

Urteil vom 28. Januar 2026, X R 8/23

Vereinigung mehrerer gewerblicher Betätigungen zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb nach Hinzuerwerb eines Betriebs

ECLI:DE:BFH:2026:U.280126.XR8.23.0

BFH X. Senat

GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 2 Abs 5, EStG § 7g, EStG § 35 Abs 1 Nr 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, EStG § 7g Abs 1 S 4, EStG § 15, ErbStG § 13a Abs 6, EStG VZ 2017, EStG VZ 2018, EStG VZ 2019, GewStG VZ 2017, GewStG VZ 2018, GewStG VZ 2019, GewStG § 11 Abs 1 S 3 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 08. Dezember 2021, Az: 15 K 1186/21 G,E

Leitsätze

1. Übt eine natürliche Person mehrere gewerbliche Tätigkeiten aus, kann es sich gewerbesteuerlich in Abhängigkeit von der Gleichartigkeit oder Ungleichartigkeit der Betätigungen sowie von ihrem wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhang um einen Betrieb oder mehrere selbständige Betriebe handeln.
2. Handelt es sich nicht um eindeutig gleichartige oder eindeutig ungleichartige Betätigungen, ist im Einzelfall von einem Kontinuum allmählich zunehmender Anforderungen an den Grad des wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs in Abhängigkeit vom zunehmenden Grad der Verschiedenartigkeit der Betätigungen auszugehen (Festhalten am Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 15/18, BFHE 269, 330, BStBl II 2021, 157, Rz 26).
3. Auch im Fall eines Hinzuerwerbs eines bislang selbständigen Betriebs bedarf es einer solchen Prüfung des wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs.
4. Das Finanzgericht hat seine Prüfung des wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs gewerblicher Tätigkeiten einer natürlichen Person auf von ihm festgestellte Tatsachen zu stützen; Vermutungen reichen nicht aus.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 08.12.2021 - 15 K 1186/21 G,E aufgehoben, soweit es die Gewerbesteuermessbeträge 2017 bis 2019 betrifft.

Insoweit wird die Sache an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Im Übrigen ist der Rechtsstreit in der Hauptsache erledigt.

Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden für die Streitjahre 2017 bis 2019 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger führte seit 1999 einen Gewerbebetrieb, der sich mit dem Großhandel von Altmaterialien und Reststoffen befasste. Er war als "O. (...recycling)" beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) unter einer eigenen Steuernummer erfasst worden. Unter der gleichen Anschrift hatte die Mutter des Klägers (M) seit 1900 einen Großhandel mit Rohprodukten, außer unedlen Metallen, ("Schrotthandel") betrieben. Die Betriebe

nutzten einen gemeinsamen Betriebshof, der nur über eine einzige Zufahrt erreichbar war. Die Sortierung auf dem Betriebshof erfolgte getrennt nach Produktgruppen.

- 2 Nach dem Tod der M am xx.11.2013 führte der Kläger als ihr Erbe auch ihren Betrieb fort. Allerdings behielt er die getrennte Buch- und Kontoführung bei. Auch existierten unterschiedliche Schilder, das eine mit der Aufschrift "Schrott ..." und das andere (deutlich kleinere) mit der Aufschrift "Büro ...". Der Kläger reichte die E-Bilanzen für den "Schrotthandel" unter einer eigenen Steuernummer beim FA ein und gab weiterhin für den "Schrotthandel" und für das "O. ...recycling" separate Gewerbesteuererklärungen ab. Auf dieser Grundlage bildete der Kläger Investitionsabzugsbeträge (IAB), die insgesamt den Höchstbetrag nach § 7g Abs. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) überstiegen, denn er nahm an, ihn zweimal ausschöpfen zu können.
- 3 Aufgrund einer Außenprüfung für die Vorjahre 2013 bis 2015 ging das FA jedoch davon aus, dass seit der Übernahme des "Schrotthandels" der M durch den Kläger ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliege. Es reduzierte daher die IAB und erließ für jedes der Streitjahre nur einen Gewerbesteuermessbescheid. Mit ihren Einsprüchen verfolgten die Kläger ihre Einschätzung weiter, es lägen zwei Betriebe vor. Mit den Einspruchsentscheidungen vom 21.04.2021 nahm das FA zwar Korrekturen an den Gewinnen vor, behandelte aber weiterhin die gesamte Tätigkeit des Klägers als einen einheitlichen Gewerbebetrieb.
- 4 Die Klage blieb erfolglos (Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 660). Das Finanzgericht (FG) ging ebenfalls davon aus, dass die gewerblichen Betätigungen des Klägers im Rahmen eines einheitlichen Gewerbebetriebs ausgeübt worden seien.
- 5 Zwar könne ein Einzelunternehmer mehrere Gewerbebetriebe gleichzeitig betreiben. Die Bereiche "...recycling" und "Schrotthandel" stünden jedoch in einem engen räumlichen Zusammenhang, da sie dieselbe Adresse hätten und eine räumliche Abgrenzung nicht erkennbar sei. Auch die Beschilderung lasse nicht auf separate Betriebe schließen. Die Betriebsabläufe außerhalb der Büroräumlichkeiten führten ebenfalls aufgrund der Nutzung eines gemeinsamen Betriebshofs zu einem engen räumlichen Bezug beider Tätigkeitsfelder. Die Ordnung des Schrottplatzes, nämlich die Sortierung nach Produktgruppen, entspreche einer innerbetrieblichen Organisation, die typischerweise bei Produktpaletten in Einheitsbetrieben vorzufinden sei. Ein separates Raumkonzept für den Betriebshof sei nicht erkennbar. So weise das Büro des "Schrotthandels" eine größere räumliche Nähe zu den gelagerten ...produkten auf. Das Büro des "...recycling" liege unmittelbar neben der Garage des "Schrotthandels" und der Metallmulden. Kunden könnten den gemeinsamen Betriebshof nur über eine einzige Einfahrt erreichen.
- 6 Auch wenn der An- und Verkauf im Bereich "Schrotthandel" einen Handelsbetrieb darstelle und mit dem "... Recycling" eine verarbeitende Tätigkeit einhergehe, seien die gewerblichen Tätigkeiten des Klägers im Wesentlichen gleichartig, da sie sich ergänzten. Allerdings habe der Kläger im Einspruchsverfahren und noch in der Klagebegründung erklärt, er verkaufe das gewonnene reine Kupfer. Jedenfalls gehöre der Vertrieb des rohen oder weiterverarbeiteten Kupfers zum selben Handelszweig wie der An- und Verkauf von Metallen, den zunächst M betrieben habe. An einem einheitlichen Betriebsort biete sich für die Kunden die Möglichkeit der Abnahme sowohl von ...resten als auch von Metallschrott. Dass sich Synergieeffekte durch ähnliche Kunden- beziehungsweise Lieferantenkreise ergäben, liege nahe. Dies stabilisiere den Bereich "...recycling" und dessen Marktwirksamkeit. Indizien für einen starken organisatorischen Zusammenhang seien ähnliche Rechnungsbögen, identische Telefon- und Telefaxnummern und eine gemeinsame Internetpräsenz, die die Tätigkeitsbereiche vermische. Die getrennte Buch- und Kontenführung sei ebenso von untergeordneter Bedeutung wie die Bezeichnungen in den Gewerbeanmeldungen. Zu berücksichtigen sei dagegen auch, dass bestimmte Kostenpositionen, die in beiden Teilbereichen anfallen müssten, nur in den Betriebswirtschaftlichen Auswertungen des "Schrotthandels", nicht aber beim "...recycling" aufgeführt seien. Die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen hätten hingegen für die Frage, ob eine ertragsteuerliche Trennung in zwei Betriebe vorliege, keine Bedeutung.
- 7 Während des Revisionsverfahrens sind sämtliche IAB rückgängig gemacht worden. Das FA hat entsprechende Änderungsbescheide erlassen. Die Kläger haben mit Schreiben vom 22.12.2025 den Rechtsstreit insoweit in der Hauptsache für erledigt erklärt. Die Senatsvorsitzende hat das FA mit einem am 30.12.2025 zugestellten Schreiben unter Beifügung des die Erledigungserklärung enthaltenden Schriftsatzes auf § 138 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hingewiesen. Das FA hat der Erledigungserklärung der Kläger nicht innerhalb von zwei Wochen seit Zustellung widersprochen.
- 8 Der Kläger verfolgt jedoch in Bezug auf die Gewerbesteuermessbescheide mit seiner Revision weiterhin die Auffassung, er habe zwei Betriebe geführt, und macht die Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensmängel

geltend.

- 9** Schon aufgrund der Historie sei von zwei Betrieben auszugehen. Seit der Gründung und bis zum Tod der M seien zwei selbständige Einzelunternehmen geführt worden. Eine Einbringung oder Verschmelzung aufgrund des Erbfalls habe nicht stattgefunden. Vielmehr seien die Betriebe strukturell fortgeführt worden wie bisher. Die entstandene Unternehmergleichheit führe nicht zwangsläufig zur Unternehmensgleichheit. Dafür hätte es einer ausdrücklichen Erklärung in Verbindung mit einer entsprechenden Dokumentation in der Buchführung bedurft. Zudem dürfe, selbst wenn Synergieeffekte nicht ausgeschlossen werden könnten, der Maßstab für den seitens des FG verwendeten, aber nicht genau definierten Begriff der Marktwirksamkeit nicht überspannt werden.
- 10** Die Verfahrensfehler lägen zum einen in einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht, zum anderen in einem Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten. Das FG habe keine Sachverhaltsermittlungen vorgenommen und sich letztlich auf Mutmaßungen gestützt. Weder die Betriebsprüferhandakte noch die Erbschaftsteuerakte seien beigezogen worden. Gewerbeanmeldungen, Gewinnermittlungen wie auch Unterlagen zu den Kundenstämmen und zum Wareneinkauf seien nicht angefordert worden. Vielmehr habe das FG lediglich pauschal unterstellt, dass die beiden Tätigkeiten gleichartig seien. Auch die von ihm angenommene größere Marktwirksamkeit sei nicht untersucht worden. Synergieeffekte seien pauschal behauptet worden. Das FG habe die Kunden- und Lieferantenkreise nicht beleuchtet. Bei gehöriger Sachaufklärung wäre das FG zu dem Ergebnis gekommen, dass die beiden Tätigkeiten nicht gleichartig seien. Schließlich sei es mit dem Akteninhalt nicht vereinbar, Sachzusammenhänge organisatorischer und finanzieller Art anzunehmen, obwohl die gesamte Buchhaltung getrennt geführt worden sei.
- 11** Der Kläger beantragt,
unter Aufhebung des angegriffenen Urteils und der Gewerbesteuermessbescheide für 2017 und für 2018 und des Gewerbesteuervorauszahlungsbescheids für 2019, jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.04.2021, sowie der Gewerbesteuermessbescheide für 2017 vom 20.11.2024 und für 2019 vom 02.12.2022 und vom 07.11.2023 das FA zu verpflichten, für den Gewerbebetrieb "...recycling" und für den Gewerbebetrieb "Schrotthandel" jeweils einen Gewerbesteuermessbescheid für 2017 bis 2019 zu erlassen.
- 12** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 13** Die gewerbliche Tätigkeit des Klägers werde in einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausgeübt. Dies ergebe die vorgenommene Gesamtabwägung. Die erforderliche Gleichartigkeit der Tätigkeiten liege vor. Schon die Bezeichnungen in den Gewerbeanmeldungen entsprächen einander. Die Tätigkeiten seien zeitgleich und in räumlicher Nähe zueinander ausgeübt worden und ergänzten einander auch bei Einbeziehung des durch den Kläger so bezeichneten "...recycling". Der beanstandete Begriff der "Marktwirksamkeit" beziehe sich auf die Frage, ob durch die Bündelung von Tätigkeiten ein wirtschaftlicher Zusammenhang entstehe. Die gerügten Verfahrensfehler seien dem FG nicht unterlaufen. Die Erbschaftsteuerakten seien mangels Erheblichkeit nicht beizuziehen gewesen. Die sachkundig vertretenen Kläger hätten zudem die unterbliebene Beiziehung von Akten in der mündlichen Verhandlung rügen müssen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Hinsichtlich der Einkommensteuern 2017 bis 2019 ist der Rechtsstreit in der Hauptsache erledigt. Somit erübrigen sich Ausführungen zu der Frage, ob der Kläger für diese Streitjahre für zwei Betriebe IAB im Sinne des § 7g Abs. 1 Satz 4 EStG in Anspruch nehmen konnte.

III.

- 15** In Bezug auf die Gewerbesteuermessbescheide 2017 bis 2019 ist die zulässige Revision begründet. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Deshalb ist das FG-Urteil insoweit aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 16** 1. Die Revision des Klägers ist hinsichtlich der Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre zulässig.

- 17** Auch nachdem die Kläger den Rechtsstreit in der Hauptsache in Bezug auf die Einkommensteuer der Streitjahre für erledigt erklärt haben, bleibt die Frage, ob in den Streitjahren ein oder zwei Gewerbebetriebe des Klägers bestanden haben, für die Gewerbesteuermessbeträge weiterhin relevant. Denn unabhängig davon, ob ein IAB in diesen Streitjahren in Anspruch genommen und später wieder rückgängig gemacht worden ist, bedarf es im Hinblick auf die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge der Entscheidung, wie viele Steuergegenstände zu beachten sind. Diese ist auch im Hinblick auf die Gewährung des Freibetrags gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) --ein Freibetrag für einen einzigen Betrieb oder je ein Freibetrag für zwei einzelne Betriebe-- von Bedeutung.
- 18** 2. Ob eine natürliche Person einen oder mehrere gewerbliche Betriebe unterhält, richtet sich danach, inwieweit die Betätigungen gleichartig oder ungleichartig sind und inwieweit sie einen wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhang aufweisen (unten a). Die allgemeinen Maßstäbe sind im Grundsatz auch anzuwenden, wenn zu einem eigenständigen Betrieb ein weiterer Betrieb hinzuerworben wird (unten b).
- 19** a) Eine natürliche Person (Einzelunternehmer) kann --im Gegensatz zu Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften-- mehrere gewerbliche Betriebe unterhalten (so bereits Senatsurteil vom 09.08.1989 - X R 130/87, BFHE 158, 80, BStBl II 1989, 901, unter 2.; jüngst Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 15/18, BFHE 269, 330, BStBl II 2021, 157, Rz 17, jeweils m.w.N.). Bei der Beurteilung der Frage, ob gewerbesteuerrechtlich ein oder mehrere Steuergegenstände im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG vorliegen, unterscheidet die Rechtsprechung zwar zwischen gleichartigen und ungleichartigen Betätigungen, verlangt jedoch in beiden Fällen einen sachlichen (wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen) Zusammenhang zwischen den Betätigungen, um von einer einheitlichen Betätigung ausgehen zu können.
- 20** aa) Für gleichartige Betätigungen in der Hand desselben Unternehmers besteht eine Vermutung, dass ein einheitlicher Betrieb anzunehmen sein wird, wenn nicht ganz besondere Umstände dagegen sprechen. Diese Vermutung ist allerdings widerlegt, wenn kein Zusammenhang zwischen den Betätigungen gegeben ist. Daraus folgt, dass auch bei gleichartigen Tätigkeiten ein gewisser wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang bestehen muss. Allerdings müssen die drei genannten Merkmale nicht kumulativ vorliegen (vgl. Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 15/18, BFHE 269, 330, BStBl II 2021, 157, Rz 19, m.w.N.).
- 21** bb) Bei ungleichartigen Betätigungen stellt sich das Regel-Ausnahme-Verhältnis gerade umgekehrt dar. Grundsätzlich indiziert zwar die Ungleichartigkeit der Betätigungen das Vorliegen mehrerer Betriebe. Auch in solchen Fällen kann es sich aber um einen einheitlichen Gewerbebetrieb handeln, wenn die verschiedenen Betätigungen --vor allem-- wirtschaftlich und daneben auch organisatorisch und finanziell zusammenhängen. Bei ungleichartigen Betätigungen kommt der Möglichkeit der Ergänzung der verschiedenen Tätigkeiten eine besondere Bedeutung zu. Damit gewinnt das Merkmal des wirtschaftlichen Zusammenhangs ein besonderes Gewicht. Fehlt dieser Zusammenhang, können ungleichartige Betätigungen nur in besonderen Ausnahmefällen zusammengefasst werden, die durch eine außergewöhnlich hohe Intensität des organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs gekennzeichnet sein müssen. Ein finanzieller oder organisatorischer Zusammenhang, der lediglich auf der Identität des Unternehmers beruht, genügt nicht (vgl. Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 15/18, BFHE 269, 330, BStBl II 2021, 157, Rz 20 f., m.w.N.).
- 22** cc) Eine allgemeingültige Definition dessen, was unter "gleichartigen" Betätigungen zu verstehen ist, ist angesichts der Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens nicht möglich. Eine strikte Zweiteilung in einerseits (vollkommen) gleichartige und andererseits (vollkommen) ungleichartige Betätigungen entspricht deshalb nicht der Realität. Sie ist aber auch nicht erforderlich. Vielmehr ist für die Frage, ob ein oder mehrere Gewerbebetriebe vorliegen, von einem Kontinuum allmählich zunehmender Anforderungen an den Grad des sachlichen Zusammenhangs in Abhängigkeit vom zunehmenden Grad der Verschiedenartigkeit der Betätigungen auszugehen und auf dieser Grundlage eine Einzelfallwürdigung vorzunehmen (vgl. Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 15/18, BFHE 269, 330, BStBl II 2021, 157, Rz 26 ff.).
- 23** dd) Für die Feststellung des sachlichen Zusammenhangs hat die Rechtsprechung beispielhaft Merkmale entwickelt, die jedoch stets unter dem Vorbehalt einer je nach den Verhältnissen des Einzelfalls unterschiedlichen Gewichtung stehen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn die beiden Betätigungen einander stützen und ergänzen, wobei ein wesentliches Indiz darin liegt, dass das Angebot der einen Betätigung die andere ergänzt oder Kunden des einen Bereichs gelegentlich an den anderen Bereich weitergeleitet werden. Ein organisatorischer Zusammenhang kann gegeben sein, wenn dieselben Räume und Einrichtungen genutzt werden, dieselben Mitarbeiter in beiden Bereichen arbeiten und der Einkauf ganz oder teilweise gemeinsam stattfindet. Für einen

finanziellen Zusammenhang spricht die Führung gemeinsamer Kassen, Aufzeichnungen oder Bankkonten sowie eine einheitliche Gewinnermittlung, ferner die einheitliche Kostentragung für beide Bereiche sowie der Ausgleich von Verlusten der einen Betätigung durch Gewinne der anderen Betätigung (Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 15/18, BFHE 269, 330, BStBl II 2021, 157, Rz 22 bis 25, m.w.N. zu allen Kriterien).

- 24** b) Geht ein Gewerbebetrieb auf eine natürliche Person über, die bereits einen Gewerbebetrieb unterhält, ändert das im Grundsatz nichts an der vorzunehmenden Prüfung. Es kommt insbesondere auch nicht darauf an, wie die bisher eigenständig betriebenen Tätigkeitsbereiche in die Hand des Steuerpflichtigen gelangt sind. Denn auch in einem solchen Fall muss nach Maßgabe der unter III.2.a dargestellten Kriterien festgestellt werden, ob die beiden Betätigungen gleichartig oder ungleichartig sind, um sodann im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls den sachlichen Zusammenhang zu betrachten und zu gewichten.
- 25** aa) Das Vorliegen eines oder mehrerer Gewerbebetriebe ist nicht allein vom subjektiven Willen des Steuerpflichtigen abhängig. Eine Organisationsentscheidung des Steuerpflichtigen muss vielmehr nach objektiven Kriterien feststellbar sein und auch tatsächlich durchgeführt werden.
- 26** bb) Dabei kann jedoch im Rahmen der insoweit nötigen Gesamtwürdigung des konkreten Einzelfalls nicht gänzlich unbeachtet bleiben, dass vor der Betriebsübertragung mehrere selbständige Gewerbebetriebe bestanden haben. Sind keine Änderungen in der Betriebsführung nach der Betriebsübertragung erkennbar, kann dies ein Indiz dafür sein, dass weiterhin mehrere Betriebe vorliegen. Dagegen sprechen Veränderungen in den betrieblichen Abläufen, die zu Synergieeffekten geführt haben, für eine Ergänzung der einen durch die andere Betätigung und somit für einen sachlichen Zusammenhang. Hierdurch kann ein einheitlicher Gewerbebetrieb begründet werden. Im Rahmen dieser Gesamtwürdigung ist folglich zu prüfen, ob die betrieblichen Prozesse aufeinander abgestimmt worden sind, um so etwa auch durch eine entsprechende Kostenreduktion den betrieblichen Erfolg eines Gesamtunternehmens zu steigern.
- 27** cc) Etwas anderes ergibt sich nicht aufgrund des § 2 Abs. 5 GewStG, der die Übertragung eines Gewerbebetriebs im Ganzen auf einen anderen Unternehmer --auch im Erbfall-- regelt. Nach § 2 Abs. 5 Satz 2 GewStG gilt ein auf einen anderen Unternehmer übergegangener Gewerbebetrieb als durch diesen anderen Unternehmer neu gegründet, wenn er nicht mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird. Der Wortlaut der Norm ("vereinigt wird") ist nicht so zu verstehen, dass bei einer Übertragung eines Gewerbebetriebs auf eine andere natürliche Person eine besondere Handlung der übernehmenden Person nötig sei. § 2 Abs. 5 Satz 2 GewStG beschreibt keine aktive Tätigkeit. Vielmehr verwendet die Norm die passive Form und stellt damit das Ergebnis der Vereinigung dar, mit der aus vormals zwei selbständigen Betrieben ein einziger Betrieb geworden ist.
- 28** Dies entspricht dem Zweck der mit dem Steueränderungsgesetz 1961 vom 13.07.1961 (BGBl I 1961, 981) geschaffenen Regelung des § 2 Abs. 5 GewStG. Es handelt sich um eine Vereinfachungsregelung, die lediglich verhindern will, dass bei einem Übergang eines Gewerbebetriebs im Ganzen Feststellungen zu der Frage zu treffen sind, ob das Unternehmen durch den Wechsel der Person des Inhabers in seinem Bestand verändert worden ist (Senatsurteil vom 31.08.2022 - X R 17/21, BFHE 278, 327, BStBl II 2023, 396, Rz 31 ff., m.w.N.). Die Frage aber, ob fortan nur noch ein einziger Gewerbebetrieb in der Hand des übernehmenden Einzelunternehmers besteht, ist nach den allgemeinen ungeschriebenen Regeln zur Einheit und Mehrheit von Gewerbebetrieben (so treffend Hidi in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 08.2022, § 2 GewStG Rz 895) zu beurteilen (ebenso: Heinemann/Egelhof in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 2 Rz 217; auch Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 2 Rz 5646, der lediglich darauf verweist, dass eine Vereinigung mit dem übernommenen Betrieb in Betracht kommen muss).
- 29** dd) Für die allein nach ertragsteuerrechtlichen Kriterien zu ebensolchen Zwecken zu beurteilende Frage, ob die gewerblichen Tätigkeiten des Klägers zu einem Betrieb verbunden wurden, spielen die erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungsregelungen in §§ 13a, 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes keine Rolle.
- 30** 3. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze tragen die Feststellungen des FG nicht dessen Würdigung, der Kläger sei Inhaber eines einheitlichen Betriebs gewesen, und sie erlauben es dem Senat auch nicht, selbst abschließend in der Sache zu entscheiden.
- 31** a) Es kann dahingestellt bleiben, ob bereits der abweichende rechtliche Ausgangspunkt des FG dessen Würdigung die Grundlage entzieht. Das FG geht davon aus, gewerbliche Tätigkeiten seien nicht nur dann gleichartig, wenn sie im gleichen Gewerbebezweig ausgeübt würden, sondern auch dann, wenn sie sich zwar unterschieden, aber einander ergänzten, denn mit dieser Begründung kommt es zu dem Schluss, die hier streitigen Tätigkeiten seien "im

Wesentlichen gleichartig". Wenn aber verschiedene Tätigkeiten einander ergänzen, führt das nach den oben unter III.2.a bb dargestellten Grundsätzen noch nicht zur Gleichartigkeit dieser Tätigkeiten, sondern zu einem sachlichen, insbesondere wirtschaftlichen Zusammenhang ungleichartiger Tätigkeiten. Wegen des unter III.2.a cc dargestellten Kontinuums können allerdings die für die (Un-)Gleichartigkeit der Tätigkeiten einerseits und den sachlichen Zusammenhang andererseits maßgebenden Aspekte ohnehin nicht isoliert voneinander betrachtet werden, so dass die abweichende Rechtsansicht des FG nicht zwingend Einfluss auf das Ergebnis der Würdigung gehabt haben muss.

- 32** b) Um in einem konkreten Fall beurteilen zu können, wie der Steuerpflichtige seine gewerblichen Betätigungen, gerade auch nach der Übernahme einer weiteren Tätigkeit, gestaltet hat, bedarf es somit der Feststellung derjenigen Tatsachen, die zur Beurteilung der Gleichartigkeit oder Ungleichartigkeit sowie des sachlichen Zusammenhangs der Tätigkeiten von Bedeutung sind.
- 33** Die Gesamtwürdigung dieser Tatsachen obliegt zwar dem Tatrichter, sie ist revisionsrechtlich jedoch darauf überprüfbar, ob alle bedeutsamen Umstände zutreffend erfasst worden sind und das allgemeine Erfahrungswissen berücksichtigt worden ist (so schon Senatsurteil vom 09.08.1989 - X R 130/87, BFHE 158, 80, BStBl II 1989, 901, unter 3.). Soweit das FG Wertungen vornimmt, hat es diese durch entsprechend konkrete Tatsachenfeststellungen zu untermauern. Vermutungen entsprechen hingegen den Anforderungen des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, der eine "Überzeugung" des Gerichts verlangt, nicht und stellen auch keine tatsächlichen Feststellungen im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO dar, so dass die Bindungswirkung nach der letztgenannten Norm entfällt (Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 15/18, BFHE 269, 330, BStBl II 2021, 157, Rz 26, 36).
- 34** c) Ausgehend hiervon hat das FG seine Würdigung, der Kläger habe seit dem Tod der M --und damit auch in den Streitjahren-- seine gewerblichen Betätigungen in einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausgeübt, nicht mit ausreichenden Feststellungen versehen. Vielmehr ist das FG in wesentlichen Teilen von Vermutungen ausgegangen.
- 35** aa) Konkrete Feststellungen zur Gleich- oder Ungleichartigkeit der Tätigkeiten hat das FG nicht getroffen. Fest steht, dass jeweils Metalle oder metallhaltige Reststoffe angekauft und in dieser oder jener Form auch wieder verkauft wurden. Allerdings wären Feststellungen dazu zu treffen, welche Art Metalle und Reststoffe der Kläger in den jeweiligen Tätigkeitsbereichen angekauft hat, ob und in welcher Weise er diese aufbereitet (sortiert, zerkleinert oder verarbeitet) und in welchem Zustand er sie folglich wieder verkauft hat. Dazu gehört insbesondere auch die Frage, ob und in welcher Hinsicht sich die als "...recycling" bezeichnete Tätigkeit von den weiteren Geschäften des Klägers und vormals der M unterscheidet. Dafür ist es erforderlich, konkrete Feststellungen dazu zu treffen, welcher Behandlung der Kläger die angekauften ... oder ...reste unterzogen hat und inwieweit sich diese von der etwaigen Behandlung anderer angekaufter metallhaltiger Waren unterscheidet. Soweit die Rohware "... eine Sonderstellung einnehmen sollte, wäre weiter festzustellen, inwieweit diese Geschäftssparte den noch vor dem Ableben der M durch den Kläger geführten Betrieb "Ankauf Schrott - Metalle, ...recycling" geprägt hat, namentlich, welchen Anteil am betriebswirtschaftlichen Gesamtergebnis sie hatte.
- 36** bb) Das FG hat zwar angenommen, die Tätigkeiten des Klägers ergänzten einander. Es hat jedoch keine konkreten Feststellungen dazu getroffen, worin diese gegenseitige Ergänzung bestanden habe.
- 37** (1) So sieht das FG eine Ergänzung schon darin begründet, dass zum einen die Anlieferer nunmehr einen einzigen Abnehmer für ihre ...reste und ihren Metallschrott finden, dass zum anderen der Kläger das gewonnene Kupfer ebenso verkauft habe wie die aus dem (anderen) Schrottankauf stammenden Metalle, zumal der Kläger selbst vorgetragen habe, dass zu dem Betrieb der M zu deren Lebzeiten ein Konkurrenzverhältnis bestanden habe, weil er für reines Kupfer höhere Preise erzielen und daher auch anbieten könne. Das FG hat aber keine Feststellungen dazu getroffen, inwieweit sich die Lieferanten- und Abnehmerkreise für ... und das daraus gewonnene Kupfer einerseits und den sonstigen Schrott andererseits decken. Davon hängt ab, inwieweit ein Konkurrenzverhältnis überhaupt bestehen konnte.
- 38** (2) Das FG hat auch nicht festgestellt, dass darüber hinaus Synergieeffekte zwischen den beiden gewerblichen Betätigungen des Klägers nach der Betriebsübertragung im Streitzeitraum bestanden haben, sondern es vermutet diese nur ("liegt nahe"). So folgert das FG diese aus dem einheitlichen Betriebsort für Anlieferer von ...resten und Metallschrott sowie daraus, dass "ähnliche Kunden- bzw. Lieferantenkreise" bestünden. Auch in diesem Zusammenhang hätte es aber konkreter Feststellungen zu den betreffenden Kunden- und Lieferantenkreisen bedurft. Dementsprechend fehlt es auch der weiteren Schlussfolgerung des FG, hierdurch werde jedenfalls die Marktwirksamkeit des "...recycling" stabilisiert, an einer ausreichenden Tatsachengrundlage.

- 39 (3) Weiter hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, ob nach dem Tod der M Änderungen der Betriebsführung eingetreten oder unterblieben sind. Dies ist aber erforderlich, um die Indizwirkung nach Maßgabe von III.2.b bb zutreffend beurteilen zu können.
- 40 4. Das FG wird nach den vorstehenden Maßgaben weitere Feststellungen zu den Verhältnissen des hier zu beurteilenden Einzelfalls treffen und diese erneut würdigen müssen. Für den zweiten Rechtsgang weist der erkennende Senat auf das Folgende hin:
- 41 a) In einem ersten Schritt hat das FG diejenigen Tatsachen festzustellen und zu würdigen, die erforderlich sind, um zu beurteilen, inwieweit die beiden Betätigungen gleichartig sind. Angesichts des Kontinuums stufenlos steigender Anforderungen an den Grad des sachlichen Zusammenhangs in Abhängigkeit vom Grad der Ungleichartigkeit der Betätigungen bedarf es jedoch nicht unbedingt einer trennscharfen Unterscheidung in gleichartige oder ungleichartige Betätigungen, wenn dies den Besonderheiten des konkreten Falls nicht gerecht werden sollte. Vielmehr ist ausreichend, aber auch erforderlich, dass die (Un-)Gleichartigkeit einem Bereich dieser stufenlosen Skala zugeordnet wird.
- 42 b) In einem zweiten Schritt hat das FG den sachlichen (wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen) Zusammenhang zwischen den beiden Betätigungen des Klägers nach Art und Ausmaß festzustellen und dem Grad der (Un-)Gleichartigkeit gegenüberzustellen.
- 43 aa) Insbesondere unter dem Aspekt des wirtschaftlichen Zusammenhangs hat es zur Beurteilung der unter III.2.b dargestellten Indizwirkung auch festzustellen und zu würdigen, inwieweit die tatsächlichen Gegebenheiten, die für einen solchen Zusammenhang sprechen könnten, bereits vor dem Tod der M bestanden haben oder ob der Kläger nach dem Tod der M strukturelle Veränderungen in den Betriebsabläufen vorgenommen hat. Dazu gehört auch die Frage, inwieweit sich die Kunden- und Lieferantenstruktur der beiden bisher eigenständigen Gewerbebetriebe vermischt hat. Soweit Feststellungen zu den örtlichen Verhältnissen zu treffen sind, werden sich diese nach Ansicht des erkennenden Senats im Zweifel nicht ohne die Durchführung eines Ortstermins treffen lassen.
- 44 bb) Soweit es den organisatorischen Zusammenhang betrifft, ist in die Gesamtwürdigung einzubeziehen, dass der Kläger für beide Tätigkeiten Rechnungsbögen verwendet hat, die zwar ähnlich, aber nicht gleich sind. Das betrifft die nicht identische Bezeichnung (O bzw. O. u. G., Inh. O) sowie Abweichungen bei den aufgeführten Artikeln.
- 45 cc) Zu Recht weist das FG für den finanziellen Zusammenhang auf Seite 14 seines Urteils darauf hin, dass in der Betriebswirtschaftlichen Auswertung für den Bereich "...recycling" zu Dezember 2019 keine Personal-/Raum- und Reparatur- beziehungsweise Instandhaltungsaufwendungen aufgeführt worden sind. Solche Aufwendungen finden sich auch in den entsprechenden E-Bilanzen nicht. Hingegen soll der Bereich "Schrotthandel" solche Positionen in nennenswerter Höhe enthalten. Der Kläger hat mit Schreiben vom 26.01.2021 angegeben, dass im Bereich "...recycling" lediglich er und sein Sohn tätig gewesen seien. Insoweit wird das FG feststellen müssen, ob im Bereich "...recycling" tatsächlich solche Kosten nicht entstanden sind, was impliziert, dass der Sohn ohne Entlohnung gearbeitet hat, oder ob die im Bereich "Schrotthandel" gebuchten Aufwendungen tatsächlich auch dem Bereich "...recycling" zugutegekommen sind. Darin läge eine finanzielle Verquickung beider Bereiche.
- 46 5. Da das streitige Urteil in Bezug auf die Gewerbesteuerermessbescheide für die Streitjahre 2017 bis 2019 bereits aus den vorgenannten Gründen aufzuheben und die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO), ist über die weiteren von dem Kläger erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr zu entscheiden.

IV.

- 47 Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Dies betrifft auch die Entscheidung über die Kosten aufgrund der Hauptsacheerledigungserklärung. Denn die teilweise Aufhebung der Vorentscheidung schließt die Aufhebung der Kostenentscheidung mit ein. Bei teilweiser Zurückverweisung der Sache muss das FG im zweiten Rechtszug deshalb erneut über die gesamten Kosten des Verfahrens einschließlich der Kosten des Revisionsverfahrens entscheiden (Einheitlichkeit der Kostenentscheidung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 09.05.2017 - IX R 24/16, BFHE 257, 429, BStBl II 2018, 168, Rz 28, m.w.N.).