
Datum: 30.01.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2926/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0130.7K2926.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin der Vorsteuerabzug aus den von ihr in den Streitjahren durchgeführten Erschließungsmaßnahmen im Bereich des Gewerbegebiets "IK" in L-Stadt zusteht.
- 3 Die Klägerin wurde im Jahre 1994 unter der Firma B-GmbH der Gemeinde L-Stadt gegründet.
- 4 Alleingesellschafter der Klägerin war die Gemeinde L-Stadt.
- 5 Gemäß § 2 des der Gründung zugrunde liegenden Gesellschaftsvertrages ist Unternehmensgegenstand der Klägerin die Errichtung, der Bau, die Betreuung, die Bewirtschaftung und Verwaltung von Bauten in allen Rechts- und Nutzungsformen, darunter Eigenheime und Eigentumswohnungen. Das Unternehmen soll außerdem im Bereich der Wohnungswirtschaft, des Städtebaus und der Infrastruktur anfallende Aufgaben übernehmen, Grundstücke erwerben, belasten und veräußern sowie Erbbaurechte ausgeben.
- 6 Die Klägerin wurde am ...1994 ins Handelsregister eingetragen. Ausweislich des Handelsregistrauszugs des Amtsgerichts W-Stadt zum Aktz.: HR ... soll auch der Erwerb, die Erschließung und die Veräußerung von Grundstücken zu dem Zweck, das Angebot für Gewerbebetriebe im Gebiet der Gemeinde L-Stadt zu verbessern, Unternehmensgegenstand

der Klägerin sein.

Am ...1998 beantragte die Klägerin beim Beklagten die Erteilung einer verbindlichen Auskunft betreffend die Erschließung eines Gewerbegebiets mit u.a. folgendem Inhalt: 7

"Die B-GMBH beabsichtigt ernsthaft, mit der Gemeinde L-Stadt einen Erschließungsvertrag abzuschließen, der im wesentlichen Folgendes zum Inhalt hat: 8

Die Gemeinde überträgt der B-GMBH als Erschließungsträger gemäß § 124 Abs. 1 Baugesetzbuch (BauGB) die Erschließung eines Gewerbegebietes. Die B-GMBH verpflichtet sich, die Erschließungsanlagen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu erstellen. Der B-GMBH obliegt die Herstellung folgender Erschließungsanlagen: 9

1. öffentliche Erschließungsanlagen im Sinne von § 127 Abs. 2 BauGB 10

a) die zum Anbau bestimmten Straßen, Fußwege einschließlich Entwässerung, Beleuchtung und Begleitgrün, 11

b) die Ausgleichsmaßnahmen, 12

c) öffentliche Grünflächen, 13

2. die leitungsgebundenen Einrichtungen 14

a) öffentliche Kanalisation einschließlich der Grundstücksanschlüsse 15

b) öffentliche Wasserleitungen einschließlich der Grundstücksanschlüsse und der Einrichtungen für die Löschwasserversorgung 16

3. die Freilegung der öffentlichen Erschließungsflächen. 17

Soweit die Erschließung nicht Aufgabe der Gemeinde ist, veranlasst die B-GMBH die Herstellung der erforderlichen Einrichtungen durch den zuständigen Träger. 18

Die vorstehenden Maßnahmen führt die B-GMBH auf eigenen Grundstücken durch. 19

Die Erschließungsanlagen (öffentliche Straßen, Fußwege, etc.) und weiteren Erschließungsanlagen (Kanalisation, Wasserleitung) werden unentgeltlich an die Gemeinde L-Stadt übertragen. Die Gemeinde wird einen Erschließungsbeitrag nach § 127 BauGB nicht erheben. Gesonderte Kanalanschlussbeiträge für die Grundstücke im Erschließungsgebiet werden von der Gemeinde nicht festgesetzt. 20

Die erschlossenen Grundstücke wird die B-GMBH unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG i. V. m. § 9 Abs. 2 UStG steuerpflichtig an fremde Unternehmer veräußern. In die Veräußerungspreise fließen die Kosten für die o.g. Erschließungsanlagen mit ein. 21

Teilen Sie unsere Auffassung, dass die Übertragung der o.g. Erschließungsanlagen an die Gemeine weder den Tatbestand des Eigenverbrauchs erfüllt noch zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führt?" 22

Mit Schreiben vom 18.05.1998 teilte der Beklagte der Klägerin mit, dass nach seiner Auffassung der beabsichtigte Erschließungsaufwand unteilbar mit den Grundstücksflächen verbunden sei, die der Gemeinde übertragen werden sollten. Für diesen Bereich handele es 23

sich um hoheitliche Aufgaben des Empfängers, so dass für das erforderliche Grundstücksgeschäft eine Optionsmöglichkeit nach § 4 Nr. 9 a UStG ausgeschlossen sei. Demzufolge würden die Vorsteuern bei der Klägerin im nicht abzugsfähigen Bereich anfallen.

Mit Schreiben vom ...1998 teilte die Klägerin dem Beklagten mit, dass eine Änderung der beabsichtigten Vorgehensweise geplant sei. Dabei führte die Klägerin u.a. aus: 24

"Zwischen der Gemeinde und der B-GMBH wird kein Erschließungsvertrag abgeschlossen. Vielmehr bleibt die B-GMBH Eigentümer sämtlicher von ihr errichteter Anlagen sowie der Grundstücke, soweit Straßen, Fußwege u. ä. angelegt wurden. Das heißt sämtliche öffentlich zugänglichen Flächen sowie die errichteten Kanalisations- und Wasserleitungsanlagen verbleiben im Eigentum der Klägerin. Die erschlossenen Grundstücke wird die B-GMBH unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG i. V. m. § 9 Abs. 2 UStG steuerpflichtig an fremde Unternehmer veräußern. In den Veräußerungspreis fließen die Kosten für die o.g. Erschließungsanlagen mit ein. 25

Teilen Sie unsere Auffassung, dass die auf die Kosten entfallende Umsatzsteuer, die der B-GMBH für die Erschließung entstehen, als Vorsteuer abgezogen werden kann?" 26

Mit Schreiben vom ...1998 wies der Beklagte die Klägerin nach Abstimmung mit dem zuständigen Fachreferat der OFD ... darauf hin, dass auch gegen das mit Schreiben vom 19.06.1998 vorgetragene Modell im entscheidenden Punkt erhebliche Bedenken bestünden. Denn nach dem Baugesetzbuch obliege die Erschließung der Gemeinde. Diese könne deren tatsächliche Durchführung, nicht aber die hoheitliche Aufgabe selbst übertragen. Insbesondere sei zu beachten, dass die Klägerin zu 100 % ein gemeindeeigenes Unternehmen sei. Trage die Klägerin die tatsächliche Durchführung der der Gemeinde obliegenden Erschließung, bestehe insoweit ein unmittelbares Leistungsverhältnis zwischen der Klägerin und der Gemeinde. Die Klägerin sei aus den zur Erfüllung dieses Leistungsverhältnisses anfallenden Vorleistungen bei Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen vorsteuerabzugsberechtigt. Soweit die Klägerin der Gemeinde gegenüber aus diesem Leistungsverhältnis heraus unentgeltlich tätig werden wolle, entstehe jedoch eine Umsatzsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG. Es handele sich dann um eine Leistung im Rahmen des Unternehmens an den Anteilseigner. Die Bemessungsgrundlage hierfür bestimme sich nach § 10 Abs. 4 und Abs. 5 UStG (Mindestbemessungsgrundlage). 27

Mit Schreiben vom 03.08.1998 legte die Klägerin gegen die Ablehnung ihrer im Schreiben vom 19.06.1998 dargelegten Rechtsauffassung bezüglich der Erteilung einer verbindlichen Auskunft Einspruch ein. 28

Mit Schreiben vom 28.09.1998 teilte die Klägerin in Ergänzung ihres Schreibens vom ...1998 zu dem dort geschilderten Sachverhalt mit, dass die nicht an die gewerblichen Abnehmer zu verkaufenden Straßen und Flächen im Eigentum der Klägerin verbleiben würden. Sie würden nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmet. 29

Daher fragte die Klägerin an, ob der Beklagte nunmehr die Auffassung der Klägerin teile, dass die auf die Erschließungskosten entfallende Umsatzsteuer, die der Klägerin für die Erschließung entstehe, als Vorsteuer abgezogen werden könne. 30

Mit Schreiben vom ...1998 teilte der Beklagte der Klägerin folgendes mit: 31

"In Ihren Schreiben vom ...1998 und ...1998 haben Sie den im Rahmen der verbindlichen Auskunft zu beurteilenden Sachverhalt nunmehr dahingehend geändert habe, dass die B- 32

GMBH ohne Vereinbarung eines Erschließungsvertrages mit der Gemeinde L-Stadt die Erschließungsanlagen für ein Gewerbegebiet erstellt. Die erschlossenen Grundstücke wird die B-GMBH unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG i. V. m. § 9 Abs. 2 UStG steuerpflichtig an fremde Unternehmer veräußern. In die Veräußerungspreise werden die Erstellungskosten der Erschließungsanlagen einfließen. Die nicht an gewerbliche Abnehmer zu verkaufenden Straßen und Flächen verbleiben im Eigentum der B-GMBH. Insoweit erfolge keine Übergabe an die Gemeinde L-Stadt.

Unter Berücksichtigung dieses geplanten Sachverhalts stellt die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für die Erstellung der Erschließungsanlagen abzugsfähige Vorsteuer der B-GMBH dar. 33

Umsatzsteuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen gegenüber der Gemeinde L-Stadt bzw. umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch liegen insoweit nicht vor. 34

Ich weise darauf hin, dass diese Auskunft nach Treu und Glauben Bindewirkung nur entfaltet, wenn der später verwirklichte Sachverhalt nicht von dem, dieser Auskunft zugrunde liegenden Sachverhalt abweicht." 35

Mit Schreiben vom ...1998 bedankte sich die Klägerin für die positive Antwort des Beklagten im Schreiben vom ...1998. Der guten Ordnung halber stellte die Klägerin jedoch klar, dass die Erschließungsmaßnahmen durch die Klägerin natürlich aufgrund vertraglicher Vereinbarungen erfolgten. Insoweit seien die Ausführungen der Klägerin im Schreiben vom ...1998, wonach zwischen der Gemeinde und der Klägerin kein Erschließungsvertrag abgeschlossen werde, nicht ganz deutlich gewesen. Gemeint gewesen sei, dass aufgrund von Vereinbarungen im Erschließungsvertrag das Eigentum an den Erschließungsanlagen nicht übertragen werden würde. 36

Da diese Klarstellung keine Auswirkungen auf die verbindliche Auskunft habe, werde seitens der Klägerin auf eine Rückantwort des Beklagten verzichtet. 37

Am ...1998 schloss die Klägerin sodann mit der Gemeinde L-Stadt einen Erschließungsvertrag. 38

Gemäß § 1 dieses Vertrages übertrug die Gemeinde L-Stadt der Klägerin gemäß § 124 Abs. 1 BauGB die Erschließung der in dem dem Vertrag beiliegenden Lageplan in gelber Farbe umrandeten Grundstücke, die in dem rechtskräftigen Bebauungsplan Nr. ... (... Bauabschnitt ...) ausgewiesen seien. Der Erschließungsunternehmer, die Klägerin, verpflichtete sich danach, die in dem beigefügten Lageplan des Bebauungsplans Nr. ... in gelber Farbe dargestellten Erschließungsanlagen bis spätestens zum 31.12.2005 im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und nach Maßgabe der nachfolgenden Vertragsbestimmungen sowie der einschlägigen Rechtsvorschriften und der anerkannten Regeln der Technik und Baukunst zu erstellen. 39

Gemäß § 2 Abs. 2 des Vertrages sollte der Klägerin als Erschließungsunternehmer zum einen die Herstellung öffentlicher Erschließungsanlagen i. S. des § 127 Abs. 2 BauGB obliegen, und zwar in Gestalt 40

- der zum Anbau bestimmten Straßen und Fußwege einschließlich Entwässerung, Beleuchtung, Begleitgrün und Freilegung der öffentlichen Verkehrsflächen 41

- der Ausgleichsmaßnahmen 42

- sowie der öffentlichen Grünflächen,	43
Danben sollte die Klägerin auch zur Erstellung der leitungsgebundenen Einrichtungen verpflichtet sein, und zwar in Form	44
- der öffentlichen Kanalisation einschließlich der Grundstücksanschlüsse	45
- sowie der öffentlichen Wasserleitungen einschließlich der Grundstücksanschlüsse und der Einrichtungen für die Löschwasserversorgung.	46
Des weiteren oblag der Klägerin die Herstellung von Regenüberlauf- und Regenrückhaltbecken.	47
Gemäß § 9 Abs. 1 des Erschließungsvertrages sollte der gesamte Erschließungsaufwand vom Erschließungsunternehmer, der Klägerin, getragen werden. Die Gemeinde sollte keine Kosten übernehmen.	48
Gemäß § 9 Abs. 2 des Erschließungsvertrages sollte die Gemeinde nach Erfüllung dieses Vertrages durch den Unternehmer, die Klägerin, einen Erschließungsbeitrag nach § 127 BauGB nicht erheben.	49
Wegen der weitem Einzelheiten wird auf den Erschließungsvertrag vom ...1998 (Bl. 121 - 127 der Gerichtsakte) Bezug genommen.	50
In den Streitjahren 1998 bis 2001 führte die Klägerin die ihr gemäß dem vorgenannten Erschließungsvertrag obliegenden Erschließungsmaßnahmen durch. Die von den beauftragten Bauunternehmungen der Klägerin hierfür in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge betrugen 41.230,00 DM in 1998, 498.436,00 DM in 1999, 10.035,00 DM in 2000 und 8.193,00 DM in 2001.	51
Gleichzeitig begann die Klägerin damit, einzelne Gewerbegrundstücke an Investoren bzw. Unternehmer unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG zu veräußern. Dabei wurde ein Kaufpreis i. H. v. netto 85,00 DM/qm in erschlossenem Zustand (einschließlich Erschließungsbeitrag - öffentliche Straße - sowie Anschlussbeiträge für Kanalisation und Wasserversorgung ohne Grundstückanschlüsse) erzielt. Auf den betreffenden Kaufpreis wurde jeweils die gesetzliche Mehrwertsteuer mit 16 % aufgeschlagen und im jeweiligen notariellen Kaufvertrag entsprechend ausgewiesen.	52
Im Rahmen der erstmaligen Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre wurde die Klägerin entsprechend ihrer Umsatzsteuererklärung und damit unter Berücksichtigung der genannten Vorsteuerbeträge zur Umsatzsteuer veranlagt. Die jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerbescheide datierten für 1998 vom 10.01.2000, für 1999 vom 14.03.2001, für 2000 vom 03.01.2002 und für 2001 vom 21.01.2003.	53
Im Rahmen einer am 27.03.2002 angeordneten und im Laufe des Jahres 2002 durchgeführten Betriebsprüfung bei der Klägerin, u. a. auch für die Umsatzsteuer betreffend die Jahre 1998 bis 2000 gelangte der Beklagte zu der Feststellung, dass sich die Klägerin als Erschließungsunternehmer in dem Erschließungsvertrag vom ...1998 u. a. zur Herstellung von öffentlichen Erschließungsanlagen i. S. des § 127 Abs. 2 BauGB verpflichtet habe. Nach der Rechtsprechung handele es sich insoweit um öffentliche Straßen, Wege oder Plätze, wenn diese nach Maßgabe des Landesstraßenrechts dem öffentlichen Verkehr gewidmet seien. Aus diesem Erfordernis der Widmung folge, dass nur tatsächlich öffentliche Straßen keine öffentlichen Straßen i. S. des § 127 Abs. 2 BauGB seien. Würden die	54

Erschließungsanlagen allerdings öffentlich gewidmet, seien sie jedoch privatwirtschaftlicher Nutzung entzogen. Dies habe der Bundesfinanzhof im Urteil vom 07.12.1988 (II R 115/88, BStBl II 1989, 302) festgestellt. Der Vorsteuerabzug sei in diesen Fällen zu versagen, da eine Zuordnung dieser Erschließungsanlagen zum Unternehmensvermögen nicht möglich sei. Nur wenn die Erschließungsanlagen nach deren Fertigstellung öffentlich zu widmen, oder auf die Gemeinde zu übertragen seien, ergebe sich für die Grundstückserwerber eine ausreichende Rechtssicherheit. Die Klägerin habe sich in den notariellen Kaufverträgen mit den Grundstückserwerbern zur Übertragung von Baugrundstücken in erschlossenem Zustand verpflichtet und dieses durch den Klammerzusatz "- einschließlich Erschließungsbeitrag - öffentliche Straße - " näher erläutert. Durch den Hinweis auf den Erschließungsbeitrag sei hier eine öffentliche Straße i. S. des § 127 BauGB vertraglich zugesagt worden, d. h. es müsse sich um eine öffentlich gewidmete Straße handeln. Eine andere Auslegung der Kaufverträge würde dazu führen, dass der Grundstückserwerber zwar einen Anspruch auf die Erschließung des erworbenen Grundstücks habe, nicht aber auf dessen Unterhaltung durch die Klägerin. Der zwischen der Klägerin und der Gemeinde L-Stadt als Alleingesellschafterin geschlossene Erschließungsvertrag halte einem Fremdvergleich nicht stand. Eine private, nicht gemeindeeigene, Erschließungsgesellschaft, hätte die Erschließung nur übernommen, wenn ihr eine öffentliche Widmung oder eine Übertragung auf die Gemeinde nach Fertigstellung der Erschließungsanlagen zugesagt worden wäre. Mit einem Verbleib der Anlagen im Eigentum und in der Verantwortung der Erschließungsgesellschaft entstünden dieser zukünftig nicht zu kalkulierende Unterhaltungskosten, die im Kaufpreis für die erschlossenen Baugrundstücke nicht enthalten sein könnten.

Aus diesem Grunde sei der Klägerin der Vorsteuerabzug aus den von ihr durchgeführten Erschließungsmaßnahmen zu versagen. 55

Auf der Grundlage dieser Feststellungen der Betriebsprüfung änderte der Beklagte sodann mit auf § 164 Abs. 2 AO gestützten Änderungsbescheiden hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 vom 11.02.2003 sowie hinsichtlich des Streitjahres 2001 vom 02.07.2003 die Umsatzsteuerbescheide und berücksichtigte nunmehr die genannten Vorsteuerbeträge aus den betreffenden Erschließungsmaßnahmen nicht mehr. 56

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einsprüche ein, die der Beklagte mit Einspruchsentscheidungen vom 27.04.2004 als unbegründet zurückwies. 57

Dabei stellte der Beklagte im wesentlichen darauf ab, dass sich im Streitfall die Klägerin in dem genannten Erschließungsvertrag mit der Gemeinde L-Stadt dazu verpflichtet habe, öffentliche Erschließungsanlagen i. S. des § 127 Abs. 2 BauGB zu errichten. Straßen und Wege i. S. dieser Vorschrift seien regelmäßig dem öffentlichen Verkehr gewidmete Straßen und Wege und nicht der Öffentlichkeit zugängliche Privatstraßen. Daher müsse die Gemeinde die von der Klägerin errichteten Straßen und Wege dem öffentlichen Verkehr widmen. Nur in diesem Fall ergebe sich für die Grundstückserwerber eine ausreichende Rechtssicherheit. Der zwischen der Klägerin und der Gemeinde L-Stadt abgeschlossene Erschließungsvertrag halte daher letztlich einem Fremdvergleich nicht stand. Eine nicht gemeindeeigene, also rein private Erschließungsgesellschaft hätte unter diesen Umständen die Erschließung nicht übernommen. 58

Die Klägerin könne sich für ihre Vorsteuerabzugsberechtigung auch nicht auf die Erteilung einer verbindlichen Auskunft durch den Beklagten berufen. 59

Die Klägerin habe nämlich im Rahmen ihres Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vom ...1998 unmissverständlich erklärt, dass zwischen ihr und der Gemeinde L- 60

Stadt kein Erschließungsvertrag abgeschlossen werde. Dies habe insbesondere im Hinblick auf die mehrfach modifizierten Anfragen im Vorfeld keinen anderen Schluss zugelassen, als dass eben im Gegensatz zu den vorherigen Fallkonstellationen kein Vertrag abgeschlossen werden solle. Jedenfalls sei in der daraufhin schließlich erteilten verbindlichen Auskunft in der Sachverhaltsdarstellung ausdrücklich davon ausgegangen worden, dass die Klägerin die Erschließungsanlagen für die Gemeinde L-Stadt ohne Vereinbarung eines Erschließungsvertrages herstellen solle. Da der von der Klägerin tatsächlich verwirklichte Sachverhalt, nämlich der Abschluss eines Erschließungsvertrages mit der Gemeinde L-Stadt, von den dem Beklagten zuletzt mitgeteilten Sachverhalt deutlich und in einem wesentlichen Punkt abweiche, könne die erteilte verbindliche Auskunft keine Bindungswirkung für den Beklagten entfalten.

Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass entgegen der Auffassung des Beklagten die Vorschrift des § 127 Abs. 2 BauGB nicht zwingend vorsehe, dass durch eine private Erschließungsgesellschaft erstellte Erschließungsanlagen zwingend öffentlich zu widmen seien. 61

Im Streitfall seien die betreffenden Erschließungsanlagen im Eigentum der Klägerin verblieben und nicht öffentlich gewidmet worden. Insbesondere bestehe auch keine Pflicht zur öffentlichen Widmung dieser Erschließungsanlagen, und zwar weder aus § 127 BauGB, noch aus § 6 Straßen- und Wegegesetz Nordrhein-Westfalen (StrWG). 62

Durch die nicht erfolgte Widmung der betreffenden Erschließungsanlagen als öffentlich-rechtliche Straßen und Wege ergebe sich auch keine Unsicherheit für die Erwerber. Vielmehr folge aus dem abgeschlossenen Erschließungsvertrag eindeutig, dass die Klägerin sich zur Unterhaltung der Anlagen zugunsten der späteren Erwerber verpflichtet habe. 63

Des weiteren sei im Streitfall auf die Verfügung der OFD ... vom 22.09.2004 hinzuweisen, wonach das BMF-Schreiben vom 07.06.1977 dann weiterhin Geltung habe, wenn die betreffenden Eingangssätze in Gestalt der Bauleistungen bis zum 18.08.2000 getätigt worden seien. Diese Voraussetzung sei im Streitfall erfüllt. Entsprechend den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 07.06.1977, richte sich die Abziehbarkeit der auf die Anlagen entfallenden Vorsteuern nach der umsatzsteuerlichen Behandlung der Ausgangssätze des Bauunternehmers, nämlich der Verwendung des erschlossenen Grundstücks. Dies solle sowohl in den Fällen gelten, in denen die betreffenden erschlossenen Grundstücke auf die Gemeinde unentgeltlich übertragen würden, als auch für die Fälle, in denen die Erschließungsanlagen im Eigentum des Erschließungsträgers verblieben. 64

Im Streitfall sei entscheidend, dass die Kosten für die Herstellung der Erschließungsanlagen insgesamt von der Klägerin getragen worden und später umsatzsteuerpflichtig an die Grundstückserwerber weiter belastet worden seien, so dass die Erschließungsmaßnahmen den steuerpflichtigen Umsätzen an die privaten Grundstückserwerber zuzurechnen seien. Die Erschließungsmaßnahmen seien im Streitfall vollumfänglich für die entgeltlichen, steuerpflichtigen, Grundstückslieferungen an die privaten Erwerber verwendet worden. Daher könne die auf den Eingangsleistungen, die Erschließungsmaßnahmen, beruhende Vorsteuer abgezogen werden, da die betreffenden Eingangsleistungen in direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den Ausgangsleistungen, der umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung der betreffenden erschlossenen Grundstücke als dem auf der nachfolgenden Stufe getätigten Umsatz, stünden. 65

Demgegenüber sei kein Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und der Gemeinde L-Stadt erfolgt, denn die Erschließungsanlagen seien im Eigentum der Klägerin verblieben. 66

Eine Widmung, zu der die Klägerin im übrigen auch nicht verpflichtet sei, sei ebenfalls nicht erfolgt. Auch habe die Gemeinde L-Stadt der Klägerin keinen Zuschuss für die Erschließung sämtlicher Grundstücke gezahlt. Die Klägerin habe im Vorfeld des Abschlusses des Erschließungsvertrages ausdrücklich auf eine Inanspruchnahme von Landesmitteln verzichtet. Des weiteren hätten die Leistungsbezüge auch nicht einer Erschließung von öffentlichen Flächen und Straßen gedient, da diese nicht auf die Gemeinde übertragen worden seien. Folglich stünden die Erschließungskosten auch nicht in einem direkten Zusammenhang mit einer Lieferung der Grundstücke an die Gemeinde. Eine solche Lieferung sei nicht erfolgt, vielmehr seien die Erschließungsmaßnahmen unmittelbar für die entgeltliche Grundstückslieferung an die privaten Erwerber verwendet worden.

Demzufolge seien die Eingangsaufwendungen auch nicht einer fiktiven unentgeltlichen Leistung der Klägerin an die Gemeinde L-Stadt zuzuordnen, sondern allein und unmittelbar an die umsatzsteuerpflichtigen Veräußerungen der Baugrundstücke an die Enderwerber gebunden. 67

Bereits aus dem Wortlaut der mit den Grundstückserwerbern geschlossenen Kaufverträge ergebe sich, dass sich der Preis inklusive der Erschließungsaufwendungen verstehe. Auch damit werde deutlich, dass die Kosten der Eingangsleistungen direkt den Verkaufsumsätzen zuzuordnen seien, da sie ausschließlich Kostenelemente dieser Ausgangsumsätze seien. Dies sei in den Preiskalkulationen, die die Klägerin für die Grundstücke angestellt habe, eindeutig niedergelegt. 68

Demzufolge würde im Streitfall eine Mindestbemessungsgrundlage auch nur dann eine Rolle spielen, wenn die Klägerin aus den Eingangsleistungen den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hätte, und die Erschließungsanlagen unentgeltlich auf ihre Gesellschafterin übertragen hätte. Aufgrund der Tatsache, dass keine Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und der Gemeinde L-Stadt bestehe, könnten die im Rahmen der Erschließung entstandenen Kosten aber auch nicht einem solchen Verhältnis zugeordnet werden. 69

Würde man anders verfahren, käme es im Streitfall zu einer ungerechtfertigten umsatzsteuerlichen Doppelbelastung, denn die Erschließungsaufwendungen würden einerseits, wie auch tatsächlich geschehen, inklusive Umsatzsteuer an die Grundstückserwerber weiterbelastet. Andererseits würde die Umsatzsteuer aus der Herstellung der Anlagen aber im Rahmen einer fiktiven unentgeltlichen Leistung der Klägerin an die Gemeinde L-Stadt dieser ein zweites Mal entstehen. 70

Damit könne im Streitfall lediglich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Eingangsumsatz und dem Umsatz der nachfolgenden Stufe, dem Verkauf der Grundstücke an die Enderwerber, vorliegen, und die Klägerin sei daher zum Vorsteuerabzug berechtigt. 71

Letztlich dürfe der Klägerin der Vorsteuerabzug auch deshalb nicht versagt werden, weil die Auskunft des Beklagten vom ...1998 verbindliche Wirkung entfalte. Soweit der Beklagte demgegenüber auf dem Standpunkt stehe, dass die betreffende Auskunft eine solche verbindliche Wirkung nicht entfalte, da der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt von dem durch den Beklagten bei Erteilung der Auskunft angenommenen Sachverhalt abweiche, so sei dies nicht zutreffend. 72

Soweit die Klägerin im Schreiben vom ...1998 erklärt habe, dass der Abschluss eines Erschließungsvertrages zwischen der Klägerin und der Gemeinde L-Stadt nicht vorgesehen sei, so liege hierin eine lediglich nicht erhebliche Modifikation des bereits mit Schreiben vom 73

- 06.05.1998 mitgeteilten Sachverhalts. Denn die Erklärung, keinen Erschließungsvertrag mit der Gemeinde L-Stadt abschließen zu wollen, enthalte lediglich die Aussage, keinen Vertragsabschluss in der zuvor beabsichtigten Form herbeiführen zu wollen. Die Klägerin sei weiterhin in Übereinstimmung mit dem zuerst gestellten Antrag davon ausgegangen, dass es selbstverständlich zu einem irgendwie geachteten vertraglichen Einverständnis zwischen den Vertragsparteien kommen musste, denn die vorgesehene Änderung habe nur darin bestanden, dass die Klägerin nunmehr Eigentümerin der Flächen und Anlagen bleiben sollte.
- Unzweifelhaft habe auch der Inhalt der weiteren Erörterungen zwischen den Parteien gezeigt, 74
dass keine grundlegende Sachverhaltsänderung vorgenommen worden sei, von der der Beklagte aufgrund der engen Einbindung durch die Klägerin keine Kenntnis gehabt habe.
- Nach erneuter Negativbescheidung des Antrags vom ...1998 habe sich im Rahmen einer 75
Besprechung im Umsatzsteuerreferat der damaligen OFD Köln ergeben, dass als wesentlicher Punkt des vorliegenden Sachverhalts nicht der Abschluss eines Erschließungsvertrages anzusehen sei, sondern vielmehr, dass die erschlossenen Straßenflächen nicht durch eine förmliche Allgemeinverfügung öffentlich gewidmet werden.
- Als für den Beklagten erkennbare unmittelbare Folge dieser Besprechung des Schreibens 76
des Beklagten vom ...1998 sei seitens der Klägerin daraufhin am 28.09.1998 ein weiterer Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gestellt worden, in dem nunmehr erklärt worden sei, dass auf die öffentliche Widmung der Anlagen verzichtet werde. Diesen Antrag habe der Beklagte am ...1998 positiv beschieden.
- Soweit daher in der verbindlichen Auskunft vom ...1998 auf das Fehlen eines 77
Erschließungsvertrages mit der Gemeinde L-Stadt eingegangen werde, so sei dies nur dahingehend zu verstehen, dass auf einen Vertragsabschluss im klassischen Sinne verzichtet werde, nicht aber generell auf eine vertragliche Übereinkunft.
- Der die Auskunft erteilende Sachbearbeiter sei folglich über den Sachverhalt vollumfänglich 78
informiert gewesen, der auch in allen wesentlichen Punkten mit dem erörterten Sachstand und den in den früheren Anträgen dargelegten Gegebenheiten übereingestimmt habe.
- Die Beteiligten seien mithin nicht von wesentlich abweichenden Sachverhalten ausgegangen. 79
Bestehe aber eine solche Sachverhaltsidentität, trete eine Bindungswirkung ein.
- Darüber hinaus habe die Klägerin in ihrem Schreiben vom ...1998 zur Vermeidung von 80
Missverständnissen ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Sie weiterhin von dem Abschluss vertraglicher Vereinbarungen zwischen ihr und der Gemeinde L-Stadt ausgehe und lediglich aufgrund dieser Vereinbarungen kein Eigentum an den Erschließungsanlagen auf die Gemeinde L-Stadt mehr übertragen werden solle. Diese Klarstellungen seien in unmittelbarer zeitlicher Nähe zur Erteilung der verbindlichen Auskunft vom 02.10.1998 erfolgt.
- Aufgrund der fehlenden Rückäußerung durch den Beklagten habe nur davon ausgegangen 81
werden können, dass sich auch aus der Sicht des Beklagten aus der Klarstellung keine entscheidende Änderung für die verbindliche Auskunft ergeben habe und der Beklagte die Darstellungen der Klägerin bereits bei Erteilung der Auskunft in der vorliegenden Weise gewürdigt habe.
- Durch die ausgebliebene Rückantwort habe der Beklagte einen Vertrauenstatbestand 82
geschaffen. Denn insoweit sei der Eindruck erweckt worden, dass gerade keine wesentliche Modifikation des zugrunde gelegten Sachverhalts stattgefunden habe. Denn das Schweigen

bestätige letztlich die berechtigte Annahme der Klägerin, der Beklagte würde ihre Auffassung, dass sich gerade keine Auswirkungen auf die verbindliche Auskunft ergeben würden, teilen.

Darüber hinaus habe sich der Weg zur Erlangung der verbindlichen Auskunft als ein längerer Diskussionsprozess dargestellt, in dessen Verlauf der Beklagte ständig eingebunden gewesen sei. Mehrere Anfragen der Klägerin zur rechtlich korrekten Behandlung der berechneten Umsatzsteuer vom 06.05.1998, 19.06.1998 und schließlich vom 28.09.1998, sowie die mündliche Erörterung im Umsatzsteuerreferat der damaligen OFD ... machten deutlich, dass der Beklagte zu jeder Zeit über das Vorhaben der Klägerin und die diesbezüglichen Modifikationen informiert gewesen sei. Bereits deshalb könne im Zeitpunkt der letzten Anfrage der Klägerin auch nicht von einer grundlegenden Sachverhaltsänderung ausgegangen werden. Tatsache sei, dass der Beklagte von Anbeginn an mit sämtlichen wesentlichen Sachverhaltsgrundlagen vertraut gewesen sei, die ihm im Verlauf der fast sechsmonatigen Diskussion seitens der Klägerin mehrfach unterbreitet worden seien. 83

Insbesondere habe die Klägerin in ihrem letzten Antragsschreiben vom 28.09.1998 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sie an der Erteilung der verbindlichen Auskunft ein besonderes steuerliches Interesse habe, da der Abschluss des Erschließungsvertrages nur bei Bejahung der von ihr vertretenen Rechtsauffassung erfolgen solle. Schon in der Besprechung im Umsatzsteuerreferat der damaligen OFD ... vom 22.06.1998 habe die Klägerin nicht geäußert, vom Abschluss eines Erschließungsvertrages gänzlich Abstand nehmen zu wollen. Kernpunkt der Besprechung sei gewesen, dass für eine positive Bescheidung der beiden vorangegangenen Anfragen vom 06.05.1998 und 19.06.1998 nicht der Abschluss eines Erschließungsvertrages, sondern vielmehr der Verzicht auf eine öffentliche Widmung der Straßenflächen ausschlaggebend gewesen sein sollte. 84

Deshalb könne sich der Beklagte nicht darauf stützen, dass eine grundlegende Sachverhaltsänderung stattgefunden habe. 85

Die Gemeinde L-Stadt hat auf Anfrage des Gerichts am 02.01.2008 mitgeteilt, dass die Erschließungsanlagen im IK in L-Stadt in zivilrechtlichen Eigentum der Klägerin stehen und diesbezüglich aktuelle Grundbuchauszüge des Amtsgerichts W-Stadt vorgelegt. 86

Sie hat des weiteren darauf hingewiesen, dass eine öffentliche, förmliche Widmung der im Gewerbegebiet IK befindlichen Straßen bisher nicht erfolgt sei und sich die Straßen daher auch nicht im Straßenverzeichnis befinden würden. 87

Die Klägerin beantragt, 88

Vorsteuerbeträge in Höhe von 41.230,00 DM in 1998, 498.436,00 DM in 1999, 10.035,00 DM in 2000 und 8.193,00 DM in 2001 zum Abzug zuzulassen und die Umsatzsteuer für die Streitjahre entsprechend herabzusetzen, 89

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 90

Der Beklagte beantragt, 91

die Klage abzuweisen, 92

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 93

Der Beklagte hat im Streitfall keinen Zweifel daran, dass die Gemeinde L-Stadt durch die Klägerin trotz der offensichtlich immer noch fehlenden formellen Widmung die Anlieger so 94

behandele, als seien sie Anlieger einer öffentlichen Straße. Da die Gewerbetreibenden seinerzeit in gleichlautenden Kaufverträgen einen Kaufpreis je qm in erschlossenem Zustand einschließlich Erschließungsbeitrag für öffentliche Straßen sowie Anschlussbeiträge für die Kanalisation entrichtet hätten, hätten sie davon ausgehen müssen und können, dass die Gemeinde eben hieraus ihre Berechtigung zur Erhebung der Straßenreinigungsgebühren oder der Gebühren für Winterdienste schöpfe. Es könne daher nicht darauf ankommen, dass es bisher an der förmlichen Widmungsverfügung, aus welchen Gründen auch immer, fehle.

Die Vorsteuerabzugsberechtigung der Klägerin könne im Streitfall auch nicht aus einer mit verbindlicher Wirkung erteilten verbindlichen Auskunft oder Zusage abgeleitet werden. Entgegen der Auffassung der Klägerin habe der der verbindlichen Zusage zugrunde liegende Sachverhalt gerade nicht in allen wesentlichen Punkten mit dem Antrags Sachverhalt übereingestimmt. Es sei vielmehr eine grundlegende Sachverhaltsänderung vorgenommen worden. Wesentlich sei allein schon die Tatsache, dass ein Erschließungsvertrag, von dem vorher keine Rede gewesen sei, zwischen der Klägerin und der Gemeinde abgeschlossen worden sei. So irre die Klägerin, wenn sie davon ausgehe, der Beklagte hätte auch bei vorheriger Kenntnis des Erschließungsvertrages eine verbindliche Zusage in dieser Form erteilt. Wäre dem Beklagten nicht nur der Erschließungsvertrag als solcher, sondern auch dessen Inhalt bekannt gewesen, hätte er die Zusage in dieser Form verbindlich gerade nicht erteilt. Insbesondere die Bezugnahme im Erschließungsvertrag auf § 127 Abs. 2 BauGB hätte dem Antragsverfahren dann nicht nur einen anderen Erörterungsverlauf gegeben, sondern auch zu einer völlig anderen rechtlichen Würdigung geführt. Die Rechtsfragen, die jetzt in diesem Klageverfahren kontrovers erörtert würden, wären bereits vor Erteilung der verbindlichen Auskunft diskutiert worden. Dass der Beklagte mit sämtlichen wesentlichen Sachverhaltsgrundlagen vertraut gewesen sei, werde vor diesem Hintergrund bestritten.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nicht begründet.

Der Klägerin steht zwar entgegen der Auffassung des Beklagten der Vorsteuerabzug aus ihren Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Herstellung der streitbefangenen Erschließungsanlagen zu. In identischer Höhe steht dieser Vorsteuerabzugsberechtigung jedoch die Umsatzsteuerpflicht der seitens der Klägerin an die Gemeinde L-Stadt erbrachten Ausgangsleistungen gegenüber.

I. Hinsichtlich derjenigen Vorsteuerbeträge, die der Klägerin im Zusammenhang mit der Herstellung der Erschließungsanlagen im Gewerbegebiet IK in L-Stadt entstanden sind, ist diese zunächst einmal dem Grunde nach vorsteuerabzugsberechtigt gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

1. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen im Sinne des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift sind hinsichtlich der Vorsteuerbeträge für die von der Klägerin in Anspruch genommenen Leistungen der Bauunternehmen zur Herstellung der Erschließungsanlagen im Gewerbegebiet IK in L-Stadt erfüllt.

2. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für Leistungsbezüge, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine

von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist, § 15 Abs. 4 UStG.

Im Streitfall hat die Klägerin die von ihr bezogenen Eingangsleistungen in Gestalt der Bauleistungen zur Errichtung der Erschließungsanlagen gerade nicht zur Ausführung umsatzsteuerfreier Ausgangsleistungen verwendet. Die betreffenden Eingangsleistungen stehen vielmehr in einem unmittelbaren Verwendungszusammenhang mit den von der Klägerin insoweit an die Gemeinde L-Stadt erbrachten Ausgangsleistungen in Gestalt der Durchführung der streitbefangenen Erschließungsmaßnahmen. 102

3. Überträgt eine Gemeinde die Erschließung eines Bebauungsgebiets, das im Eigentum einer gemeindeeigenen, aber selbständigen Erschließungsträgergesellschaft steht, dieser Erschließungsträgergesellschaft, die das Bebauungsgebiet sodann in erschlossenem Zustand an private Investoren veräußert, so kann die in der Errichtung der betreffenden Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen liegende Leistung dieser Erschließungsträgergesellschaft gedanklich unterschiedlichen Leistungsebenen zugeordnet werden. 103

So kann die Durchführung der Erschließungsmaßnahme als eine Eingangsleistung angesehen werden, die mit der Veräußerung der nunmehr erschlossenen Bebauungsflächen an die privaten Investoren als Ausgangsumsatz (erste Leistungsebene) in unmittelbarem Zusammenhang steht, denn immerhin werden durch die Erschließung werthaltigere Bebauungsflächen geschaffen und veräußert. 104

Im Falle der vereinbarten Rückübertragung der Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen seitens des Erschließungsträgers auf die betreffende Gemeinde, was in der Praxis wohl den Regelfall darstellen dürfte, könnte die insoweit maßgebliche Ausgangsleistung aber gerade auch in dieser Rückübertragung (zweite Leistungsebene) zu sehen sein, denn letztlich sind die Erschließungsmaßnahmen als Eingangsleistungen gegenständlich den betreffenden Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen zugeordnet, was einen unmittelbaren Verwendungszusammenhang zwischen den Erschließungsmaßnahmen und der Übertragung der betreffenden Flächen und Anlagen nahe legen würde. Diese zweite Leistungsebene scheidet im Streitfall allerdings angesichts der, zur Überzeugung des Senats feststehenden, nicht erfolgten Rückübertragung der Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen auf die Gemeinde aus. 105

Aber auch für den Fall, dass der Erschließungsträger die von ihm geschaffenen Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen nicht auf die Gemeinde überträgt, kann eine an die Gemeinde gerichtete Leistung als für den notwendigen Verwendungszusammenhang maßgeblicher Ausgangsumsatz vorliegen. Denn verpflichtet sich der Erschließungsträger in einem entsprechenden Erschließungsvertrag gegenüber einer Gemeinde, die an sich ihr, der Gemeinde, nach den einschlägigen Bestimmungen des Baugesetzbuchs obliegende Erschließung eines Bebauungsgebiets vorzunehmen, so erbringt der Erschließungsträger damit aber zugleich eine sonstige Leistung gegenüber der Gemeinde und zwar in Gestalt einer Geschäftsbesorgung oder allgemeinen Dienstleistung (dritte Leistungsebene). 106

Im Streitfall stehen aber die von der Klägerin im Zusammenhang mit den Erschließungsmaßnahmen bezogenen Eingangsleistungen auf der vorgenannten dritten Leistungsebene in einem unmittelbaren Verwendungszusammenhang mit der gegenüber der Gemeinde L-Stadt erbrachten Geschäftsbesorgung in Gestalt der Durchführung der 107

betreffenden Erschließungsmaßnahmen.

a) Der Bundesfinanzhof hat hinsichtlich der Leistungen, die ein privater Erschließungsträger in der Rechtsform einer GmbH zur Herstellung von öffentlichen Erschließungsanlagen zur Erfüllung entsprechender Verpflichtungen aus einem Erschließungsvertrag im Sinne des § 124 BauGB erbringt, ausgeführt, dass die Zurechnung von mit Vorsteuerbeträgen belasteten Leistungsbezügen zu Verwendungsumsätzen nicht nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung von Eingangsumsätzen erfolgen könne. Das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung von Eingangsumsätzen widerspreche vielmehr den gemeinschaftsrechtlich geltenden Vorgaben zur Prüfung des Zusammenhangs der Eingangsumsätze mit Verwendungsumsätzen nach Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie (vgl. das Urteil des BFH vom 09.11.2006 V R 9/04, BStBl II 2007, 285 m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH). Nach Artikel 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie ist der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug befugt, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. 108

Nach der Rechtsprechung des EuGH (z.B. Urteil vom 08.06.2000 C-98/98 - Midlandbank - DStRE 2000, 927) ist Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie so auszulegen, dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Umsätzen der nachfolgenden Stufe, die zum Vorsteuerabzug berechtigten, bestehen muss, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.2005 V R 14/04, BFH/NV 2006, 1233). Das Recht auf Vorsteuerabzug ergibt sich grundsätzlich daraus, dass die Aufwendungen für den Bezug der Eingangsumsätze Teil der Kosten der Ausgangsumsätze sind. Der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck ist dabei unerheblich. Da § 15 UStG auf Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie beruht, ist auch diese Vorschrift nach den vorstehend aufgeführten Grundsätzen auszulegen. Ausfluss dieser Rechtsgrundsätze ist nach Auffassung des BFH der Vorrang eines gegenständlichen verstandenen Verwendungszusammenhangs von Eingangs- und Ausgangsleistung vor einer nur wirtschaftlichen Zurechnung bzw. einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2006 V R 9/04, a.a.O). 109

b) Mit den vorgenannten Grundsätzen ist jedoch die Auffassung der Klägerin, wonach die betreffenden Eingangsleistungen, also die Herstellung der Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen, mit den Grundstücksveräußerungen an die privaten Investoren in direkten, konkreten und unmittelbaren Zusammenhang stehe, nicht zu vereinbaren. Entgegen der Auffassung der Klägerin sind im Streitfall die Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen im IK in L-Stadt nicht für die Grundstücksverkäufe an die privaten Investoren im umsatzsteuerlichen Sinne verwendet worden. Denn die betreffenden Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen sind gerade nicht auf die privaten Investoren übertragen worden, diesen also nicht geliefert worden im Sinne eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen. Die privaten Investoren und Grundstückserwerber profitieren zwar, jedenfalls was die Benutzbarkeit der Grundstücke anbelangt, unmittelbar von dem Umstand, dass sich die betreffenden Grundstücke in einem erschlossenen Zustand befinden,. Dabei handelt es sich jedoch nur um eine Eigenschaft des betreffenden Grundstücks aufgrund der von der Klägerin durchgeführten Erschließungsmaßnahmen und nicht um eine Lieferung oder sonstige Leistung, die die Klägerin auf der Grundlage einer schuldrechtlichen Verpflichtung im Rahmen eines Leistungsaustauschs an die Grundstückserwerber erbracht hat. Auch der Umstand, dass es aufgrund der Durchführung der Erschließung zu einer Werterhöhung hinsichtlich der veräußerten Grundstücke gekommen ist, kann insoweit nicht 110

ausschlaggebend für die Zuordnung der betreffenden Eingangsleistungen zu den Grundstücksveräußerungen sein.

Denn unter Berücksichtigung des Vorrangs einer gegenständlichen Zurechnung von Eingangsumsätzen vor einer wie auch immer gearteten wirtschaftlichen Betrachtungsweise bleibt insoweit dennoch festzuhalten, dass den privaten Grundstücksinvestoren zwar erschlossene Bebauungsflächen veräußert worden sind, die Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen als solche aber im Eigentum der Klägerin verblieben sind. 111

Mit der Durchführung der Erschließungsmaßnahmen ist die Klägerin vielmehr ihrer vertraglichen Verpflichtung gegenüber der Gemeinde L-Stadt nachgekommen, für eine sach- und fachgerechte Erschließung des betreffenden Gebiets zu sorgen und damit die vertraglich zugesagte Geschäftsbesorgung für die Gemeinde L-Stadt zu erbringen. Auch wenn die betreffenden Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen bislang noch nicht auf die Gemeinde L-Stadt übertragen worden sind, so stehen die Erschließungsmaßnahmen dennoch in einem unmittelbaren Verwendungszusammenhang mit dem diesbezüglichen Ausgangsumsatz der Klägerin an die Gemeinde L-Stadt, nämlich mit der Erfüllung der entsprechenden Geschäftsbesorgungsverpflichtung. Denn ohne Inanspruchnahme der betreffenden Herstellungsarbeiten auf der Eingangsseite hätte letztlich nicht die zugesagte Dienstleistung in Gestalt der erfolgreichen, sach- und fachgerechten Erschließung des Bebauungsgebietes als Ausgangsumsatz an die Gemeinde verwirklicht werden können. Mit der Inanspruchnahme der Eingangsleistungen hat die Klägerin dabei praktisch zeitgleich die ihr obliegende Ausgangsleistung an die Gemeinde L-Stadt erbracht. 112

Die Gemeinde L-Stadt hat somit im Rahmen des Erschließungsvertrages vom 18.11.1998 von der ihr nach § 124 Abs. 1 BauGB eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Durchführung der grundsätzlich ihr als dem zuständigen Hoheitsträger obliegenden Erschließung von Grundstücken gemäß § 123 BauGB auf die Klägerin zu übertragen. Damit erbringt die Klägerin aber eine sonstige Leistung in Gestalt einer konkreten Dienstleistung für die Gemeinde L-Stadt, der ansonsten die Vornahme der betreffenden Erschließungsmaßnahmen nach dem Baugesetzbuch oblegen hätte. Und diese von der Klägerin erbrachte Dienstleistung beruht auch auf einem synallagmatischen Leistungsaustauschverhältnisses in Gestalt einer schuldrechtlichen Vertrages. 113

II. Die Klägerin hat diese sonstige Leistung gegenüber der Gemeinde L-Stadt auch entgeltlich im Sinne des § 10 Abs. 1 UStG erbracht. 114

1. Ob eine Lieferung oder sonstige Leistung als gegen Entgelt ausgeführt und deshalb als steuerbarer Umsatz im Sinne de § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG zu erfassen ist, setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und einer empfangenen Gegenleistung voraus. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der einen Kostenfaktor in seiner Tätigkeit bilden könnte und damit zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2006 V R 9/04, a.a.O., mit Nachweisen zur Rspr. des EuGH). 115

In Fällen, in denen ein anderer Unternehmer die Erfüllung der Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts übernimmt und im Zusammenhang damit Geldzahlungen erhält, bestimmt sich in erster Linie nach den Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlungen, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung richtet. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2006 V R 9/04, a.a.O.). 116

2. Im Streitfall sieht der Erschließungsvertrag vom ...1998 zwar in § 9 vor, dass der gesamte Erschließungsaufwand vom Erschließungsunternehmen zu tragen sei und die Gemeinde L-Stadt keine Kosten übernehme. 117
- In § 9 Abs. 2 dieses Vertrages wird jedoch festgelegt, dass nach Erfüllung des Erschließungsvertrages durch den Erschließungsträger die Gemeinde keinen Erschließungsbeitrag nach § 127 BauGB von den Grundstückseigentümern erheben wird. Der erkennende Senat sieht in diesem Verzicht auf die Geltendmachung der Erschließungsbeiträge, die die Gemeinde ansonsten, sofern sie die Erschließungsmaßnahmen selbst und unmittelbar durchgeführt hätte, nach den Bestimmungen des Baugesetzbuches von den Eigentümern der betreffenden erschlossenen Grundstücke hätte erheben können, eine konkrete Gegenleistung gegenüber der Klägerin für die von ihr, der Klägerin, erbrachten sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Übernahme der betreffenden Erschließungsmaßnahme. In wirtschaftlicher Hinsicht ermöglicht es erst dieser Verzicht auf die Erhebung von Erschließungsbeiträgen gegenüber der Klägerin dieser, selbst im Rahmen der Grundstücksveräußerungen die anteiligen Aufwendungen für die betreffenden Erschließungsmaßnahmen in den Grundstückskaufpreis einzurechnen und offen auszuweisen. Wäre für die Grundstückserwerber insoweit nicht sichergestellt, dass nicht auch noch die Gemeinde ihnen gegenüber Erschließungsbeiträge geltend macht, würde sich ein Kaufpreis, der ausdrücklich einschließlich der Erschließungsbeiträge für öffentliche Straßen sowie Anschlussbeiträge für Kanalisation und Wasserversorgung ohne Grundstücksanschlüsse in den Kaufverträgen ausgewiesen ist, nicht durchsetzen lassen. In wirtschaftlicher Hinsicht stellt sich dieser Vorgang praktisch wie ein abgekürzter Leistungsweg dar. Anstelle der von den Vertragsbeteiligten an sich gewollten Abtretung der Erschließungsbeitragsansprüche der Gemeinde an die Klägerin als Entgelt für die von der Klägerin erbrachten Erschließungsleistungen, belassen es die Beteiligten vielmehr bei der schlichten Zusage der Gemeinde, von der Erhebung der Erschließungsbeträge abzusehen und ermöglicht es dieser Vorgang erst der Klägerin, die Erschließungsaufwendungen selbst und unmittelbar bei den Grundstückserwerbern geltend zu machen. Dieser Vorgang steht aber in wirtschaftlicher Hinsicht einer Abtretung des an sich der Gemeinde zustehenden Anspruchs auf Erhebung von Erschließungsbeiträgen gegen die Eigentümer der betreffenden erschlossenen Grundstücke an die Klägerin gleich. 118
- In Anbetracht dieses in wirtschaftlicher Hinsicht als Abtretung anzusehenden Verzichts der Gemeinde L-Stadt auf die Erhebung von Erschließungsbeiträgen, ist daher von einem entgeltlichen Leistungsaustausch der zwischen der Klägerin und der Gemeinde L-Stadt im Hinblick auf die von der Klägerin erbrachten Erschließungsleistungen auszugehen. 119
3. Aber selbst wenn man sich dieser Sichtweise des erkennenden Senats nicht anschließen wollte und mithin davon ausgehen würde, dass die Klägerin sich zur Erbringung einer unentgeltlichen Leistung an die Gemeinde L-Stadt verpflichtet hat und mithin die Verpflichtung zur Durchführung der Erschließungsmaßnahmen und Übernahme der Erschließungsaufwendungen unentgeltlich der Gemeinde L-Stadt zugesagt hat, würde sich auch aus dieser Handhabung eine Umsatzsteuerpflicht ergeben. Denn einer Lieferung gegen Entgelt wird nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes bzw. einer sonstigen Leistung gegen Entgelt wird nach § 3 Abs. 9 a Nr. 2 UStG die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, gleichgestellt. 120
- III. Im Streitfall steht daher der zu gewährenden Vorsteuerabzugsberechtigung der Klägerin hinsichtlich der im Rahmen der Erschließungsmaßnahmen entstandenen Vorsteuern eine 121

zumindest gleich hohe Umsatzsteuerpflicht im Hinblick auf die von der Klägerin gegenüber der Gemeinde L-Stadt erbrachten Dienstleistung in Gestalt der Übernahme der Verpflichtung zur Erbringung der entsprechenden Erschließungsmaßnahmen gegenüber. Soweit hierbei von einer entgeltlichen Leistung der Klägerin gegenüber der Gemeinde L-Stadt im Hinblick auf den Verzicht auf die Erhebung von Erschließungsbeiträgen durch die Gemeinde L-Stadt auszugehen sein sollte, so umfasst die Bemessungsgrundlage im Sinne der Besteuerungsgrundlage ohne weiteres zumindest die Höhe der streitigen Erschließungskosten, wenn nicht sogar im Hinblick auf einen Gewinnzuschlag von einer höheren Bemessungsgrundlage auszugehen sein sollte. Soweit die Klägerin die betreffenden Erschließungsmaßnahmen tatsächlich der Gemeinde L-Stadt unentgeltlich zugesagt haben sollte, so würde sich die Erschließungsleistung nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 4 Nr. 2 u. Nr. 3 UStG nach den Kosten, die bei der Ausführung des Umsatzes entstanden sind, bemessen (sog. Mindestbemessungsgrundlage). Denn die Klägerin hat insoweit im Sinne § 10 Abs. 5 UStG sonstige Leistungen an ihren Alleingesellschafter, die Gemeinde L-Stadt, ausgeführt.

IV. Die festgestellte Umsatzsteuerpflicht betrifft auch den jeweils identischen Veranlagungszeitraum, in dem die Vorsteuer für die entsprechende Eingangsleistung entstanden ist. 122

Denn nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG entsteht die Steuer bei der Berechnung nach vereinbarten Entgelten, wie im Streitfall, mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist. Da die betreffenden Bauleistungen auf der Seite der Eingangsleistungen jeweils zugleich sachlich und zeitgleich derjenigen Leistungsverpflichtung entspricht, die der Klägerin gegenüber der Gemeinde L-Stadt auf der Ausgangsseite oblag, und da die Klägerin mit der Empfangnahme der Bauleistungen praktisch zeitgleich und gegenständlich identisch ihre Leistung gegenüber der Gemeinde L-Stadt erbracht hat, ist im Streitfall von der insoweit zeitgleichen Entstehung der Vorsteuerabzugsbeträge und der hiermit im unmittelbaren Zusammenhang stehenden Umsatzsteuerpflicht auszugehen. 123

V. Soweit die Klägerin demgegenüber geltend gemacht hat, dass die vorstehend dargestellte Rechtsauffassung des erkennenden Senats letztlich zu einer umsatzsteuerlichen Doppelbelastung der Klägerin führen würde, da sie bereits gegenüber den Grundstückserwerbern die Erschließungsleistungen umsatzsteuerpflichtig abgerechnet und die hierauf entfallende Umsatzsteuer abgeführt habe, so ist dieser Einwand letztlich nicht durchgreifend. Der Umstand, dass die Klägerin im Streitfall auf die streitbefangenen Erschließungsleistungen praktisch zweimal Umsatzsteuer abzuführen hat, nämlich einmal im Rahmen ihrer umsatzsteuerpflichtigen Geschäftsbesorgungsleistung gegenüber der Gemeinde L-Stadt auch zum anderen im Rahmen der umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung der Baugrundstücke in erschlossenem Zustand an die privaten Investoren, beruht allein auf dem Umstand, dass die Klägerin den privaten Investoren gegenüber nicht nur die Grundstücksveräußerung unter Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt hat, sondern auch die Durchführung der betreffenden Erschließungsmaßnahmen. Denn die Erschließungsaufwendungen hätte die Klägerin eben nicht gegenüber den privaten Investoren mit Umsatzsteuerausweis abrechnen dürfen, sondern diese waren allein der Gemeinde L-Stadt gegenüber, entsprechend dem insoweit bestehenden Leistungsaustauschverhältnisses, umsatzsteuerpflichtig abzurechnen. 124

Damit hat die Klägerin aber die Rechtsfolgen des § 14 Abs. 2 UStG 1999 ausgelöst und hat die von ihr selbst im Rahmen der Grundstücksveräußerungen unter Umsatzsteuerausweis in 125

Rechnung gestellte Umsatzsteuer zu tragen.

Allein der Umstand, dass die Klägerin neben der Lieferung der Grundstücke an die privaten Investoren auch die Erschließungsleistungen mit anteilig in den Grundstückskaufpreis eingerechnet und der Umsatzsteuer unterworfen hat, führt im Streitfall zu der von der Klägerin gerügten doppelten Umsatzsteuerbelastung. Die Klägerin hätte insoweit vielmehr den Grundstückserwerbern lediglich den Kaufpreis allein für die Grundstücke umsatzsteuerpflichtig in Rechnung stellen dürfen. Hinsichtlich der Erschließungskostenanteile hätte vielmehr eine umsatzsteuerpflichtige Abrechnung gegenüber der Gemeinde L-Stadt erfolgen müssen und hätte diese Position unter Berücksichtigung des dargestellten "Abtretungsverhältnisses" gegenüber den Grundstückserwerbern, jedenfalls ohne Umsatzsteuerausweis abgerechnet bzw. besser bloß geltend gemacht werden müssen. Rechnet die Klägerin jedoch die Erschließungsleistungen gegenüber den Grundstückserwerbern unter offenem Ausweis der hierauf entfallenden Umsatzsteuer ab, so schuldet sie diesen Umsatzsteuerbetrag gemäß § 14 Abs. 2 UStG 1999. 126

VI. Soweit sich die Klägerin auf einen Vertrauensschutz im Hinblick auf die Anwendung des BMF-Schreibens vom 07.06.1977 (UR 1977, 179), dessen Anwendung mit der Verfügung der OFD Düsseldorf vom 22.09.2004 (DB 2004, 2243) auf all diejenigen Fälle, in denen die hinsichtlich des Vorsteuerabzugs streitbefangenen Umsätze vor dem 18.08.2000 ausgeführt wurden, angeordnet worden ist, beruft, so vermag der Senat dem sich nicht anzuschließen. Die Bindungswirkung von Verwaltungsvorschriften der Finanzverwaltung für die Finanzgerichte ist relativ schwach ausgeprägt. Verwaltungsvorschriften im Sinne von Organisationsvorschriften, Gesetzesanwendungsvorschriften sowie Ermessensrichtlinien binden zunächst einmal die nachgeordneten Behörden. Darüber hinaus können allenfalls sogenannte Ermessensrichtlinien, also solche Verwaltungsvorschriften, die die Ausübung von Ermessen in einer bestimmten Art und Weise regeln, in Verbindung mit Artikel 3 Grundgesetz, dem sogenannten Gleichbehandlungsgrundsatz, in Gestalt der sogenannten Selbstbindung der Verwaltung zu einer Bindungswirkung auch für die Gerichte führen. Bei den von der Klägerin angesprochenen Verwaltungsvorschriften handelt es sich jedoch gerade nicht um sogenannte Ermessensrichtlinien oder Ermessensanordnungen, sondern um sogenannte norminterpretierende Verwaltungsvorschriften, die für den internen Verwaltungsgebrauch anordnen, wie bestimmte Regelungen des Umsatzsteuergesetzes anzuwenden bzw. bestimmte Entscheidungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung auszulegen sind. Solche norminterpretierenden Vorschriften können die Gerichte auf keinen Fall binden. Die Auslegung der Gesetze obliegt den Gerichten in eigener Zuständigkeit. Die Gerichte sind insoweit nicht an die Rechtsauffassung der Beteiligten, weder an diejenige des Klägers, noch an die der Finanzverwaltung gebunden (vgl. hierzu allgemein Gersch in Klein, 9. Auflage 2006, § 4 AO Rn. 9-12 m.w.N. zur einschlägigen Rechtsprechung des BFH). 127

VII. Die Klägerin kann sich letztlich auch nicht auf die Verbindlichkeit der vom Beklagten erteilten Auskunft vom ...1998 mit Erfolg berufen. 128

1. Grundsätzlich darf die Finanzbehörde auch außerhalb der gesetzlich geregelten Fälle eine rechtlich verbindliche Auskunft - Zusage - erteilen. Zwar hat der Gesetzgeber in Teilbereichen die verbindliche Zusage geregelt, z.B. in den §§ 204 ff. AO, § 42 e EStG. Dies schließt jedoch nicht aus, dass die Finanzbehörde über die gesetzlich geregelten Fälle hinaus rechtlich verbindliche Auskünfte erteilen darf. Die Voraussetzungen, unter denen eine Auskunft oder Zusage die Finanzbehörde rechtlich bindet, hat der Bundesfinanzhof in einer umfangreichen Judikatur herausgearbeitet. Die Finanzverwaltung hat sich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im wesentlichen angeschlossen und die Voraussetzungen und das 129

Verfahren für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Erlasswege näher geregelt. Der Bundesfinanzhof leitet die Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft oder Zusage aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ab und qualifiziert die verbindliche Auskunft daher nicht als Verwaltungsakt. Die Finanzbehörde sei daher nach Treu und Glauben daran gehindert, einen materiell-rechtlich entstandenen Steueranspruch geltend zu machen, wenn sie eine davon abweichende verbindliche Zusage rechtswirksam erteilt habe. Voraussetzung sei aber, dass der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Auskunft eine wirtschaftliche Disposition getroffen habe, er also im Hinblick auf die verbindliche Auskunft oder Zusage tatsächlich Vertrauen ausgeübt habe (vgl. zur Zulässigkeit, Rechtsnatur und zu den Voraussetzungen einer verbindlichen Auskunft nur Intemann in Pahlke/König, Abgabenordnung 1. Auflage 2004, § 204 AO Rn. 64 ff., m.w.N. zur Rspr. des BFH).

Eine verbindliche Auskunft kann nur hinsichtlich der steuerlichen Behandlung eines noch nicht verwirklichten Sachverhalts abgegeben werden. Sie wirkt deswegen stets nur für eine künftige Gestaltung, nicht etwa für einen bereits abgeschlossenen Sachverhalt. Eine verbindliche Auskunft oder Zusage kann nur auf Antrag des Steuerpflichtigen erteilt werden. Dabei kommt es darauf an, dass der Steuerpflichtige den Sachverhalt, der steuerlich beurteilt werden soll, vollständig und richtig darstellt. Die genannte Bindungswirkung nach Treu und Glauben tritt nur ein, wenn der Steuerpflichtige den der Zusage zugrundegelegten Sachverhalt auch exakt und vollständig erfüllt. Erfüllt er ihn nicht exakt und vollständig, tritt die Bindungswirkung nicht ein (vgl. Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, Stand März 2003, vor §§ 204-207 AO Rn. 31.1, m.w.N. zur Rspr. des BFH). Insbesondere ist die Finanzbehörde nach Treu und Glauben nicht an das vom Steuerpflichtigen Begehrte gebunden, wenn der Sachverhalt in wesentlichen Punkten unvollständig oder ungenau dargelegt worden ist (vgl. Sauer, a.a.O., Rn. 24). Insoweit besteht auch keine Pflicht der Finanzbehörde zur weitergehenden Aufklärung des Sachverhalts. Das Risiko einer missverständlichen oder die wirklichen Gegebenheiten verfehlenden Sachdarstellung trägt in diesem Zusammenhang eindeutig der Steuerpflichtige (vgl. Rüsken in Klein, 9. Auflage 2006, § 204 AO Rn. 23, m.w.N. zur Rspr. des BFH).

2. Insoweit ist für den Streitfall festzustellen, dass die Klägerin eindeutig im Rahmen ihres wiederholten Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vom ...1998 mitgeteilt hat, dass zwischen ihr und der Gemeinde L-Stadt kein Erschließungsvertrag abgeschlossen werde. Dieser nach Auffassung des Senats in höchstem Maße wesentliche Sachverhaltsbestandteil weicht in grundlegender Art und Weise von dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt, nämlich dem tatsächlich am 18.11.1998 abgeschlossenen Erschließungsvertrag zwischen der Klägerin und der Gemeinde L-Stadt ab, so dass die vom Beklagten erteilte Auskunft vom 02.10.1998 keine Bindungswirkung nach Treu und Glauben entfalten kann.

a. Soweit die Klägerin darauf hingewiesen hat, dass es sich diesbezüglich in Anbetracht der Komplexität der Gesamtumstände um eine relativ unwesentliche Sachverhaltskomponente gehandelt habe, so kann der erkennende Senat diesen Standpunkt nicht nachvollziehen. Angesichts der umsatzsteuerlichen Gesamtproblematik, die mit der Durchführung von Erschließungsmaßnahmen durch selbständige Erschließungsträgersgesellschaften verbunden ist, insbesondere was die einzelnen Sachverhaltskomponenten anbelangt (Rückübertragung der Grundstücke auf die Gemeinde, Widmung der Grundstücke, Art und Umfang der Erschließungsmaßnahmen, die Frage, inwieweit einzelne Erschließungsanlagen auf die Gemeinde oder einen privaten Grundstücksinvestor übertragen werden und dergl.), ist es aus Sicht des Senats unverzichtbar, dass genauestens dargelegt wird, welche Erschließungsmaßnahmen im einzelnen durchgeführt werden und auf welcher

Verpflichtungsgrundlage, Verpflichtung gegenüber den privaten Grundstücksinvestor oder Verpflichtung gegenüber der Gemeinde, die betreffenden Erschließungsmaßnahmen vorgenommen werden.

b. Soweit die Klägerin darüber hinaus darauf hinweist, aus den mit den verschiedenen Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Zusage einhergehenden Gesprächen der Klägerin mit dem Beklagten bzw. dem zuständigen Fachreferat der Oberfinanzdirektion ... seien die tatsächlichen Umstände, nämlich der geplante Abschluss eines Erschließungsvertrages mit der Gemeinde L-Stadt, bekannt gewesen, so vermag der erkennende Senat dies weder dem Sachvortrag der Klägerin noch dem vorliegenden Aktenmaterial mit ausreichenden Eindeutigkeit zu entnehmen. 133

c. Aber selbst wenn sich eine solche Absicht möglicherweise im Rahmen der Besprechungen angedeutet haben sollte oder sogar ausdrücklich zur Sprache gekommen sein sollte, so wäre dieser Sachverhaltshinweis durch die eindeutige Antragstellung im Schreiben vom ...1998 entkräftet worden, wonach eben kein Erschließungsvertrag mit der Gemeinde L-Stadt abgeschlossen werden sollte. Der sich dann insoweit ergebende Widerspruch zwischen dem Antragsschreiben vom ...1998 und den diesbezüglichen Sachverhaltsdarstellungen, wonach doch ein solcher Vertrag abgeschlossen werden sollte, würde ebenfalls dazu führen, dass dann der Sachverhalt eben doch nicht vollständig, eindeutig und klar und vor allen Dingen zutreffend dargestellt worden ist, sondern vielmehr in höchstem Maße widersprüchlich. Dass ein solcher unklarer und widersprüchlicher Sachverhalt nicht Grundlage für eine verbindliche Auskunft oder Zusage sein kann, gilt um so mehr, als es nicht Aufgabe des Beklagten gewesen ist, hier den Sachverhalt noch einmal von sich aus weiter aufzuklären bzw. zu ermitteln. 134

d. Und auch der Umstand, dass die Klägerin nachträglich am ...1998 zur Klarstellung noch einmal darauf hingewiesen hat, dass entgegen der Darstellung im Antrag vom ...1998 nun doch ein Vertrag zwischen ihr und der Gemeinde L-Stadt abgeschlossen werden sollte, führt nicht zu einer nachträglichen Bindungswirkung der vom Beklagten erteilten Auskunft. Entscheidend ist insoweit, dass vor Erteilung der Auskunft der zu beurteilende Sachverhalt klar und eindeutig, vollständig und zutreffend dargelegt wird. Sachverhaltsklarstellungen im Anschluss an die erteilte Auskunft können nicht dazu führen, dass diesbezügliche Mangelhaftigkeiten nachträglich geheilt werden können. 135

e. Der Senat sieht insoweit auch keine Verpflichtung des Beklagten nach Treu und Glauben, im Hinblick auf die Sachverhaltsrichtigstellung der Klägerin vom ...1998 unverzüglich die Klägerin darauf hinzuweisen, dass dann die erteilte Auskunft vom ...1998 keine verbindliche Wirkung entfalten kann. So ist zum einen nicht ersichtlich, dass dem Beklagten insoweit bekannt gewesen ist, dass zu diesem Zeitpunkt der betreffende Erschließungsvertrag noch nicht abgeschlossen gewesen ist, sondern erst am ...1998 unterzeichnet worden ist. Zudem musste der steuerlich beratenen Klägerin bekannt gewesen sein, dass in Anbetracht einer derartigen Unvollständigkeit des Sachvortrags in einem wesentlichen Sachverhaltsumstand die vom Beklagten erteilte Auskunft vom ...1998 keine verbindliche Wirkung entfalten konnte. 136

Und letztlich hat die Klägerin selbst im Schreiben vom ...1998 darauf hingewiesen, dass eine Rückantwort des Beklagten nicht erforderlich sei. 137

f. Letztlich kann die Klägerin auch ebenso wenig mit Erfolg den Standpunkt vertreten, die Notwendigkeit des Abschlusses eines Erschließungsvertrages sei bereits aus rechtlichen Gründen, insbesondere vor dem Hintergrund der Regelungen des Baugesetzbuches so offensichtlich und eindeutig gewesen, dass der Beklagte hätte erkennen müssen, dass sich 138

die Klägerin insoweit nur missverständlich ausgedrückt hat, der Abschluss eines Erschließungsvertrages zwischen der Klägerin und der Gemeinde L-Stadt vielmehr selbstverständliche und zwingend notwendige Grundlage des geplanten Sachverhalts gewesen ist. Denn diese Eindeutigkeit vermag der Senat den Regelungen des Baugesetzbuchers gerade nicht zu entnehmen, vielmehr erscheint es jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass die Erschließung eines Gewerbegebietes ganz in die Hand eines privaten Investors oder einer Investorengruppe gegeben wird, und zwar ohne Abschluss eines Erschließungsvertrages mit der betreffenden Gemeinde. Zudem hatte der Beklagte nur die umsatzsteuerliche Beurteilung des ihm ganz konkret vorgetragenen Sachverhalts vorzunehmen, und nicht darüber zu wachen, ob die Klägerin auch die Bestimmungen des Baugesetzbuches und alle sonstigen allgemeinen bauplanungsrechtlichen und bauordnungsrechtlichen Vorgaben beachtete.

VIII. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 139

IX. Der Senat lässt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zu. Der Bundesfinanzhof hat zwar zuletzt in den genannten Entscheidungen vom 20.12.2005 (V R 14/04, a.a.O.) und 09.11.2006 (V R 9/04, a.a.O.) zu den Leistungsaustauschbeziehungen zwischen einem Erschließungsträger in der Rechtsform einer GmbH und der betreffenden Gemeinde grundsätzlich Stellung genommen. Diesen Entscheidungen lagen jedoch Sachverhalte zugrunde, in denen der betreffende Erschließungsträger nach Durchführung der Erschließungsmaßnahmen die betreffenden Erschließungsflächen und Erschließungsanlagen an die Gemeinde übertragen hat. Eine solche Sachverhaltskonstellation ist im Streitfall nicht gegeben. Im Streitfall ist der Erschließungsträger vielmehr Eigentümer der Erschließungsflächen Erschließungsanlagen geblieben und diese wurden auch nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmet. Der erkennende Senat wendet aber die Grundsätze der vorgenannten Entscheidungen auch auf die vorliegende Sachverhaltskonstellation an und sieht auch in diesem Fall die maßgebliche Leistungsaustauschbeziehung im Verhältnis zwischen Erschließungsträger und Gemeinde, und zwar gerichtet auf die Erbringung einer sonstigen Leistung, nämlich auf die Durchführung der Erschließungsmaßnahmen als Dienstleistung oder Geschäftsbesorgung. Demgegenüber besteht nach Auffassung des erkennenden Senats auch in diesem Fall kein Verwendungszusammenhang zwischen den Erschließungsmaßnahmen und der Grundstücksveräußerung an die privaten Investoren. Angesichts der Komplexität und der praktischen Bedeutung des Themas sollte diese Sichtweise des erkennenden Senats allerdings einer höchstrichterlichen Überprüfung unterzogen werden. 140