

---

**Datum:** 19.01.2005  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 5815/03  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2005:0119.4K5815.03.00

---

**Tenor:**

Der Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 00.00.0000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 wird dergestalt geändert, dass die Umsatzsteuer auf 0,00 DM festgesetzt wird.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

**Tatbestand**

1

Der am 00.00.0000 verstorbene N.L. und dessen Sohn G. erwarben 0000 in C. (...) das unbebaute Grundstück I. als Miteigentümer je zur Hälfte. Beim Erwerb des Grundstücks durch die Gesellschafter wurde kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. Sie hatten die Absicht, darauf einen Gewerbemarkt zu errichten, der nach Fertigstellung unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vermietet werden sollte. Das Vorhaben wurde im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, der L. GbR, durchgeführt, an der die Herren L. jeweils zur Hälfte beteiligt waren. Die L. GbR war beim Beklagten unter der Steuernummer 0000/0000 geführt. Sie erklärte ertragsteuerlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

2

Die im Zusammenhang mit der Gebäudeplanung angefallenen Vorsteuerbeträge in Höhe von ... DM für Planungskosten wurden bei den Umsatzsteuer-Veranlagungen 1995 bis 1997

3

berücksichtigt. Nach den Feststellungen einer bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung (Blatt 37 der BP-Handakte) handelte es sich hierbei um Kosten im Zusammenhang mit dem Baustellenschild und der Baugenehmigung.

Nach dem Tode von N.L. ging dessen hälftiger Miteigentumsanteil an dem vorgenannten Grundstück im Wege der gesetzlichen Erbfolge jeweils hälftig auf die Ehefrau und den Sohn G. über, dessen Anteil am Grundstück sich infolgedessen auf 3/4 erhöhte. Zugleich sah sich die Klägerin aufgrund des Todesfalles außerstande, die Planungsabsichten zu realisieren und gab die Bebauungs- und Vermietungsabsicht im Jahr 0000 auf. 4

Am 00.00.0000 wurde das unbebaute Grundstück unter Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG veräußert. 5

Der Beklagte sah in der Aufgabe der Bebauungsabsicht und einer damit verbundenen Überführung des Grundstücks in das Privatvermögen der Klägerin in Gestalt eines nach § 4 Nr. 9a UStG steuerfreien Entnahmeeigenverbrauchs eine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden wirtschaftlichen Verhältnisse und forderte mit Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 00.00.0000 die gesamten Vorsteuerbeträge aus dem Vorsteuerabzug 1995 bis 1997 gemäß § 15a Abs. 1 und 4 UStG i. V. m. § 44 Abs. 4 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) zurück. Die Betriebsprüfung ging in Übereinstimmung mit der Klägerin aufgrund der weggefallenen Bebauungsabsicht auch ertragsteuerlich davon aus, dass die gewerbliche Tätigkeit beendet worden sei. 6

Mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 wies der Beklagte den gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 gerichteten Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) § 15 Abs. 1 UStG richtlinienkonform so zu verstehen sei, dass einem Leistungsempfänger bereits bei Leistungsbezug das Recht auf Vorsteuerabzug als Unternehmer zustehe, wenn er die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht habe, eine wirtschaftliche Tätigkeit mit diesen Leistungsbezügen auszuüben. Die tatsächliche oder bei Leistungsbezug beabsichtigte Verwendung des Gegenstandes oder der sonstigen Leistung zur Ausführung besteuelter Umsätze bestimme auch den Umfang des Vorsteuerabzuges und sei ggf. Grundlage für eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG in so genannten Folgejahren. Dies bedeute im Streitfall, dass für die Jahre 1995 bis 1997 die Voraussetzungen für die Anerkennung des erstrebten Vorsteuerabzuges aus dem Bezug der Planungsleistungen gegeben gewesen seien, weil die behauptete Absicht einer ausschließlichen Verwendung zu umsatzsteuerpflichtigen Zwecken durch aussagekräftige Unterlagen dokumentiert worden sei. Jedoch führe die Aufgabe der Bebauungsabsicht und die damit verbundene Überführung des Grundstücks in das Privatvermögen zu einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden wirtschaftlichen Verhältnisse gemäß § 15a Abs. 1 UStG und somit zu einer Vorsteuerkorrektur. Das Gebäude sei wegen Aufgabe der Bebauungsabsicht nicht errichtet worden, so dass der Verwendungszeitraum von 10 Jahren nicht habe beginnen können. Er - der Beklagte - habe daher zu Recht die Vorsteuern auf die Planungsleistungen aufgrund der Entnahme zurückgefordert. 7

Mit ihrer Klage macht die Klägerin geltend, dass der Vorsteuerabzug aufgrund der geänderten Rechtsprechung des EuGH, insbesondere im EuGH-Urteil vom 29.02.1996 C-110/94, BStBl II 1996, 655, im vorliegenden Fall einer erfolglosen Unternehmensgründung nicht rückgängig zu machen sei. Während nach überholter Auffassung der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung (BFH-Urteil vom 06.05.1993 V R 45/88, BStBl II 1993, 564; Abschn. 19 Abs. 1 Satz 2 Umsatzsteuer-Richtlinien 1996) bloße Vorbereitungshandlungen zur Begründung der Unternehmertätigkeit nicht ausgereicht hätten und beim Scheitern der 8

Unternehmensgründung, ohne dass Umsätze ausgeführt worden seien, die Festsetzung des Vorsteuerabzuges wieder rückgängig zu machen gewesen sei, werde nunmehr ausgehend vom Wortlaut und Zweck der 6. EG-Richtlinie die Auffassung vertreten, dass bereits erste Investitionsmaßnahmen, die für den Zweck eines Unternehmens getätigt würden, umsatzsteuerlich beachtlich seien. Die Finanzbehörden hätten die erklärte Absicht des Gründers zu berücksichtigen, selbst wenn es später nicht zur Verwirklichung derselben komme. § 15a UStG sei vorliegend nicht anwendbar, da über die Vorbereitungskosten hinaus keine weiteren Kosten angefallen seien und kein Wirtschaftsgut mit den Kosten geschaffen worden sei.

Die Klägerin beantragt,

9

den Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 00.00.0000 in Form der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 dergestalt zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf 0,00 DM festgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt,

11

die Klage abzuweisen.

12

Er trägt ergänzend zu seinen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vor, dass der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Aussetzungsbeschluss vom 27.02.2003 (V B 166/02, BFH/NV 2003, 874) lediglich Zweifel daran geäußert habe, ob § 15a UStG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2001 auch auf Zeiträume vor 2002 angewendet werden könne. Der BFH habe in Übereinstimmung mit der Vorinstanz das Vorliegen einer Gesetzeslücke in den entsprechenden Fällen bejaht und zutreffend festgestellt, dass der Gesetzgeber eine ausdrückliche Rückwirkung nicht angeordnet habe. Allerdings lägen klare Anhaltspunkte dafür vor, dass der Gesetzgeber in der Änderung des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG lediglich eine klarstellende Anpassung an Art. 20 der 6. EG-Richtlinie gesehen habe. Dies komme in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 29.06.2001 (BR-Drucks. 399/1/01, Anm. zu Nr. 15 b) deutlich zum Ausdruck. Darüber hinaus habe der Gesetzgeber nunmehr durch Art. 17 Abs. 1 des Steueränderungsgesetzes 2003 § 27 UStG um Abs. 8 ergänzt, nach dem § 15a UStG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2001 auch für Zeiträume vor dem 01.01.2002 anzuwenden sei, wenn ein Steuerpflichtiger - wie im Streitfall - den Vorsteuerabzug aus Investitionen aufgrund der Verwendungsabsicht in Anspruch genommen habe, die tatsächliche erstmalige Nutzung jedoch hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung von der beabsichtigten abweiche.

13

### **Entscheidungsgründe**

14

Die Klage ist begründet.

15

Die Klägerin ist durch den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 1998 in ihren Rechten verletzt, da der Bescheid rechtswidrig ist (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte war zwar nicht grundsätzlich an einer Vorsteuerberichtigung nach § 15 a Abs. 1 und Abs. 4 UStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2001 gem. § 27 Abs. 8 UStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2003 (SteuerändG 2003) gehindert, da dies nach Ansicht des Senats keine verfassungswidrige echte Rückwirkung darstellen würde. Im Streitfall scheitert eine Berichtigung der Vorsteuer auf die bezogenen Planungsleistungen zu Lasten der Klägerin aber, weil das Merkmal der "Änderung der Verhältnisse" im Sinne des § 15a Abs. 1 und Abs. 4 UStG nicht erfüllt ist. Im Streitjahr ist es weder zu einer erstmaligen Verwendung des Grundstücks, noch zu dessen Veräußerung, noch zu einer Lieferung des Grundstücks oder eines seiner Bestandteile im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG gekommen. Eine

16

Vorsteuerberichtigung zu Lasten der Klägerin kann auch nicht nach Tz. 2.2 des BMF-Schreibens vom 24.04.2003 (BMF IV B 7-S 7300-15/03; IV B 7 - S 7316-1/03, BStBl I 2003, 313) nach Treu und Glauben erfolgen.

I. Die rückwirkende Anwendung des § 15 a Abs. 4 Satz 1 UStG in Verbindung mit § 15 a Abs. 1 Satz 1 UStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2001 gem. § 27 Abs. 8 UStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2003 stellt zwar einen Fall der normalerweise verfassungsrechtlich unzulässigen sog. echten Rückwirkung dar. Im Streitfall liegt aber nach Auffassung des Senats einer der Ausnahmetatbestände vor, bei denen das Bundesverfassungsgericht auch eine sog. echte Rückwirkung zulässt. 17

1.) Nach der vom BFH im Beschluss vom 27.02.2003 (V B 166/02, BFH/NV 2003, 874) vertretenen Auffassung liegt - für die Rechtslage vor dem SteuerändG 2003 und Streitjahre vor dem 01.01.2002- eine Regelungslücke vor, nachdem die Rechtsprechung des EuGH und des BFH einerseits klargestellt habe, dass in Fällen, in denen ein Vorsteuerabzug auch dann möglich sei, wenn der Unternehmer lediglich beabsichtigt habe, steuerpflichtige Umsätze zu erzielen, es andererseits tatsächlich aber nicht zur Ausführung der beabsichtigten Umsätze komme. In seinem Beschluss vom 27.02.2003 hat der BFH es aber abgelehnt, die Möglichkeit einer Vorsteuerkorrektur zu Lasten der Steuerpflichtigen unmittelbar aus Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG abzuleiten und festgestellt, dass es auch nicht möglich sei, eine Vorsteuerberichtigung nach der Regelung des § 15a UStG (in der Fassung durch das Steueränderungsgesetz 2001) im Wege einer Analogie bereits vor deren Inkrafttreten durchzuführen. Der Gesetzgeber hat dies zum Anlass genommen, in § 27 Abs. 8 UStG in der Fassung durch das SteuerändG 2003 die folgende Regelung zu treffen: "§ 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) ist auch für Zeiträume vor dem 1. Januar 2002 anzuwenden, wenn der Unternehmer den Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezuges auf Grund der von ihm erklärten Verwendungsabsicht in Anspruch genommen hat und die Nutzung ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung mit den für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen nicht übereinstimmt". 18

Nach Auffassung des Senats liegt hierin eine rückwirkende Transformation des Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG in nationales Recht im Wege einer sog. echten Rückwirkung. 19

2.) Im Gegensatz zu einer sog. unechten Rückwirkung, bei der das Gesetz lediglich an Tatbestandsmerkmalen anknüpft, die in der Vergangenheit verwirklicht worden sind, ist die echte Rückwirkung nur in Ausnahmefällen zulässig (vgl. z. B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BverfG) vom 14.05.1986 2 BvL 2/83, BStBl II 1986, 628 m. w. N.; ständige Rechtsprechung). 20

In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sind für die dem Gesetzgeber gesetzten Grenzen, in denen ausnahmsweise auch eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen zulässig ist, falltypisch sog. "Rechtfertigungsgründe" entwickelt worden. Diese Falltypen sind nicht erschöpfend. Sie sind Ausprägungen des Grundgedankens das allein zwingende Gründe des gemeinen Wohls oder ein nicht - oder nicht mehr - vorhandenes schutzbedürftiges Vertrauen des Einzelnen eine Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots zugunsten der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers rechtfertigen oder gar erfordern können. Liegt in diesem Sinne ein Rechtfertigungsgrund vor, der es von Verfassungs wegen rechtfertigt, das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot zu durchbrechen, so darf diese Durchbrechung gleichwohl nicht zu Ergebnissen führen, die den grundrechtlichen Schutz der Lebenssachverhalte verletzen, welche von dem Eingriff betroffen sind (vgl. z. B. Beschluss des BverfG vom 14.05.1986 2 BvL 2/83, BStBl II 1986, 628, m. w. 21

N.).

Der BFH hat auf der Basis dieser Rechtsprechung die Schutzwürdigkeit des Vertrauens des Steuerpflichtigen u.a. dann verneint, wenn eine rückwirkende Regelung geschaffen wird, die eine bereits in der Vergangenheit herrschende Rechtsüberzeugung kodifiziert, da eine solche Regelung keine zusätzliche Belastung schaffe oder wenn mit der Neuregelung gerechnet werden musste (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.04.1986 IV R 260/84 BStBl II 1986, 519). Diese Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, findet auch im Streitfall Anwendung. Wie der BFH bereits in seinem Beschluss vom 27.02.2003 (V B 166/02, BFH/NV 2003, 874) festgestellt hat, führt § 15a UStG in der Fassung durch das Steueränderungsgesetz 2001 zu einer richtlinienkonformen Umsetzung des Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG. Die Anwendung der Regelung im vom BFH entschiedenen Streitfall scheiterte allerdings daran, dass die Regelung erst nach Ablauf des Streitjahres am 01.01.2002 in Kraft getreten und die Richtlinie 77/388/EWG ohne Umsetzung in nationales Recht nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen anwendbar ist. Indem der Gesetzgeber nunmehr in § 27 Abs. 8 UStG in der Fassung des SteuerändG 2003 den zeitlichen Anwendungsbereich der §§ 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 UStG in die Vergangenheit ausgedehnt hat, hat er nach Auffassung des Senats die im Gemeinschaftsrecht auf Ebene der Richtlinie 77/388/EWG in Art. 20 Abs. 2 schon immer gewährleisteten Möglichkeiten zur Ausgestaltung der Vorsteuerberichtigung rückwirkend in nationales Recht umgesetzt. Nach Auffassung des Senats haben daher Steuerpflichtige, die aufgrund der glaubhaft gemachten Absicht, steuerpflichtige Umsätze zu erzielen, den Vorsteuerabzug in der Vergangenheit in Anspruch nehmen konnten, kein schutzwürdiges Vertrauen darauf, dass der gewährte Vorsteuerabzug nicht durch eine rückwirkende Anpassung der nationalen Vorsteuerberichtigungsvorschrift des § 15a UStG an das Gemeinschaftsrecht dann berichtigt werden kann, wenn es später tatsächlich nicht zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen gekommen ist und sich die rückwirkenden Änderungen des § 15a UStG im Rahmen der Vorgaben des Gemeinschaftsrechts halten.

3.) Im übrigen ist auch zweifelhaft, ob die Klägerin vor dem Hintergrund der gefestigten "Solange II -Rechtsprechung" des Bundesverfassungsgerichts (vgl. z.B. BverfG-Beschluss vom 22.10.1986, 2 BvR 187/93, BverfGE 73, 339; vom 7.6.2000, 2 BvL 1/97, BverfGE 102, 147) die behauptete verfassungswidrige rückwirkende Geltung des § 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 UStG gem. § 27 Abs. 8 UStG in Form einer Verletzung ihres Grundrechts auf allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG überhaupt rügen könnte. Das Bundesverfassungsgericht sieht Verfassungsbeschwerden und Vorlagen von Gerichten, die eine Verletzung in Grundrechten des Grundgesetzes durch sekundäres Gemeinschaftsrecht geltend machen, von vornherein als unzulässig an, wenn die Begründung nicht darlegt, dass die europäische Rechtsentwicklung (einschließlich der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs nach Ergehen der Solange II - Entscheidung) unter den erforderlichen Grundrechtsstandard abgesunken ist (vgl. z.B. BverfG-Beschluss vom 7.6.2000, 2 BvL 1/97, BverfGE 102, 147-166). Der Senat brauchte dieser Frage jedoch nicht weiter nachzugehen, da im Streitfall aus anderen Gründen zu Lasten der Klägerin keine Vorsteuerkorrektur erfolgen kann.

II. Auch die rückwirkende Anwendung des § 15a Abs. 1 und Abs. 4 in der Fassung durch das Steueränderungsgesetz 2001 führt nämlich im Streitfall nicht zu einer Vorsteuerkorrektur, weil es an einer "Änderung der Verhältnisse" im Sinne der Vorschrift fehlt. Die Klägerin hat das Grundstück im Streitjahr weder erstmalig verwendet (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG), noch veräußert (§ 15a Abs. 4 Satz 1, 1. Alt. UStG), noch nach § 3 Abs. 1b UStG geliefert (§ 15a Abs. 4, 2. Alt. UStG).

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.) Eine erstmalige Verwendung des Grundstücks nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG liegt nicht vor. Die "erstmalige Verwendung" eines Grundstücks im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG setzt die erstmalige tatsächliche Verwendung der Leistung voraus, wobei die erste Leistung oder unentgeltliche Wertabgabe, in die die bezogene Leistung Eingang findet, maßgeblich ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 31.7.1987 V R 148/78 BStBl II 1987 754; vom 25.1.1996, V R 42/95 BStBl II 1996, 338). Zu einer Verwendung in diesem Sinne ist es im Streitfall nicht gekommen, weil das Projekt bereits vor dem Beginn der Errichtung des für die spätere umsatzsteuerpflichtige Vermietung vorgesehenen Gebäudes aufgegeben worden ist. Da die Klägerin überhaupt keine Ausgangsumsätze erzielt hat, können die bezogenen Leistungen auch nicht nach Kostenzurechnungsgesichtspunkten anderen Umsätzen der Klägerin zugerechnet werden (vgl. zur Zurechnung von Leistungsbezügen bei Fehlmaßnahmen z.B. BFH-Urteil vom 15.09.1994 V R 12/93, BStBl II 1995, 89). |    |
| 2.) Auch zu einer "Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG" nach § 15a Abs. 4 Satz 1, 2. Alt. UStG ist es im Streitfall nicht gekommen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 26 |
| a) Zwar liegt im Streitfall durch die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin eine Entnahme des noch unbebauten Grundstücks vor, da hierdurch eine Überführung der dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordneten Gegenstände in das Privatvermögen der Gesellschafter bewirkt wurde.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 27 |
| b) Es fehlt aber an der in § 15a Abs. 4 Satz 1, 2. Alt. UStG ausdrücklich verlangten "Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG". Die für den Streitfall allein in Betracht kommende Regelung des § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG hat folgenden Wortlaut:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 28 |
| "Einer Lieferung gegen Entgelt werden gleichgestellt                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 29 |
| 1. die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 30 |
| 2. ....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |    |
| 3. ....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |    |
| Voraussetzung ist, daß der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben".                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 31 |
| Der Senat verneint eine Korrekturmöglichkeit nicht bereits deshalb, weil die Regelung in § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG, die erst durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I S. 402) in das Gesetz eingefügt worden ist, erst ab dem 01.04.1999 und damit <u>nach Ablauf des Streitjahres</u> anzuwenden ist, so dass bereits deshalb die Verweisung in § 15a Abs. 4 Satz 2, 2. Alt. UStG bei dessen rückwirkender Anwendung für das Streitjahr ins Leere gehen könnte. Eine solche Auslegung erschiene dem Senat angesichts des berechtigten Interesses des Gesetzgebers, die oben beschriebene Regelungslücke zu schließen, als zu formal.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 32 |
| c) Aber auch eine Auslegung des § 15a Abs. 4 Satz 1, 2. Alt. UStG in dem Sinne, dass bei der rückwirkenden Anwendung der Vorschrift solche Lebenssachverhalte zu einer Vorsteuerberichtigung führen, die ab dem 01.04.1999 unter § 3 Abs. 1b UStG fallen würden, führt im Streitfall nicht zu einer "Änderung der Verhältnisse" im Sinne der Regelung. Die nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG zwingend erforderliche Voraussetzung, dass der entnommene "Gegenstand" oder dessen "Bestandteile" zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben müssen, ist im Streitfall nicht gegeben.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 33 |

Im Rahmen einer unentgeltlichen Wertabgabe können nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG nur ein "Gegenstand" oder dessen "Bestandteile" geliefert werden. Der EuGH hat mit Urteil vom 17.05.2001 (Rs C-322/99 und Rs C-323/99, Fischer und Brandenstein, HFR 2001, 811) entschieden, dass mit dem Begriff des "Gegenstands" im Sinne des Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG allein auf den beim ursprünglichen Erwerb oder der Herstellung vorhandenen Zustand abzustellen ist. Als "Gegenstand" im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG ist im Streitfall daher nur das unbebaute Grundstück, nicht aber das unbebaute Grundstück samt der in das Grundstück eingegangenen Planungsleistungen anzusehen. Da die Klägerin für den Erwerb des Grundstücks aber keinen vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat, sind die Voraussetzungen für eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG und damit für eine Vorsteuerberichtigung im Sinne der Regelungen des § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG i.V.m. § 15a Abs. 4 Satz 1, 2. Alt. UStG im Streitjahr nicht erfüllt.

34

Die mit Vorsteuerabzug bezogenen Planungsleistungen haben im Streitfall auch nicht zu einem nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG separat gelieferten "Bestandteil" des Grundstücks geführt. Nach der Rechtsprechung des EuGH im Urteil vom 17.05.2001 (Rs C-322/99 und Rs C-323/99, Fischer und Brandenstein, HFR 2001, 811) kommen hierfür zwar sowohl Teile in Betracht, die bereits im Zeitpunkt des ursprünglichen Erwerbs des Gegenstandes vorhanden waren, als auch solche, die erst später in den Gegenstand eingegangen sind. Allerdings - so der EuGH im Urteil vom 17.05.2001, Rs C-322/99 und Rs C-323/9, a.a.O. - kommen als "Bestandteile" nur greifbare und körperliche, in den Gegenstand integrierte Objekte in Betracht. Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Planungsleistungen können zwar grundsätzlich als Teil der Herstellungskosten eines zu errichtenden Gebäudes anzusehen sein (vgl. z.B. Ellrott/Schmidt-Wendt, Beck'scher Bilanzkommentar, HGB, § 255, Rz. 370). Da mit der Errichtung des geplanten Gebäudes jedoch nicht begonnen wurde, bilden sie im Streitfall mangels einer körperlichen Verfestigung für sich gesehen nur eine Dienstleistung, die am "Gegenstand" (dem unbebauten Grundstück) ausgeführt worden ist, aber nicht zu einem "Bestandteil" des Grundstücks geführt hat.

35

Für die gezogene Vorsteuer auf solche sonstigen Leistungen hat der Gesetzgeber nach der für das Streitjahr maßgebenden Rechtslage keine Berichtigungsmöglichkeit vorgesehen. Diese vom Gesetzgeber erst später erkannte Lücke hat dazu geführt, dass nunmehr gem. § 15a Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 UStG in der Fassung durch das EURLUMSG vom 09.12.2004 (BGBl 2004 I, 3310), die nach § 27 Abs. 11 UStG auf Umsätze nach dem 31.12.2004 anzuwenden ist, nunmehr ausdrücklich eine Berichtigungsmöglichkeit für in Anspruch genommene Vorsteuer geschaffen worden ist, wenn "an einem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt" wird (vgl. § 15a Abs. 3 Satz 1 UStG in der Fassung durch das EURLUMSG) und eine "Änderung der Verhältnisse" im Sinne der Vorschrift auch dann gegeben ist, wenn "das Wirtschaftsgut für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, aus dem Unternehmen entnommen wird, ohne dass dabei nach § 3 Abs. 1b UStG eine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern ist" (vgl. § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG in der Fassung durch das EURLUMSG). Diese neue Fassung des § 15a Abs. 3 UStG soll damit offensichtlich ab dem 01.01.2005 eine Fallkonstellation erfassen, wie sie im Streitfall vorliegt.

36

III. Der Senat hält auch die in Tz. 2.2 des BMF-Schreibens vom 24.04.2003 (BMF IV B 7-S 7300-15/03; IV B 7 - S 7316-1/03, BStBl I 2003, 313) genannte und auf Treu und Glauben gestützte Korrekturmöglichkeit im Streitfall nicht für einschlägig. Nach dem Wortlaut des BMF-Schreibens soll die "Anwendung des § 15a UStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2001" für Zeiträume vor dem 1. Januar 2002 "sinngemäß" erfolgen. Nach Auffassung des Senats kann selbst dann, wenn eine solche sinngemäße

37

Anwendbarkeit unterstellt wird, dies im Streitfall nicht zu einer Berichtigung der Vorsteuer führen. Da die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Berichtigung der Vorsteuer nach § 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 UStG (in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2001) im Streitfall nicht erfüllt sind und gerade diese Vorschriften nach dem Willen des Gesetzgebers gem. § 27 Abs. 8 UStG (in der Fassung des SteuerändG 2003) nunmehr unmittelbar rückwirkend anzuwenden sind, verbleibt nach Ansicht des Senats kein Raum für eine daneben bestehende weitergehende Vorsteuerberichtigungsmöglichkeit für gezogene Vorsteuer auf Dienstleistungen (wie im Streitfall), die auf einer sinngemäßen Anwendung des § 15a UStG nach Treu und Glauben beruht. Dies gilt auch vor dem Hintergrund der bereits zuvor erwähnten weiteren Änderungen des § 15a UStG ab dem 01.01.2005 durch das EURLUMsG, mit denen der Gesetzgeber nach Auffassung des Senats für Fallkonstellationen wie im Streitfall erstmals eine Berichtigungsmöglichkeit im nationalen Recht geschaffen hat. Es wäre nach Ansicht des Senats daher rechtswidrig, wenn diese gesetzgeberische Entscheidung mittels einer Vorsteuerkorrektur nach Treu und Glauben bereits im Streitjahr Wirkung entfalten könnte.

Der Senat hat die Revision zugelassen, da er der Frage der Auslegung von § 3 Abs. 1b Nr. 1 i.V.m. § 15a Abs. 4 Satz 1 UStG im Fall ihrer rückwirkenden Anwendung und auch der Frage, ob eine Vorsteuerberichtigung im Streitfall in ähnlichen Konstellationen unmittelbar auf den Grundsatz von Treu und Glauben gestützt werden kann, grundsätzliche Bedeutung beimisst. 38

Die Kostenfolge beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10 analog, 711 ZPO. 39