerber beteiligt ist. Erwerber in diesem Sinne ist bei Konzernumstrukturierungen in der Regel die jeweilige grunderwerbsteuerpflichtige Gesellschaft bzw. der grunderwerbsteuerpflichtige Gesellschafter (vgl. § 13 GrEStG). Nur bei einer Erwerberidentität lässt sich sagen, dass der Steuertatbestand zwar formell zweimal, dem materiellen Grund nach jedoch vom Subjekt der grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnung nur einmal erfüllt ist. Dementsprechend ist in § 1 Abs. 6 Satz 1 GrEStG ausdrücklich klargestellt, dass auch der nachfolgende Erwerbsvorgang formell uneingeschränkt der Grunderwerbsteuer unterliegt. Rechtsfolge ist nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG lediglich die Steueranrechnung, d. h., in Bezug auf den nachfolgenden Erwerbsvorgang wird die Grunderwerbsteuer nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für diesen den Betrag übersteigt, von dem bei dem vorausgegangenen Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer berechnet worden ist (Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau,

GrEStG, 19. Auflage 2018, § 1 Rz 1270 f.; Schiessl/Tschesche, BB 2003, 1867, 1868 m. w. N.; Thüringer Finanzgericht, Urteil vom 21.04.2004 I 479/98, EFG 2004, 1856, juris Rz 18; vgl. auch BFH, Urteil vom 31.08.1994 II R 108/91, BFH/NV 1995, 431 juris Rz 22).

b) Im Streitfall kann nicht festgestellt werden, dass den Grundstückserwerben der Klägerin durch Verschmelzung gemäß notariellem Vertrag vom 18.05.2011 und den (Quasi-) Grundstückserwerben der Klägerin infolge Anteilsvereinigung bzw. -übergang aufgrund dieser Verschmelzung (Quasi-)Erwerbe derselben Grundstücke seitens der Klägerin vorausgegangen sind.

Die Verschmelzungsverträge und Ausgliederungs- und Übernahmeverträge vom 19.01.2010 haben nicht zu (Quasi-)Erwerben von Grundstücken der BBB. und der Tochtergesellschaften der BBB., der B., der D. und der E. durch die Klägerin nach § 1 Abs. 3 GrEStG geführt. Denn die Klägerin war erst seit der Verschmelzung mit Vertrag vom 18.05.2011 zu mehr als 95 % an der AA. beteiligt. Es kann nicht festgestellt werden, dass sie zuvor grunderwerbsteuerrechtlich in einer relevanten Beziehung zu den Grundstücken der vorgenannten Gesellschaften stand.

Da nicht die Klägerin, sondern die AA. hinsichtlich der vorgenannten Rechtsvorgänge grunderwerbsteuerrechtlich als (Quasi-)Erwerberin von Grundstücken der BBB. und der Tochtergesellschaften der BBB., der B., der D. und der E. anzusehen ist, besteht keine Erwerberidentität. Eine wesentliche Voraussetzung für eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer aus den vorgenannten Rechtsvorgängen auf die Grunderwerbsteuer für die (Quasi-)Grundstückserwerbe der Klägerin infolge der Verschmelzung mit Vertrag vom 18.05.2011 liegt somit nicht vor.

c) Eine analoge Anwendung des § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG scheidet bei fehlender Erwerberidentität mangels einer Regelungslücke aus. Der Gesetzgeber hat bewusst davon abgesehen, die Anrechnung der einem Dritten berechneten Steuer in die Regelung des § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG aufzunehmen (BFH, Urteile in BFHE 205, 314, BStBl II 2004, 658, juris Rz 20; BFH, Urteil in BFH/NV 2005, 1365, juris Rz 13; Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 1 Rz 1281).

2. Da die Voraussetzungen des § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG für eine Anrechnung von Grunderwerbsteuer im Streitfall schon nicht erfüllt sind, kann offenbleiben, ob Inhalt von Bescheiden über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs. 3 GrEStG neben den erforderlichen Feststellungen über die Steuerpflicht dem Grunde nach sowie über das Bestehen von Steuerbefreiungen, wie z. B. § 6a GrEStG, auch die Entscheidung über eine Anrechnung nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG sein kann.

Ziffer 9 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Durchführung der gesonderten Feststellung nach § 17 GrEStG vom 01.03.2016 (Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen, 01.03.2016, S 4541-1/2016-1/2016-13-5, BStBl I 2016, 282, juris; ebenso bereits Ziffer 9 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Durchführung der gesonderten Feststellung nach § 17 GrEStG vom 18.07.2007, Der Senator für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen, 18.07.2007, S 4541-10-4-917, BStBl I 2007, 549, juris) sieht vor, dass die Entscheidung über eine Anrechnung nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG in den Zuständigkeitsbereich der jeweiligen Lagefinanzämter der betroffenen Grundstücke fällt. Dementsprechend haben Feststellungen zu § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG in den Bescheiden über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG zu unterbleiben.

Auch in der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass bei der gesonderten Feststellung nach § 17 GrEStG die Anrechnung nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG keine Besteuerungsgrundlage und damit nicht festzustellen ist (z. B. Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 1 Rz 1287). Zuständig für die Entscheidung über die Anrechnung wäre danach das Finanzamt, das für die Steuerfestsetzung zuständig ist. Dieses Finanzamt wird üblicherweise auch die weiteren Informationen besitzen, die für die Entscheidung über eine Anrechnung nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG erforderlich sind.

V. Die Klage ist auch insoweit unbegründet, als die Klägerin hilfsweise die Verpflichtung des Beklagten begehrt, die Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der im Abschnitt 1.2 c) bis f) ihres Schriftsatzes vom 12.03.2020 genannten Grundstücke und Beteiligungen gemäß § 163 AO unberücksichtigt zu lassen, bzw. die Verpflichtung des Beklagten zur Neubeschreibung ihres Billigkeitsantrags unter Beachtung der Auffassung des Gerichts.

1. Die Sachurteilsvoraussetzung eines abgeschlossenen Vorverfahrens, das grundsätzlich gemäß § 44 FGO dem Klageverfahren vorausgehen muss, ist im Streitfall erfüllt. Zwar hat der Beklagte vor der Einspruchsentscheidung keinen Bescheid erlassen, durch den er den Antrag der Klägerin nach § 163 AO abgelehnt hat. Vielmehr hat er erstmals in der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2017 eine (ablehnende) Verwaltungsentscheidung getroffen. Dennoch war es im Streitfall nicht notwendig, ein weiteres Rechtsbehelfsverfahren durchzuführen. Denn es ist eine Einspruchsentscheidung ergangen, die von der Klägerin als Beschwerde in zulässiger Weise durch Klage angefochten werden konnte (z. B. BFH, Urteil vom 23.02.2017 III R 35/14, BFHE 257, 20, BStBl II 2017, 757, juris Rz 14 m. w. N.). Während des Klageverfahrens ist sodann der ursprünglich angefochtene Bescheid vom 15.09.2014 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 ersetzt worden durch den neuen Bescheid vom 02.12.2019, der auch eine Entscheidung über den Antrag der Klägerin nach § 163 AO enthält und gemäß § 68 Satz 1 FGO in der Gestalt des Änderungsbescheides vom 08.10.2020 Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens geworden ist.

2. Die ablehnende Entscheidung des Beklagten über den Antrag der Klägerin nach § 163 AO ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1, § 102 Satz 1 FGO).

a) Nach § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls sachlich unbillig wäre. Mit einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO kann die niedrigere Festsetzung von Steuern (§ 163 Satz 1 Alt. 1 AO), die Nichtberücksichtigung einzelner steuererhöhender Besteuerungsgrundlagen (§ 163 Satz 1 Alt. 2 AO) oder die frühere oder spätere Berücksichtigung von Besteuerungsgrundlagen (§ 163 Satz 2 AO) als Rechtsfolge herbeigeführt werden.

aa) Die Entscheidung über die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung (§ 5 AO), bei der Inhalt und Grenzen des Ermessens durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt werden. Die Entscheidung unterliegt gemäß § 102 FGO ggf. i. V. m. § 101 Satz 1 FGO nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung. Stellt das Gericht eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingeengt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht

kommt (sog. Ermessensreduzierung auf Null), ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen und nach § 101 Satz 1 FGO eine Verpflichtung zu einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen auszusprechen (ständige Rechtsprechung des BFH, z. B. Urteil vom 22.10.2014 II R 4/14, BFHE 247, 170, BStBl II 2015, 237, juris Rz 13 m. w. N.).

bb) Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte.

Bei der Entscheidung über eine sachliche Billigkeitsmaßnahme ist auf den Einzelfall abzustellen. Sie ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten. Billigkeitsmaßnahmen dienen der Anpassung des steuerrechtlichen Ergebnisses an die Besonderheiten des Einzelfalls, um Rechtsfolgen auszugleichen, die das Ziel der typisierenden gesetzlichen Vorschrift verfehlen und deshalb ungerecht erscheinen. Sie gleichen Härten aus, die der steuerrechtlichen Wertentscheidung des Gesetzgebers nicht entsprechen und damit zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führen (BFH, Beschluss vom 28.11.2016 GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, juris Rz 113). Sachlich unbillig ist die Erhebung einer Steuer vor allem dann, wenn sie im Einzelfall nach dem Zweck des zugrunde liegenden Gesetzes nicht (mehr) zu rechtfertigen ist.

Unbeachtet bleiben müssen grundsätzlich solche Erwägungen, die der gesetzliche Tatbestand typischerweise mit sich bringt (BFH, Urteile vom 21.10.1987 X R 29/81, BFH/NV 1988, 546, juris Rz 16 m. w. N.; vom 26.10.1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297, juris Rz 20 f. m. w. N.). Billigkeitsmaßnahmen dürfen nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren. Sie können nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestands abhelfen (BVerfG, Beschluss vom 05.04.1978 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, BStBl II 1978, 441, juris Rz 36; BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 11.05.2015 1 BvR 741/14, HFR 2015, 882, DStR 2015, 2237, juris Rz 10; BFH, Urteil vom 22.10.2014 II R 4/14, BFHE 247, 170, BStBl II 2015, 237, juris Rz 15 m. w. N.). Auch dürfen Billigkeitsmaßnahmen nicht dazu führen, die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes zu unterlaufen (BFH, Urteil in BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297, juris Rz 21 m. w. N.). Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt in der Regel keine Billigkeitsmaßnahme (z. B. BFH, Urteil vom 23.07.2013 VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820, juris Rz 12 m. w. N.). Insbesondere kann § 163 AO nicht als Rechtsgrundlage für eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Steuerbefreiung dienen (vgl. BFH, Urteil vom 10.03.2016 III R 2/15, BFHE 253, 12, BStBl II 2016, 508, juris Rz 28 m. w. N.).

b) Nach diesen Grundsätzen ist der Beklagte ermessensfehlerfrei zu dem Ergebnis gekommen, dass Billigkeitsmaßnahmen im Streitfall nicht in Betracht kommen. Die Festsetzung und Erhebung von Grunderwerbsteuer ist im Streitfall nicht sachlich unbillig. Denn sie steht im Einklang mit dem Zweck des § 6a GrEStG und des § 1 Abs. 6 GrEStG und läuft den gesetzgeberischen Wertungen nicht zuwider.

aa) Die Belastung der Klägerin mit Grunderwerbsteuer aufgrund der Verschmelzung mit der B. und der C. ist kein Grund für eine Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163 AO.

Der Gesetzgeber hat durch die in § 6a GrEStG aufgestellten Voraussetzungen (qualifiziertes Beteiligungsverhältnis, Haltefristen) den nicht besteuierungswürdigen Rechtsträgerwechsel vom besteuierungswürdigen Rechtsträgerwechsel abgegrenzt. Es widerspräche den Wertungen des Gesetzgebers, die Folgen, die sich hieraus ergeben, durch Billigkeitsmaßnahmen zu beseitigen oder abzumildern. Ein finanzbehördlicher Billigkeitserweis, der über die im Streitfall fehlende Beteiligung von mindestens 95 % vor der Verschmelzung gemäß Vertrag vom 18.05.2011 hinwegsähe, würde auf eine – unzulässige – partielle Gesetzeskorrektur hinauslaufen.

Ein Überhang des Gesetzes über die Wertungen des Gesetzgebers liegt im Streitfall nicht vor. Eine Doppelbesteuerung derselben Grundstücksübertragung, nämlich ein erstes Mal bei einer Übertragung, die dem Erwerb von mindestens 95 % des Gesellschaftsvermögens einer sodann abhängigen Gesellschaft durch ein sodann beherrschendes Unternehmen entspricht, und ein zweites Mal bei einem Umwandlungsvorgang zwischen der abhängigen Gesellschaft und dem beherrschenden Unternehmen, ist nicht ersichtlich. Zwar bedarf es bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 6a GrEStG für die Gewährung der Steuerbefreiung keiner Feststellung einer Doppelbesteuerung im konkreten Einzelfall (BFH, Urteile vom 22.08.2019 II R 18/19 (II R 62/14), BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, juris Rz 15; II R 17/19 (II R 58/14), BFHE 266, 370, BStBl II 2020, 348, juris Rz 16; vom 21.08.2019 II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329, juris Rz 17; II R 16/19 (II R 36/14), BFHE 266, 335, BStBl II 2020, 333, juris Rz 14; II R 19/19 (II R 63/14), BFHE 266, 343, BStBl II 2020, 337, juris Rz 15; II R 20/19 (II R 53/15), BFHE 266, 353, BStBl II 2020, 341, juris Rz 15; II R 21/19 (II R 56/15), BFHE 266, 361, BStBl II 2020, 344, juris Rz 15). Fehlt es allerdings an einer Doppelbesteuerung und damit einer übermäßigen Besteuerung, ist eine Steuerbefreiung im Billigkeitswege von vornherein nicht angezeigt.

Der Umstand, dass die Verschmelzung der B. und der C. auf die Klägerin und die vorangegangenen Umstrukturierungen wirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen gewesen sind, die auf Veränderung der Marktverhältnisse beruht, Wachstumshemmnisse beseitigt und dem Gemeinwohl gedient haben, ist nicht geeignet, die Annahme eines für eine sachliche Unbilligkeit erforderlichen Überhangs des Gesetzes über die Wertungen des Gesetzgebers zu begründen oder zu ersetzen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang auch, ob die sich nach der Verschmelzung gemäß Vertrag vom 18.05.2011 ergebende Unternehmensstruktur grunderwerbsteuerneutral hätte erreicht werden können, wenn zunächst die Muttergesellschaften (Genossenschaften) verschmolzen und erst danach die Tochter- bzw. Enkelgesellschaften umstrukturiert worden wären. Entgegen der Ansicht der Klägerin wäre eine solche Fusion „von oben nach unten“ rechtlich nicht an § 1 GenG gescheitert, der lediglich voraussetzt, dass der Gesellschaftszweck darauf gerichtet ist, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern. Denn dafür genügt es, dass der genannte Zweck durchgängig verfolgt wird, auch wenn zwischenzeitlich ein gemeinschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht existierte, sondern erst (wieder) nach Abschluss der „oben“ begonnenen Fusion auch „unten“. Jedenfalls ist die Frage der sachlichen Unbilligkeit der eingetretenen Rechtsfolgen allein auf der Grundlage der für den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt einschlägigen Rechtsvorschriften zu entscheiden und nicht anhand eines Vergleichs mit den möglicherweise eintretenden Rechtsfolgen eines gedachten Sachverhalts.

bb) Ein Grund für eine Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163 AO ergibt sich auch nicht daraus, dass den grunderwerbsteuerbaren Erwerben der Klägerin aufgrund von Anteilsverei-

nigungen infolge der Verschmelzungen mit Vertrag vom 18.05.2011 die Verschmelzungsverträge und Ausgliederungs- und Übernahmeverträge vom 19.01.2010 vorangegangen sind, mit denen die operativen Geschäftsbereiche in der bis dahin als AAAA. firmierenden AA. zusammengelegt worden sind und hierdurch bereits Grunderwerbsteuer für Grundbesitz angefallen ist, für den infolge der Verschmelzungen mit Vertrag vom 18.05.2011 erneut Grunderwerbsteuer angefallen ist.

Die Finanzverwaltung ermöglicht zwar im Wege des Billigkeitserweises für den Sonderfall des nachfolgenden Erwerbs des Grundbesitzes einer Gesellschaft durch deren Alleingesellschafter eine Anrechnung auch dann, wenn die engen Voraussetzungen des § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG nicht erfüllt sind (vgl. Erlass des Finanzministeriums Bayern vom 05.10.1992 37-S 4521-22/3-63 816, beck-online). Die zugrundeliegenden Billigkeitserwägungen können jedoch nicht auf den Streitfall übertragen werden. Denn die Klägerin war am 18.05.2011 gerade nicht Alleingesellschafterin der AA. oder zu mindestens 95 % an der AA. beteiligt. Mangels Beteiligungshöhe von mindestens 95 % konnte sie keine Sachherrschaft über den Grundbesitz der AA. ausüben. Ihr waren die aufgrund der Verschmelzungsverträge und Ausgliederungs- und Übernahmeverträge vom 19.01.2010 auf die AA. übergegangenen Grundstücke der BBB. und der Tochtergesellschaften der BBB., der B., der D. und der E. nicht über ihre Beteiligung an der AA. bereits vor Eintragung der Verschmelzung in das Register beim AG ... am 28.07.2011 zuzurechnen. Die Bescheide über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 22.01.2014 zur Steuernummer ..., vom 10.06.2014 zur Steuernummer ... und vom 17.03.2015 zur Steuernummer ... sind folgerichtig auch nicht gegenüber der Klägerin, seinerzeit noch als A. firmierend, sondern gegenüber der AA. erlassen worden.

Für die Steuerbarkeit der beiden Erwerbsvorgänge im Jahr 2010 und im Jahr 2011 spielt es keine Rolle, ob die nach der Darstellung der Klägerin aus rechtlichen und wirtschaftlichen Gründen zwingend erforderlichen mehreren Schritte „von unten nach oben“ zur Fusion der Genossenschaften auf einem „Gesamtplan“ beruhten. Denn auch ein „Gesamtplan“ ändert nichts daran, dass im Streitfall der Grundbesitz der grundstücksbesitzenden Gesellschaften grunderwerbsteuerrechtlich zweimal einem neuen Rechtsträger zuzuordnen war, nämlich im Jahr 2010 zunächst der AA. und erst im Jahr 2011 der Klägerin. Mehrere Gesellschaften bilden auch bei einem „Gesamtplan“ keine grunderwerbsteuerrechtliche Einheit. Grunderwerbsteuerrechtlich maßgebend ist die zivilrechtliche Selbstständigkeit von Gesellschaften. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise etwa dergestalt, dass die erforderlichen mehreren Schritte zur Begründung eines Konzerns eine Einheit bilden und daher unabhängig von der rechtlichen Gestaltung nur einmal Grunderwerbsteuer auslösen könnten, ist mit dem Charakter der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer nicht vereinbar, der zu einer gesonderten steuerrechtlichen Beurteilung eines jeden für sich genommen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgangs führt. Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem von der Klägerin zitierten BFH-Urteil in BFHE 251, 492, BStBl II 2018, 783 (juris Rz 26) und der Kommentierung von Meßbacher-Hönsch, in: Boruttau, GrEStG, 19. Auflage 2018, § 1 Rz 888. Denn beide betrachten die Situation einer grundbesitzenden Personengesellschaft – und nicht mehrerer Gesellschaften – und bejahen die Erfüllung des Tatbestands des § 1 Abs. 2a GrEStG, wenn beitretenden Treugebern als neuen Gesellschaftern entsprechend einem vorgefassten Plan bezogen auf das geplante Eigenkapital mindestens 95 % der Anteile an der Personengesellschaft zuzurechnen sind.

Abgesehen davon kann ein wirtschaftliches Gesamtergebnis, das sich auf der Grundlage eines Gesamtplans ergibt, nach der Rechtsfigur des Gesamtplans nur dann als ein einheitlicher Steuertatbestand zugrunde gelegt werden (Gesamtplan-Besteuerung), wenn

ein Steuerpflichtiger existiert, dem der Gesamtplan zugerechnet werden kann, weil er die mehreren einzelnen Sachverhalte (Teilschritte), aus denen der Gesamtplan besteht, beherrscht. An einem solchen Steuerpflichtigen fehlt es im Streitfall. Denn jedenfalls den Abschluss des Verschmelzungsvertrags der B. und der C. mit der Klägerin am 18.05.2011 als zweiten Schritt beherrschten weder die AA. noch die Klägerin. Vielmehr war das Zustandekommen dieses Vertrags gerade nicht allein vom Willen der bis dahin als A. firmierenden Klägerin bzw. ihrer Beteiligten, sondern gleichermaßen vom Willen der Beteiligten der B. und der Beteiligten der C. abhängig, auf die auch die AA. keinen beherrschenden Einfluss ausüben konnte. Die Annahme der Verwirklichung eines einheitlichen Besteuerungstatbestands gerade durch die AA. aufgrund eines Gesamtplans kommt daher nicht in Betracht. Genau hierauf mit der Folge der Besteuerung nur der AA. läuft aber der im vorliegenden Verfahren hilfsweise gestellte Klageantrag der Klägerin hinaus, den Beklagten zu verpflichten, bei der ihr gegenüber erfolgten gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 die Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der unter Abschnitt 1.2 c) bis f) ihres Schriftsatzes vom 12.03.2020 genannten Grundstücke und Beteiligungen gemäß § 163 AO unberücksichtigt zu lassen. Denn dieser Antrag soll im Ergebnis dazu führen, dass es ausschließlich bei einer Besteuerung der AA. aufgrund der ihr gegenüber bereits erlassenen Bescheide über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 22.01.2014 zur Steuernummer ..., vom 10.06.2014 zur Steuernummer ... und vom 17.03.2015 zur Steuernummer ... verbleibt.

VI. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, soweit die Klage abgewiesen worden ist, und aus § 138 Abs. 1 FGO, soweit sie nach Erlass des geänderten Feststellungsbescheides vom 08.10.2020 übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt worden ist.

1. Hinsichtlich des in der Hauptsache übereinstimmend für erledigt erklärten Teils war nur noch nach § 138 FGO über die Kosten des Verfahrens zu entscheiden (vgl. z. B. BFH, Beschluss vom 14.05.1975 VII R 107/72, BFHE 115, 425, juris Rz 3).

Bei übereinstimmenden Erledigterklärungen sind die Kosten grundsätzlich der Finanzbehörde aufzuerlegen, soweit der Rechtsstreit dadurch erledigt wird, dass dem Antrag des Steuerpflichtigen durch Rücknahme oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts stattgegeben wird (§ 138 Abs. 2 Satz 1 FGO), und dieses Obsiegen des Steuerpflichtigen nicht auf Tatsachen beruht, die er früher hätte geltend machen oder beweisen können und sollen (§ 138 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 137 Satz 1 FGO). § 138 Abs. 2 FGO ist allerdings nicht anzuwenden, wenn die Klage unzulässig war. In einem solchen Fall richtet sich die Kostenentscheidung nach § 138 Abs. 1 FGO (z. B. BFH, Beschluss vom 15.03.1994 V B 35/93, BFH/NV 1995, 331, juris Rz 5; Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 158. Lieferung 10.2019, § 138 FGO Rz 63 m. w. N.).

2. Im Streitfall hat der Beklagte zwar dem Antrag der Klägerin nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG entsprochen. Die insoweit mit Schriftsatz vom 12.03.2020 erhobene Verpflichtungsklage war jedoch unzulässig.

Nach Aktenlage hat die Klägerin erstmals in dem Schriftsatz vom 12.03.2020 einen Antrag nach § 16 GrEStG auf Aufhebung der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 gestellt. Das Finanzamt darf erst dann tätig werden und dasungsverfahren zur Berücksichtigung des Anspruchs nach § 16 GrEStG durchführen, wenn der Antrag gestellt worden ist (§ 86

Satz 2 Nr. 2 AO). Ein vor Stellung des Antrags durchgeführtes Verfahren wäre rechtsfehlerhaft.

Weder aus den Schriftsätzen der Klägerin im Einspruchsverfahren noch aus ihren Schriftsätzen im Klageverfahren bis zum Jahr 2020 lässt sich ein ausdrücklicher Antrag auf Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Bescheides über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer zur Steuernummer mit den Endziffern -007 wegen eines Rückerwerbs i. S. des § 16 GrEStG oder auch nur ein konkludenter Antrag durch Geltendmachung eines auf § 16 GrEStG gestützten Aufhebungs- oder Änderungsanspruchs entnehmen, den der Beklagte nach Maßgabe des von der Klägerin zitierten BFH-Urteils in BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966 (juris Rz 37) in der Einspruchsentscheidung oder jedenfalls während des vorliegenden Klageverfahrens bei Erlass des als Zeitpunkt der Steuerentstehung zutreffend den 28.07.2011 feststellenden Bescheides vom 02.12.2019 hätte berücksichtigen können und müssen. Der Einspruchsentscheidung des Beklagten und den Schriftsätzen des Beklagten im vorliegenden Klageverfahren kann auch keine Ablehnung eines Antrags der Klägerin nach § 16 GrEStG entnommen werden.

Wird einer der Tatbestände des § 16 Abs. 1 oder 2 GrEStG erfüllt, so entsteht ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Aufhebung oder Änderung eines bereits ergangenen Steuerbescheides (Festsetzungs- oder Feststellungsbescheides). Der Anspruch aus § 16 GrEStG führt jedoch nicht zum Erlöschen des einmal wirksam entstandenen ursprünglichen Steueranspruchs. Vielmehr ist der Anspruch nach § 16 GrEStG ein weiterer (gegenläufiger) Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis i. S. des § 37 Abs. 1 AO, der selbständig neben den Steueranspruch tritt. Dementsprechend lässt der Anspruch aus § 16 GrEStG die – im Rahmen der vorliegenden Anfechtungsklage streitige – Rechtmäßigkeit der für den ursprünglichen Erwerbsvorgang vorgenommenen Feststellung unberührt. Über eine Anfechtung des ursprünglichen Feststellungsbescheides einerseits und über einen Antrag nach § 16 GrEStG andererseits ist auch verfahrensrechtlich jeweils gesondert zu entscheiden (vgl. BFH, Urteil vom 16.01.2002 II R 52/00, BFH/NV 2002, 1053, juris Rz 11). Die Ausführungen des BFH im Urteil vom 16.02.2005 II R 53/03 (BFHE 209, 158, BStBl II 2005, 495, juris Rz 15), nach denen beim Erlass der Einspruchsentscheidung auch ein in diesem Zeitpunkt bestehender Anspruch auf Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden muss, sofern eine Steuerfestsetzung bereits ergangen ist, aber mit einem Einspruch angefochten wurde, gilt zwar entsprechend auch für Feststellungsbescheide. In beiden Fällen ist jedoch erforderlich, dass dem Finanzamt im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung bereits der erforderliche Antrag nach § 16 Abs. 1 oder 2 GrEStG als unabdingbare (Verfahrens-)Voraussetzung für eine Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Bescheides nach § 16 Abs. 1 oder 2 GrEStG vorlag. An einem solchen Antrag fehlte es im Streitfall nicht nur im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung, sondern auch noch im Zeitpunkt des Erlasses des während des Klageverfahrens ergangenen Bescheides vom 02.12.2019, der nach Aufhebung des den 18.05.2011 als Zeitpunkt der Steuerentstehung feststellenden und daher rechtswidrigen Bescheides vom 15.09.2014 an dessen Stelle getreten und nach § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens geworden ist.

Der Antrag nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrESTG auf Aufhebung oder Änderung eines Feststellungsbescheides kann zwar – wie hier mit Schriftsatz vom 12.03.2020 – auch erst während der Anhängigkeit einer Anfechtungsklage gegen den Feststellungsbescheid gestellt werden. Dies besagt indes nichts darüber, unter welchen verfahrensrechtlichen Voraussetzungen ein solches Begehren zulässig verfolgt werden kann. Über ein neu in das Klageverfahren eingeführtes und neben dem ursprünglichen Anfechtungsbegehren geltend gemachtes Verpflichtungsbegehren darf das Finanzgericht nur sachlich entscheiden, wenn die Sachentscheidungsvoraussetzungen für eine Verpflichtungsklage gegeben sind. Diese haben im Streitfall nicht vorgelegen.

Nach § 44 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist eine Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Halbs. 2 FGO) – vorbehaltlich der §§ 45 und 46 FGO – nur zulässig, wenn das Vorverfahren über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt gewesen, weil die Klägerin erst nach Ergehen der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2017 und im Übrigen auch erst nach Ergehen des Bescheides vom 02.12.2019 den Antrag nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrESTG gestellt hat und ein weiteres Einspruchsverfahren nicht durchgeführt worden ist. Ein Vorverfahren ist im Streitfall auch nicht ausnahmsweise unter den Voraussetzungen einer sog. Sprungverpflichtungsklage nach § 45 Abs. 1 FGO entbehrlich. Eine Sprungklage setzt voraus, dass das Finanzamt zuvor einen Antrag auf Erlass des begehrten Verwaltungsaktes mindestens durch einen Verwaltungsakt abgelehnt hat (BFH, Urteile vom 09.08.1989 II R 145/86, BFHE 158, 11, BStBl II 1989, 981, juris Rz 15 ff.; vom 05.06.1991 II R 83/88, BFH/NV 1992, 267, juris Rz 33). Eine vor Erlass eines ablehnenden Verwaltungsaktes erhobene Sprungklage in der Form der sog. Vornahmeklage zum Finanzgericht ist unheilbar unzulässig (z. B. BFH, Urteil vom 19.05.2004 III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980, juris Rz 35 m. w. N.; Beschluss vom 04.06.2014 VII B 180/13, BFH/NV 2014, 1723, juris Rz 14 m. w. N.).

Daraus folgt für die Kostenentscheidung im Streitfall, dass sich diese – trotz des erfolgreichen Antrags der Klägerin nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrESTG – nicht nach § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO richtet, sondern nach § 138 Abs. 1 FGO.

3. Nach § 138 Abs. 1 FGO entscheidet das Gericht bei einem in der Hauptsache übereinstimmend für erledigt erklärten Rechtsstreit nach billigem Ermessen über die Kosten des Verfahrens durch Beschluss, wobei der bisherige Sach- und Streitstand zu berücksichtigen ist. Dies gilt auch bei Erledigung nur eines Teils des Rechtsstreits.

Danach sind die Kosten auch insoweit der Klägerin aufzuerlegen, als sich ihre Klage durch den Erlass des geänderten Feststellungsbescheides vom 08.10.2020 in der Hauptsache erledigt hat. Denn insoweit hätte ihre Klage aus den zu Ziffer II. - IV. dieses Urteils dargelegten Gründen keinen Erfolg gehabt.

VII. Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht gegeben sind. Die Entscheidung beruht allein auf einer Würdigung der Umstände des vorliegenden Einzelfalls.