
Datum: 16.02.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2194/09 G, F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:0216.3K2194.09G.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb existiert oder ob zwei Gewerbebetriebe vorliegen.	2
Der Kläger war in den Streitjahren Inhaber des Bowlingcenters "R" und der aus zwei Räumen bestehenden Spielhalle "L", die er auf dem Grundstück A-Straße 1 in A betrieb. Das Grundstück ist 3.352 qm groß und bebaut mit dem 717 qm großen Gebäude eines ehemaligen Supermarktes. In diesem Gebäude befanden sich im Streitzeitraum neben der Spielhalle des Klägers Versammlungsräume einer Kirchengemeinde und Räume, die von einer Fahrschule genutzt wurden. Ferner ist das Grundstück mit einem 1.080 qm großen Gebäude in Stelzenbauweise bebaut, in dem sich das Bowlingcenter befindet. Zu den baulichen Einzelheiten wird auf die vorgelegten Baupläne verwiesen (vgl. Blatt 59 ff. der Gerichtsakte).	3
Die Gewinne aus dem Betrieb des Bowlingcenters ermittelte der Kläger durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG). Die erstellten Bilanzen weisen für die Streitjahre Gewinne aus und zwar in Höhe von X Euro (2002), X Euro (2003), X Euro (2004), X Euro (2005) und X Euro (2006). Aus dem Betrieb der Spielhalle erzielte der Kläger Verluste, die er durch Einnahme-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Die Gewinnermittlungen gemäß § 4 Abs. 3 EStG weisen für die	4

Streitjahre Verluste in Höhe von X (2002), X Euro (2003), X Euro (2004), X Euro (2005) und X Euro (2006) aus. Zu den Einzelheiten wird auf die Bilanzen und Gewinnermittlungen in den Bilanzakten verwiesen.

Der Kläger fasste die Gewinne und Verluste aus dem Betrieb des Bowlingcenters und der Spielhalle ertragsteuerlich zusammen, da es sich nach seiner Auffassung um einen einheitlichen Gewerbebetrieb handele. Dementsprechend reichte der Kläger für die Streitjahre jeweils nur eine Gewerbesteuererklärung mit den zusammengefassten Gewinnen und Verlusten beim Beklagten ein. Der Beklagte folgte zunächst diesen Erklärungen und erließ für 2002 bis 2006 unter der Steuernummer XXX/XXXX/XXX1

5

Gewerbesteuermessbescheide, in denen die Gewerbesteuermessbeträge auf X Euro (2002 bis 2004) bzw. X Euro (2005) und X Euro (2006) festgesetzt wurden. Die vortragsfähigen Gewerbeverluste stellte der Beklagte zum 31.12.2002 auf X Euro (Bescheid vom 01.12.2004), zum 31.12.2003 auf 31.926,00 Euro (Bescheid vom 15.12.2004) und zum 31.12.2004 auf X Euro (Bescheid vom 17.02.2006) fest. Sämtliche Bescheide ergingen gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

In den Jahren 2007 und 2008 führte der Beklagte beim Kläger eine Betriebsprüfung durch. Die Betriebsprüfung gelangte zu der Auffassung, dass es sich bei dem Bowlingcenter und der Spielhalle um zwei selbständige Gewerbebetriebe handele. Ein organisatorischer Zusammenhang liege nicht vor, da die Betriebe nicht in einem Geschäftslokal geführt würden, die beschäftigten Arbeitnehmer in beiden Betrieben nicht identisch seien, der Wareneinkauf und dessen Bezahlung getrennt erfolge und getrennte Bankkonten unterhalten würden. Auch ein wirtschaftlicher Zusammenhang sei nicht ersichtlich. Die Betriebe stützten und ergänzten sich nicht und sprächen ein unterschiedliches Publikum an. Auch bestehe lediglich für das Bowlingcenter ein Internetauftritt. Darüber hinaus bestehe kein finanzieller Zusammenhang. Dies folge aus den getrennten Aufzeichnungen, der getrennten Gewinnermittlung sowie aus den getrennten Bankkonten. Unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung sei daher von getrennten Gewerbebetrieben auszugehen. Zu den weiteren Feststellungen und Wertungen der Betriebsprüfung wird auf die Betriebsprüfungsberichte vom 18.09.2008 sowie den Inhalt der Betriebsprüfungsakten verwiesen.

6

Der Beklagte folgte der Betriebsprüfung und erließ am 28.11.2008 und 05.02.2009 gemäß § 164 Abs. 1 AO geänderte Gewerbesteuermessbescheide 2003 bis 2005 sowie geänderte Feststellungsbescheide über den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12. der Jahre 2003 bis 2005. Dabei wurde nur der Gewinn aus dem Bowlingcenter berücksichtigt (Steuernummer XXX/XXXX/XXX1). Die Spielhalle "L" wurde gewerbesteuerlich unter einer neuen Steuernummer (XXX/XXXX/XXX2) aufgenommen. Unter dieser Steuernummer erließ der Beklagte für die Streitjahre 2003 bis 2006 Gewerbesteuermessbescheide, in denen die Gewerbesteuermessbeträge jeweils auf 0 Euro festgesetzt wurden. Zu den Einzelheiten wird auf die vorgenannten Bescheide in den Gewerbesteuerakten Bezug genommen.

7

Gegen die Änderungsbescheide vom 28.11.2008 und 05.02.2009 wandte sich der Kläger mit seinen Einsprüchen von 15.12.2008 und 25.02.2009. Zur Begründung trug er vor, es liege ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor, weil die Betriebe Bowlingcenter und Spielhalle sachlich, wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch innerlich zusammenhingen.

8

Der organisatorische Zusammenhang sei durch die räumliche Nähe gegeben. Die zur Verfügung stehenden Parkplätze würden von den Besuchern beider Betriebe genutzt. Die Gäste der Spielhalle kauften in der Regel ihre Getränke im Bowlingcenter. Es herrsche ein reger Kundenverkehr zwischen beiden Einrichtungen. Die Geschäftsführung erfolge aus einem Büro. Ein Austausch der Arbeitskräfte finde wegen der unterschiedlichen

9

Anforderungen an die Mitarbeiter nicht statt.

Der wirtschaftliche Zusammenhang liege vor, weil sich die beiden Betriebe ergänzten und unterstützten. Das Gesamtkonzept, durch die Bündelung mehrerer unterschiedlicher Freizeitaktivitäten (Bowling, Darten, Billard) eine größere Marktwirksamkeit zu erreichen, stehe im Vordergrund und bilde die wirtschaftliche Einheit beider Betriebe. Das Bowlingcenter sei der Kundenmagnet, die Spielhalle diene sozusagen als Ergänzungsangebot, sie runde das Angebot ab. Im Internet verzichte man auf die Werbung für das "L", vor Ort würden die Besucher jedoch auf dieses zusätzliche Freizeitangebot hingewiesen. 10

Zum finanziellen Zusammenhang trug der Kläger vor, dass getrennte Buchführungen erforderlich gewesen seien, um bessere betriebswirtschaftliche Aussagen treffen zu können. Es sei jedoch von Anfang an nur eine Gewerbesteuererklärung abgegeben worden. Es sei jeder Zeit möglich gewesen, einen Buchführungskreis zu führen. Aus Sicht des Klägers sei dies aufgrund mangelnder Erkenntnisse allerdings unverantwortlich gewesen. 11

Unter Berücksichtigung der allgemeinen Verkehrsanschauung, der Art der Betätigung im Freizeitbereich, des überwiegend gleichen Kundenkreises, der einheitlichen Geschäftsführung durch den Kläger und der räumlichen Nähe sei von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen. 12

Der Beklagte wies die Einsprüche durch Einspruchsentscheidung vom 25.05.2009 als unbegründet zurück. Er sah unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und unter Berücksichtigung der allgemeinen Verkehrsanschauung keinen organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Zusammenhang der Betriebe des Bowlingcenters und der Spielhalle. Hierzu wiederholte er im Wesentlichen die entsprechenden Ausführungen aus dem Betriebsprüfungsbericht. Ergänzend führte er aus, dem Argument des Klägers, es handle sich um Betriebe der Freizeitbranche in unmittelbarer Nähe zueinander, müsse entgegengehalten werden, dass die Betriebe nach der Verkehrsanschauung einen vollständig eigenständigen Charakter aufwiesen. Dieser äußere Anschein werde durch den mangelnden organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Zusammenhang bestätigt. Die Wahl unterschiedlicher Gewinnermittlungsmethoden für die beiden Betriebe und die selbständige Organisation der jeweiligen Betriebe bestätige die Selbständigkeit der beiden Betriebe in besonderer Weise. Sowohl das Bowlingcenter als auch die Spielhalle seien sozusagen für sich lebensfähig und somit völlig unabhängig voneinander. Zu den weiteren Einzelheiten der Auffassung des Beklagten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen (vgl. Blatt 13 ff. der Gerichtsakte). 13

Mit seiner Klage vom 25.06.2009 verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er ist weiterhin der Auffassung, dass ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliege. Ein organisatorischer, wirtschaftlicher und finanzieller Zusammenhang sei gegeben. Die Einrichtungen des Bowlingcenters und der Spielhalle seien nicht verschiedenartig. 14

Die räumliche Nähe der Teilbetriebe auf demselben Grundstück spreche für einen organisatorischen Zusammenhang. Beide Betriebsstätten grenzten aneinander, teilweise überschritten sie sich. Die Eingänge des Bowlingcenters und der Spielhalle lägen ebenerdig einander gegenüber, etwa 24 Meter auseinander. Diese räumliche Nähe ermögliche es, dass beide Betriebsstätten ab Februar 2005 in den vormals von der Fahrschule genutzten Räumlichkeiten ein gemeinsames Lager unterhielten. Die Besucher gelangten über eine Zufahrt zu den gemeinsamen Parkplätzen, die nicht durch eine Beschilderung voneinander getrennt seien. Die Parkplätze würden somit gemeinsam genutzt. Eine einheitliche und gemeinsame Beschilderung mit Pfeilen weise die Gäste zu den beiden Einrichtungen. Für 15

beide Teilbetriebe sei am 20.06.2000 ein gemeinsamer Bauantrag gestellt worden. Ursprünglich sei beabsichtigt gewesen, die Freizeitanlage mit einem Fitnesscenter abzurunden. Dieses Vorhaben sei jedoch an der zu geringen Zahl der Parkplätze gescheitert. Viele Besucher nutzten sowohl das Bowlingcenter als auch die Spielhalle. Insgesamt liege ein reger Kundenverkehr zwischen den beiden Einrichtungen vor. Die Gäste der Spielhalle kauften in der Regel im Bowlingcenter ihre Getränke. Nur für diejenigen, die während der Spiele etwas trinken möchten, stehe ein Getränkeautomat bereit. Hieraus ergebe sich eine große Diskrepanz beim Einkaufsvolumen (Bowlingcenter: rd. X Euro p. a.; Spielhalle: rund X Euro p. a.). Die Zahlungen seien von verschiedenen Bankkonten erfolgt. Dies liege aber einzig daran, dass zwei Buchführungen erstellt worden seien, um betriebswirtschaftliche Aussagen treffen zu können. Zwischen dem Bowlingcenter und der Spielhalle finde ein nicht unerheblicher Geldtransfer statt, was die Verbindung zwischen beiden unterstreiche. Ein Austausch der Arbeitskräfte finde nur in geringem Umfang statt, da in beiden Bereichen unterschiedliche Anforderungen an die Mitarbeiter gestellt würden. Dies sei aber nicht untypisch für einen einheitlichen Betrieb. Allerdings seien der Kläger und seine Ehefrau in beiden Betrieben tätig und der Kläger fungiere für beide Teilbetriebe als Geschäftsführer. Auch habe der beschäftigte Techniker vor Ort die Geräte und Maschinen des Bowlingcenters und der Spielhalle zu warten und zu reparieren. In der Nacht bleibe aus Sicherheitsgründen auf dem Grundstück, bis die Spielhalle schließe. Die Mitarbeiter beider Einrichtungen reinigten gemeinsam die Außenanlagen des Grundstücks und befreiten sie im Winter von Schnee und Eis. Im Übrigen sei bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung im Jahr 2005 festgestellt worden, dass zukünftig nur noch eine Lohnsteueranmeldung einzureichen sei, also eine Betriebsstätte vorliege.

Beide Teilbetriebe bezögen ihre Waren und Dienstleistungen über gemeinsame Lieferanten. Die in der Spielhalle bestellten Speisen und Getränke stelle das Bowlingcenter bereit. In beiden Einrichtungen lägen einheitliche Speise- und Getränkekarten aus. Auch die übrigen Waren (Speisen, Sanitär- und Reinigungsartikel, Porto etc.) würden unter einer Kundennummer gemeinsam bezogen. Das Angebot in der Spielhalle werde, wie in Spielhallen üblich, durch einen Getränkeautomaten ergänzt. Im Bowlingcenter befinde sich ein EC-Cash-Gerät, das vor allem von Besuchern der Spielhalle genutzt werde, um Münzgeld zu erhalten. Auch der übrige Geldtausch (Kleingeld und der Rücktausch bei größeren Gewinnen) erfolge über das Bowlingcenter. 16

Nach außen trete die Freizeitanlage mit dem Bowlingcenter und der Spielhalle nur unter einer gemeinsamen Telefon- und Faxnummer auf. Beide seien an eine einheitliche Telefonanlage angeschlossen und seien über einen internen Hausruf verbunden. Zu beachten sei ferner, dass in der Vergnügungssteuersatzung der gewerbesteuererhebungsberechtigten Stadt A Unterhaltungsgeräte und – mit Bowlingbahnen vergleichbare – Kegelbahnen als Spielgeräte gelten. Nach der Verkehrsanschauung und aus der Sicht der Stadt A liege also eine Gleichartigkeit des Bowlingcenters und der Spielhalle vor. 17

Die Geschäftsführung erfolge aus einem Büro, das sich im Bowlingcenter befinde. Hier sei der Kläger für alle Kunden, Lieferanten und für die Banken beider Teilbetriebe erreichbar. Alle Aufzeichnungen und Auswertungen würden über einen Computer vorgenommen. In dem Büro werde über eine Videoanlage das gesamte Grundstück, also Bowlingcenter, Spielhalle und die gemeinsamen Außenanlagen überwacht, um bei Gefahr sofort einschreiten zu können. Der betriebliche Pkw werde sowohl für das Bowlingcenter als auch für die Spielhalle eingesetzt. Der Großteil der dadurch bedingten Betriebsausgaben sei beim Bowlingcenter verbucht worden, einige jedoch auch bei der Spielhalle. 18

Zum wirtschaftlichen Zusammenhang führt der Kläger aus, das Gesamtkonzept sei auf ein Gesamtpaket von Freizeitaktivitäten wie Bowling, Darten, Billard etc. ausgerichtet. Dieses Gesamtkonzept sei immer weiter umgesetzt worden. Ursprünglich hätten Unterhaltungsspielgeräte im Bowlingcenter gestanden. Besucher des Bowlingcenters hätten verstärkt die Spielhalle aufgesucht, um vor allem die Unterhaltungsgeräte zu nutzen. Die Spielhalle, die aus zwei Teilräumen, für die jeweils eine Konzession vorliege, bestehe, sei daraufhin umgestaltet worden. Man habe auf die Kundenwünsche reagiert, Geräte mit Gewinnmöglichkeiten aus einem Bereich der Spielhalle entfernt und dort Unterhaltungsgeräte (Dart, Flipper, Billard, Snooker und Kicker) aufgebaut. Gleichzeitig seien fast alle Unterhaltungsgeräte im Bowlingcenter ersatzlos abgebaut worden. Der große Vorteil der beiden Betriebsstätten liege in dem Angebot eines Gesamtpakets an Freizeitmöglichkeiten. Der Gast finde eine Bandbreite an Freizeitmöglichkeiten. Die Bündelung der Aktivitäten zur Erreichung einer größeren Marktwirksamkeit führe zu einer Wirtschaftseinheit. Der Kundenmagnet sei mit Sicherheit das Bowlingcenter. Gäste kämen dort hin, um zu bowlen, zu speisen, die Atmosphäre zu genießen, aber auch um die Ergänzungsangebote der Spielhalle zu nutzen. Besuchergruppen des Bowlingcenters suchten die Spielhalle auf, um die Wartezeit zu überbrücken. Dies werde sogar organisatorisch unterstützt, indem den Besuchern eine Wartenummer zugeteilt würde und sie in der Spielhalle über das interne Haustelefon informiert würden, sobald die Bowlingbahn frei sei. Die Spielhalle runde somit das Angebot des Bowlingcenters ab.

Da die Spielhalle für sich allein dem Kunden ein Angebot biete, wie es für Spielhallen typisch sei, habe man zunächst auf einen separaten Hinweis hierauf im Internet verzichtet. 20
Mittlerweile werde auf der Internetseite des Bowlingcenters jedoch auch auf die Spielhalle hingewiesen, um die Gäste mit dem Gesamtpaket zu locken. Schon früher habe man allerdings auf Flyern, Studentengutscheinen und anderen Werbemitteln des Bowlingcenters auf die Spielhalle hingewiesen. Von Anfang an habe es jedoch eine einheitliche und gemeinsame Beschilderung auf dem Grundstück gegeben.

Der Umstand, dass für das Bowlingcenter und für die Spielhalle unterschiedliche Gewinnermittlungen erfolgt seien, vermöge den finanziellen Zusammenhang zwischen den beiden Einrichtungen nicht zu entkräften. Diese Handhabung habe lediglich dazu gedient, betriebswirtschaftliche Schlüsse zu ziehen und die Kosten der Gewinnermittlung für die Spielhalle möglichst niedrig zu halten. Es wäre ohne Schwierigkeiten möglich gewesen, einen Buchungskreis zu führen und eine Bilanz zu erstellen. Zudem erledige die Ehefrau des Klägers die Aufzeichnungen, Buchführungsvorarbeiten und die Zusammenstellungen der Daten für die Lohnbuchführung gemeinsam für beide Teilbetriebe. Seit der Lohnsteuer-Außenprüfung 2005 werde nur noch eine einheitliche Lohnsteueranmeldung abgegeben, da nach dem dortigen Prüfungsergebnis nur eine Betriebsstätte vorliege. Trotz der getrennten Gewinnermittlungen sei von Anfang an nur eine Gewerbesteuererklärung abgegeben worden, weil niemals das Vorliegen eines einzigen Gewerbebetriebes in Frage gestanden habe. Als Folge des getrennten Buchungskreises seien getrennte Bankkonten geführt worden. Zwischen diesen finde aber ein reger Geldtransit statt. Hierdurch werde der finanzielle Zusammenhang der beiden Teilbetriebe belegt. Auch die Hausbank bestehe auf zwei getrennten betriebswirtschaftlichen Auswertungen, Jahresabschlüsse, Einnahme-Überschussrechnungen und Vermögens-/Schuldenübersichten, um Schwachstellen und Entwicklungen zu sehen und für beide Teilbetriebe KfW-Darlehen bewilligen zu können. Bei der Bonitätsprüfung betrachte die Bank dann jedoch das Bowlingcenter und die Spielhalle zusammen. 21

Für die Spielhalle und das Bowlingcenter werde jeweils branchenspezifische Software eingesetzt ("AMOR" und "Bowltech"), die keine gemeinsame Gewinnermittlung ermögliche. Dies sehe für den Gastronomiebereich anders aus. Hier gebe es nur ein Abrechnungssystem, in dem jeder Teilraum der Spielhalle genauso eine Abrechnungs- und Zuordnungsnummer besitze, wie jede Abrechnungsstelle im Bowlingcenter.	
In den Anfangsjahren habe sich die Spielhalle in der Verlustzone befunden. Mittlerweise werfe die Spielhalle Gewinn ab und das Bowlingcenter erwirtschafte aus verschiedenen Gründen Verluste. Von einer Schwächung des Bowlingcenters durch die Spielhalle könne daher keine Rede sein. Vielmehr lägen etliche Synergieeffekte vor.	23
Zusammenfassend ließen folgende Kriterien unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung auf einen einheitlichen Gewerbebetrieb schließen. Die gewerbliche Betätigung der beiden Teilebetriebe (Freizeitbereich) sei gleich. Es seien gleiche Kunden- und Lieferantenkreise und dieselbe Geschäftsleitung in ein und demselben Büro vorhanden. Arbeitnehmer würden gelegentlich ausgetauscht. Die Betriebsstätten grenzten an einander an und es gebe gemeinsame Parkplätze.	24
Der Kläger beantragt,	25
die Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12. der 26 Jahre 2002 bis 2005 vom 28.11.2008, die Gewerbesteuerermessbescheide 2002 bis 2006 vom 05.02.2009 sowie die Einspruchsentscheidung vom 25.05.2009 aufzuheben.	
Der Beklagte beantragt,	27
die Klage abzuweisen.	28
Der Beklagte vertritt auch vor dem Hintergrund der Klagebegründung weiterhin die Auffassung, dass es sich bei dem Bowlingcenter "R" und der Spielhalle "L" um zwei getrennte Gewerbebetriebe handle. Der Beklagte beruft sich auf seine Einspruchsentscheidung und führt zum Vorbringen des Klägers im Klageverfahren vertiefend aus. Zu den Einzelheiten wird auf den Schriftsatz des Beklagten vom 09.05.2011 nebst Anlagen verwiesen (vgl. Blatt 54 ff. der Gerichtsakte).	29
Der Berichterstatter hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten am 03.03.2011 erörtert. Auf das Protokoll des Erörterungstermins wird Bezug genommen (vgl. Blatt 47 der Gerichtsakte).	30
Der Senat hat in der Sache am 16.02.2012 mündlich verhandelt. Hierzu wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen.	31
Entscheidungsgründe	32
Die zulässige Klage ist unbegründet.	33
Die angefochtenen Bescheide sowie die Einspruchsentscheidung vom 25.05.2009 sind nicht rechtswidrig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte geht zu Recht davon aus, dass das Bowlingcenter und die Spielhalle in den Streitjahren gewerbesteuerlich als selbständige Gewerbebetriebe anzusehen waren, so dass in den angefochtenen Bescheiden die Verluste aus dem Betrieb der Spielhalle nicht zu berücksichtigen waren.	34
	35

1.

Gemäß § 2 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer, soweit er im Inland betrieben wird und eine selbständige, nachhaltige und auf Gewinnerzielungsabsicht ausgerichtete Betätigung zum Gegenstand hat, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 Einkommensteuergesetz – EStG –). Nach § 2 Abs. 1 GewStG bildet ein einzelner Gewerbebetrieb einen selbständigen Besteuerungsgegenstand. Natürliche Personen bzw. Einzelunternehmer, wie der Kläger, können mehrere gewerbliche Betriebe unterhalten. Jedoch führt nicht jede Verselbständigung gewerblicher Betätigungen eines Einzelunternehmers zu einem selbständigen Gewerbebetrieb. Ob mehrere gewerbliche Betätigungen bei einem Einzelunternehmen zu mehreren selbständigen Gewerbebetrieben führen, richtet sich nach der sachlichen Selbständigkeit der einzelnen Betätigungen. Liegen unterschiedliche gewerbliche Tätigkeiten des Einzelunternehmers vor, die jede für sich sachlich selbständig ist, ist von mehreren Gewerbebetrieben im Sinne von § 2 Abs. 1 GewStG auszugehen.

36

2.

37

Zur Beurteilung der Frage, ob bei unterschiedlichen gewerblichen Tätigkeiten ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt hat die Rechtsprechung folgende Kriterien entwickelt. Mehrere Gewerbebetriebe eines Steuerpflichtigen können eine wirtschaftliche Einheit bilden, sofern sie als gleichartig anzusehen sind. Bei unterschiedlichen, also ungleichartigen gewerblichen Tätigkeiten eines Einzelunternehmers kann ein einheitlicher Gewerbebetrieb nur dann angenommen werden, wenn die unterschiedlichen Betätigungen finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich zusammenhängen, wobei im Einzelfall das Gesamtbild unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung maßgeblich ist (vgl. BFH, Beschluss vom 16.06.1999 II B 57/98, BFH/NV 1999, 1455; BFH, Urteil vom 18.12.1996 XI R 63/96, BFHE 182, 369, BStBl II 1997, 573 jeweils m. w. N.).

38

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn zwei oder mehrere Unternehmensbereiche sich gegenseitig stützen und ergänzen und nur miteinander wirtschaftlich betrieben werden können. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang liegt insbesondere vor, wenn die verschiedenen Betätigungen demselben Gewerbebezweig zuzurechnen sind oder wenn eine enge wechselseitige gegenständliche oder technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht (vgl. BFH, Urteil vom 18.12.1996 XI R 63/96 a. a. O.) Für einen organisatorischen Zusammenhang ist beispielsweise kennzeichnend, dass die Unternehmensbereiche in einem Geschäftslokal untergebracht sind, dass die Tätigkeiten unter Einsatz derselben Arbeitskräfte ausgeübt oder dass die Waren, Betriebsmittel oder Dienstleistungen gemeinsam eingekauft und bezahlt werden (BFH, Urteil vom 18.12.1996 XI R 63/96 a. a. O.). Ein finanzieller Zusammenhang ist anzunehmen, wenn gemeinsame Aufzeichnungen geführt oder gemeinsame Bankverbindungen unterhalten oder gemeinsame Kassenabrechnungen oder gemeinsame Gewinn- und Verlustrechnungen sowie Bilanzen erstellt werden (vgl. BFH, Urteil vom 18.12.1996 XI R 63/96 a. a. O.; BFH, Urteil vom 25.04.1989 VIII R 294/84, BFH/NV 1990, 261).

39

Die Annahme selbständiger Gewerbebetriebe erfordert nach der Rechtsprechung des BFH somit eine vollkommene Eigenständigkeit. Der Steuerpflichtige muss die Betriebe nebeneinander am Wirtschaftsleben teilnehmen lassen. Sobald er Aktivitäten bündelt, um eine größere Marktwirksamkeit zu erreichen, ist eine Wirtschaftseinheit gegeben. Andererseits können auch gleichartige und in räumlicher Nähe ausgeübte gewerbliche Tätigkeiten eigenständige Gewerbebetriebe sein, wenn keine sachliche Verbindung organisatorischer,

40

wirtschaftlicher oder finanzieller Art gegeben ist. Es kommt darauf an, wie der Steuerpflichtige seine gewerblichen Betätigungen in konkreten Fall gestaltet (vgl. BFH, Beschluss vom 21.12.2000 X B 111/00, BFH/NV 2001, 816 m. w. N.).

3. 41

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundlagen handelt es sich bei dem Bowlingcenter und der Spielhalle des Klägers um zwei selbständige Gewerbebetriebe. 42

Zunächst handelt es sich nicht um gleichartige gewerbliche Betätigungen. Dies wird bereits aus den eigenen Gewerbeanmeldungen des Klägers vom 11.09.2002 deutlich. Dort bezeichnete der Kläger seine gewerblichen Tätigkeiten als "Schank- und Speisewirtschaft im Rahmen eines Bowling-Centers" sowie als "Aufstellen von Geld- und Unterhaltungsspielgeräten" (vgl. Vorblätter in den Gewerbesteuerakten). Der erforderliche wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Zusammenhang dieser unterschiedlichen gewerblichen Tätigkeiten des Klägers lässt sich nach dem Gesamtbild unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung ebenfalls nicht feststellen. 43

4. 44

Ein finanzieller Zusammenhang fehlt, da der Kläger für das Bowlingcenter und die Spielhalle getrennte Aufzeichnungen geführt hat, jeweils eigene Bankkonten unterhalten hat sowie getrennte steuerliche Gewinnermittlungen vorgenommen hat. Bei einer solch umfangreichen Trennung der Aufzeichnungen, Bankverbindungen und Gewinnermittlungen kann nicht von einem finanziellen Zusammenhang ausgegangen werden (vgl. BFH, Urteil vom 18.12.1996 XI R 63/96, BFHE 182, 369, BStBl II 1997, 573). Dabei sind sowohl die Gründe für die Trennung als auch die Möglichkeit der Zusammenführung der Buchführungen unerheblich. Auch kommt es nicht auf die Beurteilung durch die Lohnsteueraußenprüfung an. Entscheidend ist, dass sich der Kläger für eine klare Trennung der finanziellen Angelegenheiten der beiden Geschäftsbereiche entschieden hat. Die finanzielle Trennung wird darüber hinaus durch die getrennten Finanzierungen, KfW-Förderkredite, Leasingverträge und Mietverträge deutlich. 45

5. 46

Auch ein organisatorischer Zusammenhang liegt nicht vor. Die beiden gewerblichen Tätigkeiten des Klägers werden zwar in einer gewissen räumlichen Nähe auf demselben Grundstück, nicht aber im selben Geschäftslokal oder im selben Gebäude ausgeübt. Zudem werden in den beiden Unternehmensbereichen überwiegend nicht dieselben Arbeitnehmer eingesetzt. Nach der eigenen Darstellung des Klägers ist lediglich ein Arbeitnehmer, der Techniker, sowohl im Bowlingcenter als auch in der Spielhalle tätig gewesen. Auf die eigene Tätigkeit des Klägers kommt es insofern nicht an, da der Kläger nicht als Arbeitnehmer sondern als Unternehmer anzusehen ist. Zudem kann nicht von einem gemeinsamen Bezug der wesentlichen Waren, d.h. der Getränke, ausgegangen werden. Denn nach den unwidersprochenen Feststellungen des Beklagten erfolgte der Bezug der Getränke für den Getränkeautomaten in der Spielhalle lediglich über eine Firma, während von einer anderen Firma die Getränke für das Bowlingcenter bezogen wurden. Ein weiterer entscheidender Warenbezug ist nicht vorgetragen oder ersichtlich. Soweit der Kläger darauf abstellt, dass Speisen, Sanitär- und Reinigungsartikel, Porto etc. unter einer gemeinsamen Kundennummer bezogen wurden, so handelt es sich einerseits nicht um einen für die gewerblichen Tätigkeiten wesentlichen Warenbezug (Sanitär- und Reinigungsartikel). Andererseits ist nach dem Vortrag der Beteiligten und den vorliegenden Akten davon auszugehen, dass der Einkauf von Speisen nur das Bowlingcenter betraf, da in der Buchführung der Spielhalle 47

lediglich der Verkauf von Getränken aus dem Getränkeautomaten erfasst wurde. Ein wesentlicher gemeinsamer Warenbezug lässt sich somit nicht feststellen.

Auch die sonstigen vom Kläger vorgetragene organisatorischen Gemeinsamkeiten liegen nicht vor bzw. vermögen den erforderlichen organisatorischen Zusammenhang nicht zu begründen. Der vom Kläger vorgetragene wechselseitig rege Kundenverkehr zwischen dem Bowlingcenter und der Spielhalle, der durch entsprechende Maßnahmen (Speisekarte des Bowlingcenters in der Spielhalle; wechselseitige Hinweise auf die andere Einrichtung bzw. gemeinsame Werbemaßnahmen; gemeinsame Nutzung eines EC-Cash-Gerätes; Möglichkeit der Kunden, bis zum Freiwerden einer Bowlingbahn und bis zu ihrem entsprechenden Aufruf in der Spielhalle zu warten etc.) gefördert wird, ist Ausfluss eines Serviceangebots, welches auch fremde Gewerbebetriebe ihren Kunden wechselseitig zur Verfügung stellen. Hieraus kann kein organisatorischer Zusammenhang im Sinne eines einheitlichen Gewerbebetriebes abgeleitet werden. Darüber hinaus kommt es zur Beurteilung eines organisatorischen Zusammenhangs nicht entscheidend darauf an, ob der Kläger die Geschäfte aus einem Büro oder aus zwei Büros geführt hat. Denn seine gleichzeitige Verantwortlichkeit als Einzelunternehmer für beide Geschäftsfelder bestand fortwährend, unabhängig davon, in welchem Büro er sich aufhielt. Auch die unternehmerische Entscheidung, lediglich einen Pkw für beide Geschäftsfelder vorzuhalten, führt allein nicht zu einem unternehmerischen Zusammenhang.

6. 49

Schließlich vermag der Senat auch keinen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem Bowlingcenter und der Spielhalle zu erkennen. Zwar mögen sich die beiden Unternehmensbereiche aus Sicht des Klägers gegenseitig ergänzt und unterstützt haben. Es sind jedoch keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass beide Einrichtungen nur miteinander wirtschaftlich betrieben werden konnten. Es ist gerichtsbekannt und entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass sowohl eine Spielhalle als auch ein Bowlingcenter grundsätzlich wirtschaftlich eigenständig betrieben werden können. Eine enge wirtschaftliche wechselseitige Verflechtung lässt sich im Übrigen weder daraus ableiten, dass beide Einrichtungen teilweise denselben Kundenkreis haben mögen, noch daraus, dass einzelne Unterhaltungsgeräte ausgetauscht worden sind. Der Austausch von Betriebsvermögen zwischen zwei Unternehmenszweigen eines Einzelunternehmers ist nicht ungewöhnlich und bewirkt nicht zwangsläufig eine wirtschaftliche Verflechtung der betroffenen Unternehmensbereiche. Darüber hinaus kommen gleiche Kundenkreise sowohl bei einem einheitlichen Gewerbebetrieb mit mehreren Betriebsstätten als auch bei getrennten Gewerbebetrieben vor, so dass es sich hierbei nicht um ein allein entscheidendes Kriterium für eine wirtschaftliche Verflechtung handelt. Schließlich bewirkt der Umstand, dass der Kläger Verluste aus dem Betrieb der Spielhalle mit Gewinnen aus dem Betrieb des Bowlingcenters ausgleichen konnte und dass insofern ein umfangreicher Geldtransfer stattgefunden hat, keine wirtschaftliche Verflechtung. Es handelt sich hierbei um normale Vermögensdispositionen eines Einzelunternehmers und nicht um den Ausfluss einer wirtschaftlichen Verflechtung.

7. 51

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 52
