

Urteil vom 26. September 2025, IV R 16/23

Erstattungszinsen für Gewerbesteuer als steuerpflichtige Betriebseinnahmen

ECLI:DE:BFH:2025:U.260925.IVR16.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5, EStG § 4 Abs 5b, EStG § 4 Abs 6, EStG § 12 Nr 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 7 S 3, AO § 3 Abs 4 Nr 4, AO § 233a, GG Art 3 Abs 1, GVG § 193 Abs 1, InvZulG § 12, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015

vorgehend FG Düsseldorf, 04. Mai 2023, Az: 9 K 1987/21 G,F

Leitsätze

1. Die Zinsen für eine Erstattung von Gewerbesteuer nach § 233a der Abgabenordnung (AO) sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung als Betriebseinnahme zu erfassen.
2. Die Behandlung der Zinsen nach § 233a AO, die als Nachzahlungszinsen gemäß § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes nicht abziehbar, aber als Erstattungszinsen zu versteuern sind, verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 04.05.2023 - 9 K 1987/21 G,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Frage, ob Erstattungszinsen für Gewerbesteuer steuerpflichtige Betriebseinnahmen darstellen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist als GbR im Bereich der Unternehmensberatung und der Insolvenzverwaltung tätig. Sie erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelt den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Im Rahmen ihrer Gewinnermittlung erfasste sie für den Streitzeitraum 2013 bis 2015 Zinserträge für erstattete Gewerbesteuer, die sie unter Verweis auf § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes (EStG) außerbilanziell wieder abzog (für 2013 in Höhe von ... €, für 2014 in Höhe von ... € und für 2015 in Höhe von ... €).
- 3 Die Gewerbesteuermessbescheide und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für die Jahre 2013 und 2014 ergingen zunächst antragsgemäß, während der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den Gewinn beziehungsweise Gewerbeertrag in dem Gewerbesteuermessbescheid und dem Gewinnfeststellungsbescheid für 2015 bereits um die Zinserträge erhöhte. Alle Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 4 Nach Durchführung von Außenprüfungen bei der Klägerin beanstandete das FA unter anderem die vorgenommenen außerbilanziellen Kürzungen der Zinserträge. Die Betriebseinnahmen seien, soweit noch nicht erfolgt, entsprechend zu erhöhen. Dies dürfe nur insoweit unterbleiben, als die Zinserträge in einem Zusammenhang mit Nachforderungszinsen stünden, die die Klägerin nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht habe. Zur Umsetzung der Ergebnisse der Außenprüfungen erließ das FA gemäß § 164 Abs. 2 AO unter Aufhebung des Vorbehalts der

Nachprüfung geänderte Gewinnfeststellungsbescheide (für 2013 vom 02.06.2016, für 2014 und für 2015 jeweils vom 15.09.2020) und geänderte Gewerbesteuermessbescheide (für 2013 vom 15.08.2016 und für 2014 und 2015 jeweils vom 15.09.2020). Es erhöhte darin die Betriebseinnahmen der Klägerin wegen der streitigen Erstattungszinsen um ... € (2013) und um ... € (2014); für 2015 blieb es hinsichtlich der streitigen Zinserträge bei der Gewinnerhöhung um ... €.

- 5 Die Klägerin erhob nach erfolgloser Durchführung von Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidungen vom 19.07.2021) Klage zum Finanzgericht (FG) Düsseldorf, mit der sie eine Minderung des Gewinns beziehungsweise des Gewerbeertrags um die erstatteten Zinserträge begehrte. Das FG wies die Klage mit Urteil vom 04.05.2023 - 9 K 1987/21 G,F ab.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 4 Abs. 5b EStG.
- 7 Der Gesetzgeber habe mit Einführung des § 4 Abs. 5b EStG die Gewerbebesteuer und die darauf bezogenen Nebenleistungen dem nichtsteuerbaren Bereich zugeordnet. Dies strahle auf den umgekehrten Vorgang aus, das heißt auf die Erstattung von Gewerbebesteuer und darauf entfallende Erstattungszinsen. Es bewirke, dass dort eine nichtsteuerbare Vermögensmehrung eintrete.
- 8 Das FG habe zwar erkannt, dass der unmissverständliche Wortlaut des § 4 Abs. 5b EStG den vorliegenden Sachverhalt nicht erfasse; es habe aber dem Gesetzgeber einen abweichenden Regelungswillen unterstellt und angenommen, dass nur ein Betriebsausgaben-Abzugsverbot angeordnet worden sei. Dies lasse sich jedoch den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen.
- 9 Für die Gesetzesauslegung, wonach § 4 Abs. 5b EStG die Gewerbebesteuer und darauf entfallende Nebenleistungen dem nichtsteuerbaren Bereich zuordne, spreche neben dem unmissverständlichen Gesetzeswortlaut ("sind keine Betriebsausgaben") die Entstehungsgeschichte der Vorschrift in einer Gesamtschau. Das FG überschreite die Grenzen zulässiger Auslegung dadurch, dass es seine Auslegung auf einen nicht erkennbaren Willen des Gesetzgebers stütze. Es könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er den steuersystematischen Unterschied zwischen einem Betriebsausgaben-Abzugsverbot (geregelt beispielsweise in § 4 Abs. 5 EStG) und einer Zuordnung zu dem nichtsteuerbaren Bereich (geregelt etwa in § 12, § 4 Abs. 6 EStG) nicht kenne. Es sei deshalb plausibel, --zumal angesichts des an § 4 Abs. 6 EStG angelehnten Wortlauts-- anzunehmen, dass der Wortlaut des § 4 Abs. 5b EStG bewusst gewählt worden sei. Die Bundesregierung habe schließlich eine Prüfbitten des Bundesrates zurückgewiesen, die Regelung in den Katalog der Betriebsausgaben-Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 EStG einzugliedern, und darauf hingewiesen, dass Aufwendungen für die Gewerbebesteuer keine Betriebsausgaben seien (Verweis auf BTDrucks 16/6739, S. 6, 32).
- 10 Aus den Gesetzesmaterialien zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) lasse sich nicht ausdrücklich entnehmen, ob der Gesetzgeber die bis dahin geltende Symmetrie des vollständigen Abzugs von Gewerbesteueraufwand und Nebenleistungen und der vollständigen Erfassung von Gewerbesteuererstattungen und Nebenleistungen beibehalten oder diese aufgeben wollte. Die Entscheidung des Gesetzgebers, die Regelung nicht in den Kanon des § 4 Abs. 5 EStG als Betriebsausgaben-Abzugsverbot zu verschieben, ergebe wenig Sinn, wenn nicht angenommen werde, dass er damit gerade die Zuordnung zu dem nichtsteuerbaren Bereich verfolgt habe und die genannte Symmetrie von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen habe aufrechterhalten wollen.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG vom 04.05.2023 - 9 K 1987/21 G,F und die Einspruchsentscheidungen vom 19.07.2021 aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 vom 02.06.2016, die Gewinnfeststellungsbescheide für 2014 und 2015 vom 15.09.2020 sowie den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 vom 15.08.2016 und die Gewerbesteuermessbescheide für 2014 und 2015 vom 15.09.2020 dahingehend zu ändern, dass der laufende Gesamthandsgewinn beziehungsweise der Gewerbeertrag um ... € (2013), um ... € (2014) und um ... € (2015) gemindert werden.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Klage, die darauf gerichtet ist, den laufenden Gesamthandsgewinn in den Gewinnfeststellungsbescheiden sowie den Gewinn als Ausgangsgröße des Gewerbeertrags in den Gewerbesteuermessbescheiden um Erstattungszinsen für Gewerbesteuer zu mindern (dazu unter 1.), zu Recht abgewiesen. Es handelt sich bei diesen Erstattungszinsen um Betriebseinnahmen (dazu unter 2.). Die Zinserträge sind nicht aus der steuerlichen Gewinnermittlung auszunehmen (dazu unter 3.). Auch aus verfassungsrechtlichen Gründen sind die Zinsen für die Erstattung von Gewerbesteuer nicht der Besteuerung entzogen (dazu unter 4.).
- 15** 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens --wie bereits des Klageverfahrens-- ist neben den Gewerbesteuermessbescheiden für 2013 bis 2015 die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns in den Gewinnfeststellungsbescheiden für 2013 bis 2015.
- 16** Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können. Solche selbständig anfechtbaren Feststellungen (Streitgegenstände) sind zum Beispiel das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Mitunternehmerstellung, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns, das Vorliegen eines Veräußerungs-/Aufgabegewinns der Gesamthand, die Qualifikation des Veräußerungs-/Aufgabegewinns als außerordentlich im Sinne des § 34 EStG und die auf Ebene der Gesamthand vorzunehmende Gewinnverteilung (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.03.2025 - IV R 12/21, Rz 31).
- 17** Die im Streitfall angegriffene Erhöhung der Betriebseinnahmen um Erstattungszinsen für Gewerbesteuer betrifft hinsichtlich der Gewinnfeststellungsbescheide die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns.
- 18** 2. Bei den auf die Erstattung von Gewerbesteuer gezahlten Zinsen handelt es sich um Betriebseinnahmen der Klägerin. Betriebseinnahmen sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine Einnahme ist betrieblich veranlasst, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb gegeben ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 21.11.2018 - VI R 54/16, BFHE 263, 191, BStBl II 2019, 311, Rz 14).
- 19** Erstattungszinsen nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO für zu viel gezahlte Gewerbesteuer sind betrieblich veranlasst. Der notwendige sachliche Zusammenhang der Zinszahlung mit dem Betrieb ist gegeben, da die Verzinsung auf der Grundlage der Erstattung der Gewerbesteuer als einer Betriebssteuer erfolgt. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf deshalb keiner weiteren Ausführungen.
- 20** 3. Die Zinsen auf eine Erstattung von Gewerbesteuer nach § 233a AO sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu erfassen. Anders als geschuldete Gewerbesteuer und ein darauf bezogener Nachzahlungszins (dazu unter a) und erstattete Gewerbesteuer selbst (dazu unter b) sind die Zinsen für erstattete Gewerbesteuer bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht zu neutralisieren (dazu unter c).
- 21** a) Geschuldete Gewerbesteuer und die darauf bezogenen Nachzahlungszinsen sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen.
- 22** § 4 Abs. 5b EStG versagt den Betriebsausgabenabzug für die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung. Zu den Nebenleistungen gehören gemäß § 3 Abs. 4 Nr. 4 AO auch Zinsen nach § 233a AO.
- 23** Nach der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 in das Einkommensteuergesetz eingefügten Regelung des § 4 Abs. 5b EStG sind die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine Betriebsausgaben. Diese Regelung verletzt kein Verfassungsrecht (BFH-Urteil vom 16.01.2014 - I R 21/12, BFHE 244, 347, BStBl II 2014, 531, dazu Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12.07.2016 - 2 BvR 1559/14; BFH-Urteile vom 22.10.2014 - X R 19/12; vom 10.09.2015 - IV R 8/13, BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046, Rz 12 ff.).
- 24** Trotz des Wortlauts des § 4 Abs. 5b EStG handelt es sich --wie der BFH bereits entschieden hat-- bei der Belastung eines Gewerbebetriebs mit Gewerbesteuer und den darauf entfallenden Nebenleistungen in der Sache um

betrieblich veranlasste Aufwendungen im Sinne von § 4 Abs. 4 EStG. Die Norm des § 4 Abs. 5b EStG wirkt, vergleichbar den Tatbeständen des § 4 Abs. 5 EStG, als steuerliches Abzugsverbot für die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe (BFH-Urteil vom 10.09.2015 - IV R 8/13, BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046, Rz 17). Zu diesem Zweck wird die bei der Gewinnermittlung zunächst abgezogene Gewerbesteuer außerbilanziell wieder hinzugerechnet und damit neutralisiert (s. BFH-Urteil vom 30.11.2023 - IV R 13/21, Rz 29).

- 25** b) Auch erstattete Gewerbesteuer ist bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen.
- 26** Ist die betrieblich veranlasste Belastung mit einer Steuer bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen, so ist auch der gegenteilige Akt --die Erstattung dieser Steuer-- nicht zu berücksichtigen (so bereits die Begründung des Gesetzentwurfs zu § 4 Abs. 5b EStG, BTDrucks 16/4841, S. 47; so auch Brandis/Heuermann/Drüen, § 4 EStG Rz 923; Spilker in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz U 13; Bode in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 4 Rz 237; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 1985; Maetz in Bordewin/Brandt/Bode, § 4 EStG Rz 3189; eingehend Thiemann, FinanzRundschau --FR-- 2012, 673, 676). Anderenfalls würde die (nicht abziehbare) Überzahlung der Steuer bewirken, dass ihre spätere Erstattung zu einer Gewinnerhöhung führte und sich allein daraus eine Steuerbelastung ergäbe (vgl. zu § 10 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG-- BFH-Urteil vom 04.12.1991 - I R 26/91, BFHE 167, 32, BStBl II 1992, 686, unter 1.1.1.4.; BFH-Beschlüsse vom 15.02.2012 - I B 97/11, BFHE 236, 458, BStBl II 2012, 697, Rz 5; vom 21.10.2010 - IV R 6/08, Rz 15). Der Korrektoreffekt der gegenläufigen Steuererstattung würde zuungunsten des Steuerpflichtigen nicht erreicht (Thiemann, FR 2012, 673, 676).
- 27** c) Demgegenüber sind die Zinsen für erstattete Gewerbesteuer bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen.
- 28** aa) Aus der Gesetzgebungsgeschichte ergibt sich, dass der Gesetzgeber sich bewusst dafür entschieden hat, Zinsen auf erstattete nichtabziehbare Steuern der Besteuerung zu unterwerfen (s. zum Ganzen auch Thiemann, FR 2012, 673, 678 ff.). So sah der Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990, durch das unter anderem die Verzinsung nach § 233a AO eingeführt wurde, in § 3 Nr. 55 EStG eine Steuerbefreiung für Zinsen auf nichtabziehbare Steuern im Sinne von § 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG mit der Begründung vor, die Befreiung der Zinsen auf die Erstattung von Personensteuern solle der Tatsache Rechnung tragen, dass Zinsen auf geschuldete Steuern dieser Art nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden könnten (BTDrucks 11/2157, S. 5, 138). Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags sah eine solche Befreiung für Erstattungszinsen jedoch als nicht gerechtfertigt an; sie sollten nach den allgemeinen Grundsätzen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erfasst werden (Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 21.06.1988, BTDrucks 11/2536, S. 76). In dem Steuerreformgesetz 1990 vom 25.07.1988 (BGBl I 1988, 1093) war die Steuerbefreiung dann auch nicht enthalten.
- 29** Für Kapitaleinkünfte hat der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) mit Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG ausdrücklich geregelt, dass Erstattungszinsen im Sinne von § 233a AO als Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen der Besteuerung unterliegen.
- 30** Die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG war durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht worden. Zur Begründung führte der Ausschuss an, dass ohne eine entsprechende Steuerpflicht von Erstattungszinsen der Steuerpflichtige, der eine Steuererstattung nach Ablauf der Karenzfrist verzinst erhalte, gegenüber demjenigen, der seine Steuererstattung schon vor Ablauf der Frist erhalten und sie bei einer Bank zinsbringend und steuerpflichtig angelegt habe, steuerlich begünstigt werde. Der Ausschuss führte aus, die Regelung sei klarstellender Natur, da die Entstehungsgeschichte des § 233a AO zeige, dass der Gesetzgeber Erstattungszinsen nach den allgemeinen Grundsätzen als Einkünfte erfassen wolle. Die Regelung sei jedoch erforderlich, da der BFH mit Urteil vom 15.06.2010 - VIII R 33/07 (BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503) seine Rechtsprechung zur Steuerpflicht von Erstattungszinsen geändert habe (BTDrucks 17/3549, S. 17).
- 31** Der VIII. Senat des BFH hat an dieser Entscheidung nach Inkrafttreten des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG nicht mehr festgehalten; der Gesetzgeber habe deutlich gemacht, dass Erstattungszinsen zu besteuern seien (BFH-Urteil vom 12.11.2013 - VIII R 1/11, Rz 20).
- 32** bb) Abweichendes ergibt sich nicht aus § 12 Nr. 3 EStG, wonach die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen nicht bei der Einkünfteermittlung abziehbar sind.

- 33** Diese Regelung betrifft zum einen nur die Abzugsfähigkeit von Steuernachzahlungen und darauf bezogenen Zinsen, nicht aber auch die Besteuerung von Steuererstattungen und darauf bezogenen Zinsen. Im Streitfall kommt ihr auch deshalb keine Bedeutung zu, da die in § 12 Nr. 3 EStG genannten Steuern nicht Sach- und Realsteuern wie die --vorliegend betroffene-- Gewerbesteuer umfassen (HHR/Fissenewert, § 12 EStG Rz 128; Seiler in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 12 Rz 10; Brandis/Heuermann/Thürmer, § 12 EStG Rz 198; Brandis/Heuermann/Drüen, § 4 EStG Rz 923).
- 34** cc) Erstattungszinsen für Gewerbesteuer sind als Betriebseinnahmen zu erfassen, auch wenn Nachzahlungszinsen für Gewerbesteuer vom Abzug als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5b EStG ausgenommen sind (so auch Schmidt/Loschelder, EStG, 44. Aufl., § 4 Rz 651; HHR/Tiede, § 4 EStG Rz 1985; Thiemann, FR 2012, 673; anderer Ansicht wohl Spilker in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz U 13). Denn anders als im Verhältnis von gezahlter und erstatteter Gewerbesteuer handelt es sich bei Zinsen auf erstattete Gewerbesteuer nicht um den gegenläufigen Akt zu Nachzahlungszinsen auf gezahlte Gewerbesteuer. Erstattungszinsen beruhen nicht darauf, dass damit eine zuvor (an den Fiskus) erbrachte Leistung in Gestalt eines Nachzahlungszinses in gegenläufiger Weise zurückgewährt wird; vielmehr gewähren Erstattungszinsen einen Ausgleich dafür, dass dem Steuerschuldner aufgrund überhöhter Steuerzahlungen die Möglichkeit zur Kapitalnutzung verwehrt wurde (BFH-Beschluss vom 15.02.2012 - I B 97/11, BFHE 236, 458, BStBl II 2012, 697, Rz 5; Thiemann, FR 2012, 673, 676; vgl. auch BFH-Urteil vom 18.02.1975 - VIII R 104/70, BFHE 115, 216, BStBl II 1975, 568).
- 35** d) Nicht durchzugreifen vermögen auch die weiteren Einwände der Klägerin.
- 36** aa) Aus der Formulierung in § 4 Abs. 5b EStG "Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben" und der Formulierung in § 4 Abs. 6 EStG "Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke (§ 10b Absatz 2) sind keine Betriebsausgaben" ergibt sich nicht, dass die Gewerbesteuer und darauf entfallende Nebenleistungen nicht steuerbar sind. Der BFH hat vielmehr für § 4 Abs. 5b EStG ausdrücklich entschieden, dass die Gewerbesteuer eine betrieblich veranlasste Aufwendung darstellt, für die ein Abzugsverbot gilt (s. oben II.3.a). Hingegen ist für die in § 4 Abs. 6 EStG genannten Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke eine etwaige betriebliche Veranlassung nicht von einem privaten Veranlassungszusammenhang zu trennen (s. HHR/Schober, § 4 EStG Rz 2000); ihre Abzugsfähigkeit hat der Gesetzgeber in § 10b EStG dem privaten Bereich der Sonderausgaben zugeordnet.
- 37** bb) Das von der Klägerin herangezogene BFH-Urteil vom 03.08.2017 - IV R 12/14 (BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20) ist auf den Streitfall nicht übertragbar. Dort ging es um die Regelung des § 12 des Investitionszulagengesetzes 2007, wonach die Investitionszulage nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes gehört und die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht mindert, aber --so der BFH in dem genannten Urteil-- bei der Bemessung der Betriebsgröße nach § 7g Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. einzubeziehen ist. Im Streitfall besteht indes gerade keine Regelung, die eine Zuordnung der Erstattungszinsen für die Gewerbesteuer zu den Einkünften verbietet.
- 38** 4. Die Besteuerung der Erstattungszinsen für die Gewerbesteuer verletzt nicht den Gleichheitssatz.
- 39** a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen. Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (z.B. BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, Rz 69 f., m.w.N.). Sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes und des Steuermaßes hat der Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum (z.B. BVerfG-Beschluss vom 04.02.2009 - 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, Rz 55).
- 40** b) Danach verstößt die Besteuerung von Erstattungszinsen für Gewerbesteuer nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

- 41** aa) Soweit es darum geht, dass Nachzahlungszinsen als Nebenleistungen zur Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG steuerlich nicht zu berücksichtigen sind, während Erstattungszinsen für erstattete Gewerbesteuer der Besteuerung unterliegen, fehlt es schon an der Vergleichbarkeit der Sachverhalte. Es gibt auch kein allgemeines Prinzip, dass Einnahmen nicht der Besteuerung unterliegen, sofern aus dem betreffenden Lebenssachverhalt resultierende Ausgaben nicht abziehbar sind (vgl. BFH-Beschluss vom 15.02.2012 - I B 97/11, BFHE 236, 458, BStBl II 2012, 697, Rz 14, m.w.N.; HHR/Tiede, § 4 EStG Rz 1985). So sind etwa entstandene Aufwendungen für Geschenke, Bewirtungs- und Verpflegungskosten nach Maßgabe von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG nicht zum Abzug bei der steuerlichen Gewinnermittlung zugelassen. Erhält der Steuerpflichtige indes betrieblich oder beruflich bedingt solche Geschenke und Verpflegung, so ist ein entsprechender Vermögenszugang als Geld oder Naturalleistung zu versteuern (s. § 8 EStG).
- 42** bb) Unterlägen Erstattungszinsen für erstattete Gewerbesteuer nicht der Besteuerung, käme es hingegen zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem. Erstattungszinsen gleichen den vorübergehenden Entzug von Kapital aus. Insoweit besteht eine vergleichbare Situation wie bei Ausreichung eines Darlehens. Wird für ein solches Darlehen ein Zins gezahlt, unterliegt dieser der Besteuerung. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb Erstattungszinsen für erstattete Gewerbesteuer dann gleichwohl von der Besteuerung ausgenommen sein sollten (vgl. BFH-Beschluss vom 15.02.2012 - I B 97/11, BFHE 236, 458, BStBl II 2012, 697, Rz 5).
- 43** 5. Wegen der Höhe der erfassten Erstattungszinsen besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.
- 44** Keiner Entscheidung bedarf die Frage, ob es rechtlich geboten ist, Erstattungszinsen nur insoweit steuerlich zu erfassen, als sie die Höhe von (im selben Jahr) angefallenen Nachzahlungszinsen übersteigen. Einer anderen Handhabung steht im Streitfall bereits das finanzgerichtliche Verböserungsverbot entgegen (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO).
- 45** 6. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Urteil (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO). Die Beratung und Abstimmung wurde im Einverständnis aller zur Entscheidung berufenen Richter durch Bild- und Tonübertragung durchgeführt (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 193 Abs. 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes in der durch das Gesetz zur Förderung des Einsatzes von Videokonferenztechnik in der Zivilgerichtsbarkeit und den Fachgerichtsbarkeiten vom 15.07.2024 --BGBl. 2024 I Nr. 237-- geänderten Fassung).
- 46** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de