

---

**Datum:** 16.02.2010  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 5246/06 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2010:0216.15K5246.06U.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

1

Streitig ist, welcher Aufteilungsmaßstab für den Abzug nicht direkt zurechenbarer Vorsteuer anzuwenden ist, wenn der Unternehmer in den Streitjahren 1997 bis 2004 sowohl steuerfreie Umsätze mit Geldspielgeräten als auch steuerpflichtige Umsätze mit Unterhaltungsgeräten ausführte, und ferner, ob bei der Vorsteuerkorrektur nach § 15 a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung Vorsteuern aus Erstjahren erfasst werden können, wenn für die Erstjahre zwischenzeitlich die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Fraglich ist schließlich, inwieweit verfahrensrechtliche Hindernisse den vom Kläger (Kl.) begehrten Steueränderungen entgegenstehen.

2

Der Kl. betrieb in den Streitjahren in gemieteten Räumen bis zu fünf Spielhallen, in denen er Umsätze mit Geldspiel- und Unterhaltungsspielgeräten erzielte.

3

In den Umsatzsteuer(USt)-Erklärungen 1997 bis 2003 behandelte der Kl. die Umsätze mit den Geldspielgeräten als steuerpflichtig. Er berechnete in der am 02.03.1999 eingereichten USt-Erklärung 1997 USt von 106.149,60 DM, in der am 01.03.2000 eingereichten USt-Erklärung 1998 USt von 137.724,60 DM, in der am 08.11.2000 eingereichten USt-Erklärung

4

1999 USt von 131.776,90 DM, in der am 31.08.2001 eingereichten USt-Erklärung 2000 USt von 132.009,70 DM, in der am 12.09.2002 eingereichten USt-Erklärung 2001 USt von 144.277,90 DM, in der am 04.03.2004 eingereichten USt-Erklärung 2002 USt von 85.511,05 € und in der am 24.11.2004 eingereichten USt-Erklärung 2003 USt von 100.426,80 €.

Am 27.05.2002 beantragte der Kl. die Änderung der USt-Bescheide 1997 bis 2000 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) mit der Begründung, es sei angesichts beim BFH anhängiger Revisionsverfahren zweifelhaft, ob die Umsätze mit Geldspielautomaten als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln seien. Bevor das beklagte Finanzamt (FA) über diesen Antrag entschieden hatte, reichte der Kl. am 17.08.2005 je eine berichtigte USt-Erklärung für 1997 bis 2000 und am 06.07.2005 je eine berichtigte USt-Erklärung für 2001 bis 2003 ein, in denen er unter Bezug auf das Urteil des EUGH vom 17.02.2005 (C-453/02 "Linneweber" Sgl. 2005 I-1131, BFH/NV 2005, Beilage 2, S. 94) die Umsätze mit den Geldspielgeräten als steuerfrei behandelte. Für 1997 berechnete er USt von 51.246,30 DM, für 1998 USt von 53.205,50 DM, für 1999 von 48.234,30 DM, für 2000 von 46.199,20 DM, für 2001 von 47.748,40 DM, für 2002 von 25.946,55 € und für 2003 von 34.889,33 €. In den berichtigten Erklärungen teilte er die Vorsteuer, die weder den Umsätzen mit den Geldspielgeräten noch den Umsätzen mit den Unterhaltungsspielgeräten direkt zuzuordnen waren, erstmalig und nach dem Verhältnis zwischen steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen auf. Mit gleichlautenden Mitteilungen vom 03.11.2005 nach § 168 AO teilte das FA dem Kl. mit, dass die am 06.07.2005 für 2002 und 2003 eingegangene USt-Jahreserklärung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehe, die Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 AO geändert sei und der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen bleibe. 5

In der am 14.10.2005 eingereichten USt-Erklärung 2004 berechnete der Kl. USt von 27.279,93 €, behandelte die Umsätze mit den Geldspielautomaten als steuerfrei und teilte die nicht direkt zuzuordnende Vorsteuer nach dem Umsatzschlüssel auf. Zu der USt-Erklärung 2004 erteilte das FA am 29.11.2005 nach § 168 AO eine erklärungsge- mäßige Abrechnung. 6

Laut den Feststellungen der am 08.11.2005 begonnenen USt-Sonderprüfung (Sp, Bericht vom 30.11.2005, Anlage 1) betrug die Nutzfläche aller Lokale 650 qm und die Stellfläche für die Geldspielgeräte circa 20 qm je Halle. Für die Erteilung einer Konzession zum Betrieb von Geldspielgeräten war laut Sp eine Nutzfläche von 150 qm je Halle erforderlich. Den jeweiligen Lokalteil, in dem die Geldspielgeräte aufgestellt waren, hatte der Kl. laut Sp nur mit Stellwänden oder größeren Pflanzen vom übrigen Ladenlokal abgetrennt. Laut Prüfung verblieb bei einer Nutzfläche aller Lokale von 650 qm für die Geldspielgeräte eine Fläche von 570 qm. Die in den Streitjahren erzielten Umsätze entfielen durchschnittlich zu 71,6 % auf die Geldspiel- und zu 28,4 % auf die Unterhaltungsspielgeräte. Die nicht direkt zuzuordnenden Vorsteuern teilten die Prüfer nicht nach dem Nutzflächenschlüssel, für dessen Anwendung der Kl. im Rahmen der Sp plädiert hatte, sondern nach dem Umsatzschlüssel auf, da sie letzteren als den wirtschaftlich sachgerechtesten Schlüssel ansahen. Unter Berücksichtigung von Zusatz- und Hilfsumsätzen – Verkauf von Getränken und Anlagevermögen – betrug der Anteil der abzugsfähigen Vorsteuer laut Sp zwischen 45,28 % in 1997, 28,10 % in 2003 und 28,43 % in 2004 (Bericht vom 30.11.2005, Tz. 13 in Verbindung mit Anlage 3). Ferner wurden Vorsteuerkorrekturen nach § 15 a UStG ermittelt (Bericht vom 30.11.2005, Tz. 13). Entsprechend den Prüfungsfeststellungen erließ das FA am 27.12.2005 für 1997 bis 2004 geänderte USt-Bescheide. Der Kl. legte gegen die Bescheide vom 27.12.2005 am 30.01.2006 Einspruch ein. In der Einspruchsbegründung vom 23.02.2006 nahm er eine Aufteilung der nicht zuordbaren Vorsteuern nach dem Verhältnis der in den Spielhallen für die Geldspiel- bzw. die Unterhaltungsspielgeräte benötigten Nutz- bzw. Standflächen vor. Die Vorsteuer aus den Raumkosten (Miete, Nebenkosten, Instandhaltung, usw.) behandelte der 7

Kl. als nicht abziehbar, soweit sie je nach Standort anteilig auf die von den Geldspielgeräten beanspruchte Nutzfläche entfielen. Bezüglich der übrigen Kosten ermittelte er einen Durchschnittssatz für den Anteil der Nutzfläche, die die Geldspielgeräte in allen Spielhallen beanspruchten, und zwar für die Jahre 1997 bis 2000 einschließlich einer in E betriebenen Spielhalle von 16,3 % und für die Jahre 2001 bis 2004 nach Einstellung der Spielhalle in E von 14,97 %. Nach dem vorher angewandten Umsatzschlüssel lag der nichtabzugsfähige Vorsteueranteil zwischen 49,78 % und 67,85 %. Als Begründung führte er aus: Er habe an Hand des Flächenschlüssels eine sachgerechte Vorsteueraufteilung durchgeführt. Das FA könne lediglich nachprüfen, ob die vom Unternehmer getroffene Entscheidung sachgerecht sei. Da seit 1990 die "wirtschaftliche Zuordnung" die alleinige vom UStG zugelassene Aufteilungsmethode sei, sei somit die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel ausdrücklich aufgehoben worden. Auch Abschnitt 208 der Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) sehe in der Regel eine Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel als nicht sachgerechte Schätzmethode an. Im Rahmen der Vorsteueraufteilung sei der jeweilige Verursacher der Vorsteuer zu ermitteln. Hauptverursacher für die nicht direkt zuordbaren Vorsteuerbeträge seien die Raumkosten. In 2004 machten die Vorsteuern aus Mieten, Nebenkosten und Instandhaltung für die Spielstätten rund 55 % der gesamten nicht direkt zuzurechnenden Vorsteuern aus. Für die anderen Streitjahre sei von einem ähnlichen Anteil auszugehen. Somit werde ein erheblicher Teil der zu kürzenden Vorsteuerbeträge durch die tatsächliche Inanspruchnahme der Flächen verursacht. Eine Trennung der Flächen für Geldspiel- und Unterhaltungsspielgeräte sei leicht durchzuführen. Die Flächen für Eingangs-, Theken- und Toilettenbereich habe er sachgerecht zugeordnet. Die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel durchbreche den Grundsatz des Kostenverursachungsprinzips. Bei der Berechnung der Kürzung nach § 15 a UStG für gemischt genutzte Wirtschaftsgüter seien die Prüfer von falschen Anschaffungskosten ausgegangen. Die Vorsteuerkorrektur nach § 15 a UStG sei nach dem Flächenschlüssel vorzunehmen.

Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung – EE – vom 14.11.2006). Das FA führte als Begründung an: Der Kl. habe mit den Geldspielgeräten steuerfreie und mit den Unterhaltungsspielgeräten steuerpflichtige Umsätze erzielt. Die nicht direkt zuzuordnenden Vorsteuern könnten zutreffend nur nach dem Umsatzschlüssel aufgeteilt werden. Das für die Aufteilung maßgebende Kriterium der "wirtschaftlichen Zuordnung" stelle darauf ab, inwieweit die betreffenden Vorbezüge in die steuerpflichtigen Ausgangsumsätze gegenständlich oder wertmäßig eingeflossen seien. Dass ein erheblicher Teil der zu kürzenden Vorsteuer durch die tatsächliche Inanspruchnahme von Flächen verursacht worden sei, gebiete nicht automatisch eine Aufteilung nach dem Nutzflächenverhältnis. Erstmals im Urteil vom 17.08.2001 (V R 28/01, BFH/NV 2002, 228) habe der Bundesfinanzhof (BFH) unter Verweis auf die Richtlinie 77/388/EWG die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel als generell sachgerechte Methode angesehen. Auf diese Entscheidung habe der Gesetzgeber mit der zum 01.01.2004 in Kraft getretenen Neufassung des § 15 Abs. 4 UStG durch das Steueränderungsgesetz 2003 vom 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2645) reagiert. Seitdem sei die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich sei. Vorliegend scheitere eine Aufteilung nach dem Nutzflächenverhältnis an den tatsächlichen wie auch an den betriebswirtschaftlichen Verhältnissen. Eine räumliche Abgrenzung der Flächen mit steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen sei nach der Bauart der Lokale regelmäßig nicht gegeben. Die Geldspiel- und die Unterhaltungsspielgeräte ständen nebeneinander, wobei sich die allgemeinen Bewegungs- und Zuwegungsflächen vermischten. Auch die Aufsichtsräume und die Toilettenräume sowie die Stellflächen für Geldwechsler und das Getränkebuffet gehörten zu den Mischflächen. Der Bereich der steuerpflichtigen Umsätze mit den Unterhaltungsgeräten sei für sich allein nicht lebensfähig. Auf knapp 88 % der Flächen sei nur ein Umsatz von 28,4 % entfallen. Die relativ hohen

Mieten ab 2002 von durchschnittlich circa 9,17 € je qm erklärten sich nur mit den höheren Umsätzen und Gewinnen der Geldspielgeräte. Somit komme den tatsächlichen Verhältnissen des Unternehmens des Kl. der Umsatzschlüssel am nächsten. Hinsichtlich der nach § 15 a UStG vorgenommenen Korrekturen seien die Prüfer von den Anschaffungskosten laut den ihnen vorgelegten Anlagespiegeln ausgegangen, auf die sie noch einen Unsicherheitsabschlag gewährt hätten. Die nach § 15 a UStG zu korrigierenden Vorsteuern seien zu Recht nach dem Umsatzschlüssel berechnet worden.

Gegen die Änderungsbescheide vom 27.12.2005 in der Fassung der EE vom 14.11.2006 richtet sich die vorliegende Klage mit folgender Begründung: In den Streitjahren sei die zulässige Nutzungsdauer der Geldspielgeräte auf 48 Monate beschränkt gewesen. Danach hätten sie verschrottet werden müssen. Die mit einem Unterhaltungsspielgerät erzielte Rendite könne auf Dauer höher sein als die mit einem Geldspielgerät erzielte Rendite, da die Geldspielgeräte wesentlich schneller als Unterhaltungsspielgeräte ausgetauscht werden müssten. Es sei unzutreffend, dass die Unterhaltungsspielgeräte als Lückenfüller dienten. Die verschiedenen Gerätetypen seien streng voneinander getrennt aufgestellt worden. Die Nutzfläche entfalle in der Spielhalle I zu 13,92 % auf die Geldspiel- und zu 86,08 % auf die Unterhaltungsspielgeräte, in der Spielhalle J zu 16,73 % auf die Geldspiel- und zu 83,27 % auf die Unterhaltungsspielgeräte, in der Spielhalle V zu 19,54 % auf die Geldspiel- und zu 80,46 % auf die Unterhaltungsspielgeräte und in der Spielhalle C zu 9,68 % auf die Geldspiel- und zu 90,32 % auf die Unterhaltungsspielgeräte. An Hand der für jede Spielhalle vorgelegten Raumpläne sei das Nutzflächenverhältnis zwischen Geldspiel- und Unterhaltungsspielgeräten leicht zu ermitteln. Die Aufteilung nach der Nutzfläche habe den Vorteil, dass man sie nicht jährlich neu berechnen müsse, sofern keine Änderung eintrete. Lediglich ein kleiner Bereich der Gesamtnutzfläche jeder Halle entfalle auf die Theke, die Toilettenräume, das Lager, usw. Die Vorsteueraufteilung müsse nach Kostenzurechnungsgesichtspunkten erfolgen. In den Streitjahren seien die Aufwendungen im Wesentlichen durch Raumkosten verursacht worden. Für 2004 mache die Vorsteuer aus Miete, Nebenkosten und Instandhaltungen für alle Spielstätten rund 55 % der nicht direkt zuordbaren Vorsteuer aus. Für die anderen Streitjahre gelte ein ähnliches Verhältnis. Aus diesem Verhältnis ergebe sich der Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Nutzfläche, während ein Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Umsatz nicht erkennbar sei. Unerheblich sei der Hinweis des FA, dass für eine Geldspielgerätekonzession eine Nutzfläche von 150 qm nötig sei. § 3 der Verordnung über Spiel- geräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit (SpielV) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.01.2006 (BGBl I 2006, 280) bestimme lediglich, dass in einer Spielhalle je 12 qm Grundfläche höchstens ein Geld- oder Warenspielgerät aufgestellt werden dürfe, während nach § 3 SpielV in der vom 20.12.1985 bis zum 31.12.2005 geltenden Fassung vom 11.12.1985 (BGBl I 1985, 2244) je 15 qm Grundfläche ein Geld- oder Warenspielgerät habe aufgestellt werden dürfen. Es gebe keinen Grund dafür, dass allein eine Zuordnung nach dem Umsatzschlüssel die richtige Aufteilungsmethode sei. Es obliege dem Unternehmer, den Aufteilungsschlüssel zu bestimmen, den das FA lediglich auf Sachgerechtigkeit hin überprüfen könne. Aus der zum 01.01.2004 eingeführten Neuregelung des § 15 Abs. 4 UStG folge nicht zwingend, dass der Unternehmer für die Vorjahre zwingend eine Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis hinnehmen müsse. Hilfsweise sei der Aufteilungsschlüssel nach dem Nutzflächenverhältnis zumindest auf die Vorsteuerbeträge anzuwenden, die auf die Raumkosten entfielen. Die Zurechnung der Vorsteuer könne gesondert für jede Leistung ausgeführt werden. Bei seiner Vorsteuerkorrektur nach § 15 a UStG habe das FA unzutreffender Weise auch die Anschaffungen berücksichtigt, hinsichtlich derer im Zeitpunkt der Sp bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

9

Der Kl. beantragt,	
unter Änderung der USt-Bescheide vom 27.12.2005 in der Fassung der EE	11
vom 14.11.2006 die USt für 1997 auf 2.640,40 €, für 1998 auf 326,31 €, für	12
1999 auf ./ 1.635,26 €, für 2000 auf 5.067,88 €, für 2001 auf ./ 7.201,85 €,	13
für 2002 auf 1.206,09 €, für 2003 auf 8.731,58 € und für 2004 auf 386,75 €	14
festzusetzen,	15
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	16
Das FA beantragt,	17
die Klage abzuweisen,	18
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	19
Ergänzend zu der in Bezug genommenen EE trägt es vor: In der Gesamtnutzfläche von 650	20
qm seien auch die Gemeinschaftsflächen enthalten. Die Relation der Nutzflächen der	
Geldspielgeräte zu den Nutzflächen der Unterhaltungsspielgeräte betrage 15 % zu 85 %. Ein	
Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Umsatz besteht schon deshalb, weil in dem	
Bereich, in dem Geldspielgeräte aufgestellt seien, regelmäßig Flächen vorhanden seien, die	
sowohl den steuerpflichtigen als auch den steuerfreien Umsätzen zuzurechnen seien. Dieser	
Umstand und die Tatsache, dass sich die relativ hohen Mieten nur aus den höheren	
Umsätzen des Geldspielbereichs erklärten, sprächen ferner dagegen, zumindest die	
Vorsteuer aus den Raumkosten nach dem Nutzflächenverhältnis aufzuteilen. Die nach § 15 a	
UStG durchgeführte Vorsteuerkorrektur sei für die nichtverjährten Veranlagungszeiträume ab	
1997 vorgenommen worden, wobei die Vorsteuern korrigiert worden seien, die aus	
Anschaffungskosten ab 1993 stammten. Dass hinsichtlich der Zeiträume der Anschaffung der	
Geräte Festsetzungsverjährung eingetreten sei, sei unerheblich.	
<b><u>Entscheidungsgründe:</u></b>	21
Die Klage ist nicht begründet.	22
Die USt-Bescheide vom 27.12.2005 in der Fassung der EE vom 14.11.2006 sind rechtmäßig	23
und verletzen den Kl. nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der	
Finanzgerichtsordnung (FGO). Das FA hat die steuerpflichtigen Umsätze in zutreffender	
Höhe ermittelt und die nicht direkt zuzuordnenden Vorsteuern zutreffender Weise nach dem	
Umsatzschlüssel aufgeteilt und zu Recht in die Bemessungsgrundlage für die	
Vorsteuerkorrektur nach § 15 a UStG auch die Vorbezüge einbezogen, die in Erstjahren	
entstanden sind, auch hinsichtlich derer im Zeitpunkt der Anordnung der Sp möglicherweise	
bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war.	
Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für	24
Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein	
Unternehmen ausgeführt werden, als Vorsteuer abziehen. Nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist	
vom Vorsteuerabzug die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen ausgeschlossen,	
die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Verwendet der	
Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm in	

Anspruch genommene Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuer nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Die nicht abziehbaren Teilbeträge kann der Unternehmer im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln, § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung.

Der Kl. hat in den Streitjahren sowohl steuerfreie Umsätze mit Geldspielgeräten als auch steuerpflichtige Umsätze mit Unterhaltungsgeräten erzielt, wovon auch die Beteiligten übereinstimmend ausgehen (hinsichtlich der Steuerpflicht von Umsätzen mit Unterhaltungsgeräten vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 24.04.2008, 16 K 335/07, DStRE 2009, 874, juris; ferner Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 07.12.2005, 5 K 182/05, EFG 2006, 447; nachfolgend BFH-Urteil vom 29.05.2008, V R 7/06, BFHE 221, 528, BStBl II 2009, 64). Die Vorsteuer aus empfangenen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die sich ausschließlich auf Geldspielgeräte bezogen, ist gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht abziehbar, während die Vorsteuer, die auf Bezüge für Unterhaltungsspielgeräte entfiel, nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG uneingeschränkt abziehbar ist. Dies und die entsprechende Zuordnung der direkt den Geldspielgeräteumsätzen bzw. den Unterhaltungsspielgeräteumsätzen zuzuweisenden Vorsteuern sind unter den Beteiligten unstrittig.

25

Die nicht eindeutig den Geldspiel- oder der Unterhaltungsspielgeräten zuordbaren Vorsteuern sind nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Dabei ist es grundsätzlich Sache des Unternehmers zu entscheiden, welche Schätzungsmethode er wählt. Die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte können aber nachprüfen, ob die vom Unternehmer durchgeführte Schätzung sachgerecht ist (vgl. BFH-Beschluss vom 03.05.2005, V B 200/04, BFH/NV 2005, 1641; BFH-Beschluss vom 27.11.2008, XI B 60/08, BFH/NV 2009, 431).

26

Die vom Kl. begehrte Aufteilung der nicht direkt abziehbaren Vorsteuern nach dem Verhältnis der für die im jeweiligen Streitjahr eingesetzten Geldspiel- und Unterhaltungsautomaten benötigten Stand- bzw. Nutzflächen ist nach Ansicht des Senats nicht als sachgerechte Schätzung im Sinne des § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG in der in den Streitjahren 1997 bis einschließlich 2003 geltenden Fassung anzusehen. Dies gilt sowohl für die Anwendung eines Flächenschlüssels, der sich auf alle nicht direkt zuordbaren Vorsteuerbeträge bezieht, als auch bezüglich der nicht direkt zuordbaren Vorsteuerbeträge, die nur auf bestimmten Vorbezügen – nämlich den Raumkosten - beruhen. Als sachgerecht im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG in der zwischen 1997 und 2003 geltenden Fassung ist bei richtlinienkonformer Auslegung ein den Vorgaben des Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG entsprechendes Aufteilungsverfahren anzuerkennen, das objektiv nachprüfbar nach einheitlicher Methode die beiden "Nutzungsteile" eines gemischt verwendeten Gegenstandes oder einer sonstigen Leistung den damit ausgeführten steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen zurechnet (BFH-Urteil vom 17.08.2001, V R 1/01, BFHE 196, 345, BStBl II 2002, 833, unter II. 1 b; BFH-Urteil vom 18.11.2004, V R 16/03, BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503, unter II 3; BFH-Urteil vom 13.08.2008, XI R 53/07, BFH/NV 2009, 228, unter II 2 a), wobei die Richtlinie 77/388/EWG in Art. 15 Abs. 5 Unterabs. 1 und Art. 19 als Regelaufteilungsmaßstab von einem Umsatzschlüssel ausgeht (BFH-Urteil vom 18.11.2004, V R 16/03, a.a.O.). Sachgerecht ist somit eine Aufteilung der Vorsteuern nur dann, wenn die Eingangsbezüge entsprechend dem Aufteilungsmaßstab wirtschaftlich verursacht worden sind. Es muss einen inneren Zusammenhang zwischen der Höhe der Aufwendungen und dem Aufteilungskriterium geben (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 24.04.2008, 16 K 335/07, a.a.O.), d.h. es bedarf eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen

27

einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Umsätzen der nachfolgenden Stufe, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Maßgeblich ist die gegenständliche Zuordnung (BFH-Beschluss vom 05.03.2008, V B 69/076, BFH/NV 2008, 1006, Ziffer II 3 a). Bezüglich der Richtigkeit seiner Bewertung der Rechtslage sieht sich der Senat durch den Beschluss des BVerfG vom 04.02.2009 (1 BvL 8/05, BGBl I 2009, 1046, HFR 2009, 708, juris) bestärkt. Nach dieser Entscheidung ist die Verwendung des Stückzahlmaßstabes für die Besteuerung von Geldspielautomaten in § 4 Abs. 1 des Hamburgischen Spielgerätesteuergesetzes in der Fassung vom 07.12.1994 wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes - GG -) verfassungswidrig. Bezogen auf den Streitfall folgt aus der Entscheidung des BVerfG, dass ein für die Besteuerung an die für die aufgestellten Geräte jeweils benötigte Stand- oder Nutzfläche und damit mittelbar an die Anzahl der aufgestellten Geräte anknüpfender Maßstab, hier der Aufteilungsmaßstab für nicht direkt zuzurechnende Vorsteuer, verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet, weil er strukturell nicht geeignet ist, den notwendigen Bezug zwischen der Höhe der Aufwendungen und dem Aufteilungskriterium herzustellen (vgl. BVerfG, a.a.O., unter Ziffer II 2 a). Im Übrigen hat das BVerfG in Fortführung seiner vorgenannten Entscheidung in seinem Beschluss vom 03.09.2009 (1 BvR 2384/08, juris) für Recht erkannt, dass keine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt, wenn der Steuermaßstab einer Spielgerätsteuer an die jeweils mit den Spielgeräten erzielten Einspielergebnisse anknüpft. Für den Streitfall folgt daraus, dass die mit den Spielgeräten erzielten Umsätze als Besteuerungsmaßstab, hier als Maßstab für die Vorsteueraufteilung, angesetzt werden dürfen. Dass die im Streitfall aufzuteilenden Vorsteuern ganz überwiegend im Zusammenhang mit dem Verhältnis der Stand- bzw. Nutzflächen der Geldspiel- bzw. Unterhaltungsspielgeräte stehen, ist nicht erkennbar. Objektiv nachprüfbar Angaben, welche zusätzlichen, nicht direkt zuordbare Kosten durch den Umstand verursacht worden sein sollen, dass – wie der Kl. vorträgt - die Geldspielgeräte alle 48 Monate verschrottet werden mussten, während die Unterhaltungsspielgeräte eine längere Nutzungsdauer aufwiesen, fehlen. Ob für die unterschiedlichen Gerätetypen Transport-, Aufstellungs- und Verwertungskosten in unterschiedlicher Höhe angefallen sind, kann der Senat nicht feststellen, da konkrete Angaben etwa dahingehend, wie viele Transportfahrten mit welchen Entfernungen für die Geldspiel- bzw. auf die Unterhaltungsgeräte anfielen und wie hoch die Verschrottungskosten für die Geldspiel- bzw. die Unterhaltungsautomaten waren, fehlen. Überprüfbar Anhaltspunkte, dass die Verwaltungsgemeinkosten, wie die Büro-, die Rechtsberatungs- und die Buchführungskosten, sich entsprechend dem Verhältnis der für Geldspiel- bzw. Unterhaltungsgeräte vorgehaltenen Grundstücksflächen änderten, sind nicht vorhanden. Dass sich die Höhe der für die Geschäftslokale zu zahlenden Miete nach dem Flächenverbrauch der dort aufgestellten Geldspiel- bzw. Unterhaltungsgeräte bestimmte, hat der Kl. nicht dargetan. Im Gegenteil hat das FA unwiderlegt vorgetragen, dass nach seinen Feststellungen der Kl. sich insbesondere ab dem Jahr 2002 auf die relativ teuren qm-Mieten für jedes Geschäftslokal nur aufgrund der mit den Geldspielgeräten erzielbaren Umsätzen eingelassen hat. Dass nicht auch die Ortslage des angemieteten Geschäftslokals, sondern allein die für die jeweiligen Gerätetypen benötigten Standflächen entscheidend für die Lokalanmietung war, hat der Kl. weder substantiiert dargelegt noch nachgewiesen. Ferner hat er nicht unter ziffernmäßiger Benennung entsprechender Aufwendungen vorgetragen, dass je nach Flächenverbrauch durch die in jeder Spielhalle aufgestellten Gerätetypen unterschiedliche Strom- oder unterschiedliche Heiz- und sonstige Raumunterhaltungskosten für die Räume, in denen die Spielgeräte aufgestellt waren, und für die Nebenräume wie Toiletten, Lager, usw. angefallen sind. Ob für die Entleerung der Geld- bzw. der Unterhaltungsspielgeräte, für ihre Unterhaltung oder ihren Transport zu und von der jeweiligen Spielhalle unterschiedlich hoher Personalaufwand entstanden ist, kann

dahinstehen. Die Personalkosten berechtigen den Kl. nicht zum Vorsteuerabzug, so dass die Höhe der Personalkosten kein entscheidungserhebliches Kriterium für die Anwendung des vom Kl. begehrten Vorsteueraufteilungsschlüssel sein kann. Da der Kl. auch keinen alternativen sachgerechten Aufteilungsmaßstab benannt hat, muss es für die Streitjahre 1997 bis 2003 bei der Vorsteueraufteilung nach dem als Regelschlüssel anzuwendenden Umsatzschlüssel verbleiben.

Auch hinsichtlich des Streitjahres 2004 ist die Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel 28 durchführen, § 15 Abs. 4 Sätze 2 und 3 UStG in der im Streitjahr 2004 geltenden Fassung des Art. 5 Nr. 19 Buchstabe d des StÄndG vom 15.12.2003 (BGBl 2003, 2645). Dabei kann dahinstehen, ob die Neuregelung mit Art. 17 bzw. Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG vereinbar ist (vgl. dazu Senatsurteil vom 08.12.2009, 15 K 5079/05 U, juris, Revision eingelegt - Az. des BFH V R 1/10 -). Für das Streitjahr 2004 ist eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuer nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur dann zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist. Im Streitfall ist die Aufteilung der nicht direkt zuzuordnenden Vorsteuern nach dem Nutzflächenverhältnis von Geldspielgeräten zu Unterhaltungsspielgeräten aber auch für 2004 aus den für die Streitjahre 1997 bis 2003 dargelegten Gründen als nicht sachgerechte Schätzung im Sinne des § 15 Abs. 4 Sätze 2 und 3 UStG anzusehen. Da der Kl. auch für 2004 keinen alternativen sachgerechten Aufteilungsmaßstab genannt hat, muss es für dieses Streitjahr ebenfalls bei der als Auffangregelung anzuwendenden Vorsteueraufteilung an Hand der Umsätze verbleiben.

Der Hinweis der Kl. auf Abschnitt 208 UStR geht ins Leere. Ob, wie der Kl. meint, darin für 29 den Streitfall festgeschrieben wird, dass das FA an den vom Kl. gewählten Aufteilungsmaßstab gebunden ist, kann dahinstehen. Selbst wenn dies in dem Sinne der Fall wäre, dass laut den UStR für den Streitfall ein Aufteilungsschlüssel nach dem Verhältnis der Standflächen der Geldspielgeräte zu den Unterhaltungsspielgeräten anzuwenden wäre, könnte der Kl. mit diesem Vorbringen im vorliegenden Verfahren keinen Erfolg haben. Der Senat ist an norminterpretierende Verwaltungsanweisungen nicht gebunden (vgl. BFH-Beschluss vom 04.12.2008, XI B 250/07, BFH/NV 2009, 394). Sollte der Kl. unter Hinweis auf die UStR eine Billigkeitsregelung anstreben, vermag sie der vorliegenden Klage ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen. Billigkeitsgesichtspunkte können im vorliegenden Verfahren, das allein die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzungsbescheide betrifft, nicht geltend gemacht werden, zumal das FA bisher nicht über eine eventuell begehrte Billigkeitsmaßnahme entschieden hat, es mithin insoweit schon am finanzgerichtlichen Vorverfahren fehlt (BFH-Urteil vom 21.09.2000, IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178, Ziffer 2; BFH-Beschluss vom 18.12.2007, XI B 179/06, BFH/NV 2008, 564, Ziffer 2 b).

Angesichts der dargelegten Rechtslage kann dahinstehen, inwieweit für die Streitjahre 2002 30 bis 2004 verfahrensrechtliche Hindernisse der Anwendung des Flächennutzungsschlüssels auf die nicht direkt zuzuordnenden Vorsteuern entgegenstehen. Solche verfahrensrechtliche Hindernisse liegen im Streitfall möglicherweise vor, weil laut der BFH-Rechtsprechung (zuletzt Urteil vom 13.08.2008, XI R 53/07, BFH/NV 2009, 228, Ziffer II 2 a letzter Absatz) der Unternehmer, der einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab gewählt hat, an diese Wahl gebunden ist, und weil nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 22.11.2007, V R 43/06, BFHE 219, 450, BStBl II 2008, 770, Ziffer II 4) ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG für die Vorsteuerbeträge aus dem Erwerb eines gemischt genutzten Gegenstandes, der für einen entsprechenden Besteuerungszeitraum einem bestandskräftigen Umsatzsteuerbescheid zugrunde liegt, der Besteuerung zugrunde zu legen ist, wobei die einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehende

Steuererklärung als bestandskräftiger Bescheid im vorgenannten Sinne anzusehen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 16.11.2004, V B 173/03, BFH/NV 2005, 584; BFH-Urteil vom 22.11.2007, V R 35/06, BFH/NV 2008, 628). Für die Streitjahre 2002 und 2003 stehen die am 06.07.2005 eingereichten Steuererklärungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzungen gleich. Den USt-Erklärungen, in denen erstmalig eine Vorsteueraufteilung und zwar nach dem Umsatzschlüssel, vorgenommen wurde, stimmte das FA nach § 168 AO mit seinen Mitteilungen vom 03.11.2005 zu. Die USt-Erklärungen wurden unanfechtbar, weil der Kl. gegen sie nicht innerhalb der Einspruchsfrist Einspruch einlegte. Für 2004 gilt entsprechendes. Der USt-Erklärung 2004, in der der Kl. eine Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel vornahm, stimmte das FA am 29.11.2005 zu und gegen die USt-Erklärung 2004 legte der Kl. keinen Einspruch ein.

Die vom Kl. gegen die Berechnung der Vorsteuerkorrektur nach § 15 a UStG erhobenen Einwendungen greifen nicht durch. 31

Dem Grunde nach unstreitig sind für alle Streitjahre die Voraussetzungen für eine Vorsteuerkorrektur nach § 15 a UStG erfüllt. Im Gegensatz zu der Rechtslage im jeweiligen Erstjahr des Empfangs der Vorbezüge mit Steuerpflichtigkeit der mit den Geldspielgeräten erzielten Umsätze mit Vorsteuerabzug aus den auf diese Umsätze entfallenden Vorbezügen ist nunmehr für die Streitjahre von einer den Vorsteuerabzug ausschließenden Verwendung der Vorbezüge für nichtsteuerbare Umsätze mit den Geldspielgeräten auszugehen (vgl. dazu zuletzt FG Nürnberg, Urteil vom 12.05.2009, II 262/2006, EFG 2009, 1688). Das FA hat die nach § 15 a UStG zu korrigierenden Beträge der Höhe nach zutreffend ermittelt. Ob ganz oder teilweise die Steuerfestsetzung für die im Rahmen der Vorsteuerkorrektur berücksichtigten Erstjahre im Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide vom 27.12.2005 festsetzungsverjährt war, kann entgegen der Meinung des Kl. dahinstehen. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG wird nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 16.12.1993, V R 65/92, BFHE 173, 270, BStBI II 1994, 485) nicht insoweit ausgeschlossen, als für das jeweils berücksichtigte Erstjahr ein Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung eingetreten ist. Die Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG ist ausweislich der Regelung in § 16 Abs. 2 Satz 2 UStG eine unselbständige Besteuerungsgrundlage, die nicht selbständig der Festsetzungsverjährung unterliegt. Die Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG ist die sachlich durch rechtserhebliche Verwendungsänderung gerechtfertigte Korrektur des Sofortabzugs von Vorsteuerbeträgen in den Folgejahren. Die Korrektur wird für den Besteuerungszeitraum der Verwendungsänderung durchgeführt. Nach Maßgabe dieser Grundsätze erweisen sich die von der Sonderprüfung ermittelten Werte als zutreffend. Konkrete, nachvollziehbare Einwendungen gegen das Rechenwerk hat der Kl. während des Klageverfahrens nicht mehr erhoben. 32

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 33

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, weil nicht abschließend geklärt ist, ob § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG in der Fassung des Art. 5 Nr. 19 Buchstabe d des StÄndG vom 15.12.2003 mit der Richtlinie 77/388/EWG vereinbar ist und weil die Frage von grundsätzlicher Bedeutung ist, inwieweit für die Vorsteueraufteilung bei Umsätzen mit Geldspiel- und Unterhaltungsspielgeräten der Nutzflächenschlüssel als sachgerechter Aufteilungsschlüssel anzusehen ist. 34

