

Urteil vom 16. Dezember 2025, VIII R 4/25

Rückwirkender Widerruf eines Bewilligungsbescheides kein rückwirkendes Ereignis

ECLI:DE:BFH:2025:U.161225.VIIIR4.25.0

BFH VIII. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 11 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG VZ 2020 , GG Art 3 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 13. Februar 2024, Az: 12 K 20/24

Leitsätze

1. Die Niedersachsen-Soforthilfe Corona (mit finanzieller Unterstützung des Bundes) für die Monate April, Mai und Juni 2020 ist eine steuerbare und steuerpflichtige Betriebseinnahme.
2. Wird ein Bewilligungsbescheid für einen als Betriebseinnahme anzusetzenden Liquiditäts- beziehungsweise Aufwandszuschuss mit Ex-tunc-Wirkung zum Gewährungstag widerrufen und der Zuschuss zurückgezahlt, liegt hierin bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes kein rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung) für das Jahr der Bewilligung und Vereinnahmung.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13.02.2024 - 12 K 20/24 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob eine Corona-Soforthilfe eine steuerpflichtige Betriebseinnahme bei den Einkünften des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) aus freiberuflicher Tätigkeit ist.
- 2 Der Kläger wird im Jahr 2020 (Streitjahr) einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte als ... Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Seinen Gewinn ermittelte er nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) durch Einnahme-Überschuss-Rechnung.
- 3 Der Kläger beantragte im Streitjahr die Gewährung der "Niedersachsen-Soforthilfe Corona (mit finanzieller Unterstützung des Bundes)" (Corona-Soforthilfe) für die Monate April, Mai und Juni 2020.
- 4 Antragsberechtigt waren unter anderem Soloselbständige und Angehörige der Freien Berufe, die wirtschaftlich und damit dauerhaft am Markt als Unternehmen oder im Haupterwerb als Freiberufler oder Selbständige tätig waren, ihre Tätigkeit von einer niedersächsischen Betriebsstätte ausführten und bei einem deutschen Finanzamt angemeldet waren.
- 5 Berechnungsgrundlage der beantragten Corona-Soforthilfe war der vom Kläger prognostizierte monatliche Überschuss des fortlaufenden betrieblichen Sach- und Finanzierungsaufwands (10.509 €) über die geschätzten Betriebseinnahmen (7.000 €) in Höhe von 3.509 €. Für die drei Fördermonate (April bis Juni 2020) ergab sich hieraus ein beantragter Förderbetrag von 10.527 €, der im Streitjahr nach Ergehen des Bewilligungsbescheides vom 03.06.2020 (Bewilligungsbescheid) auf dem Bankkonto des Klägers gutgeschrieben wurde.
- 6 Im Rahmen der Antragstellung gab er unter anderem folgende Erklärung ab:

"Ich nehme zur Kenntnis, dass die Soforthilfe als Einnahme zu versteuern ist und kein Rechtsanspruch auf die Gewährung der Soforthilfe besteht.

Ich nehme zur Kenntnis, dass im Fall einer Überkompensation die zu viel erhaltene Soforthilfe zurückzuzahlen ist."

- 7** In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erfasste der Kläger die Corona-Soforthilfe in Höhe von 10.527 € als Betriebseinnahme bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Gegen die erklärungsgemäße Veranlagung für das Streitjahr (Einkommensteuerbescheid vom 15.07.2022) legte er mit der Begründung Einspruch ein, er müsse mit der Rückforderung der bewilligten Beträge in Höhe von 9.750 € rechnen. In Höhe des zurückzuzahlenden Betrags handele es sich im Streitjahr um eine nicht als Betriebseinnahme zu erfassende Darlehensgewährung. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 26.10.2022).
- 8** Während des Klageverfahrens erging am 12.05.2023 gegenüber dem Kläger ein Widerrufs- und Rückforderungsbescheid (Widerrufs- und Rückforderungsbescheid), mit welchem er zur teilweisen Rückzahlung der Corona-Soforthilfe in Höhe von 9.242,35 € verpflichtet wurde. Der Bewilligungsbescheid wurde mit Wirkung zum Gewährungstag in Höhe des Rückforderungsbetrags widerrufen. In den Gründen des Widerrufs- und Rückforderungsbescheides ist ausgeführt:

"Die Soforthilfe ist für Zwecke des Unternehmens und insoweit für die Regulierung fortlaufender erwerbsmäßiger Verbindlichkeiten [...] zweckbestimmt (vgl. Seite 1 des Bescheides). Sofern Ihnen z. B. aufgrund [...] oder [...] im Ergebnis mehr an Mitteln zur Verfügung standen als tatsächlich zur Deckung der Verbindlichkeiten erforderlich war (Überkompensation), kann die insoweit faktisch nicht benötigte Soforthilfe nicht zweckentsprechend verwendet worden sein. Ihre Angaben im Berechnungstool haben ergeben, dass Sie die Leistung nicht in voller Höhe zur Deckung der ansetzbaren Fixkosten benötigt haben. [...]"
- 9** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 13.02.2024 als unbegründet ab. Die Begründung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2025, 1353 wiedergegeben.
- 10** Mit seiner Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 11 Abs. 1, § 4 Abs. 3 EStG geltend. Da die Gewährung der Corona-Soforthilfe unter dem Vorbehalt der Überkompensation gestanden habe, sei sie ihm nicht zugeflossen. Die Mittel seien ihm darlehensähnlich nur vorübergehend zur Nutzung überlassen worden.
- 11** Der Kläger beantragt, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 13.02.2024 - 12 K 20/24 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2020 vom 15.07.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.10.2022 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit um 10.527 € vermindert werden.
- 12** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt) beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist hinsichtlich der begehrten Gewinnminderung in Höhe von $(10.527 \text{ €} - 9.242,35 \text{ €}) = 1.284,65 \text{ €}$ unzulässig.
- 14** Der Kläger hat im Revisionsverfahren beantragt, die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit um 10.527 € zu mindern. Dagegen lautete sein Klageantrag vor dem FG, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 9.242,35 € zu mindern.
- 15** Eine Erweiterung des Antrags, die --wie im Streitfall-- darin liegen kann, dass der Kläger die Festsetzung der Steuer auf einen niedrigeren Betrag als beim FG beantragt begehrt, ist im Revisionsverfahren ausgeschlossen. Insoweit ist die Revision mangels formeller Beschwer unzulässig (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.06.2016 - X R 43/14, BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55, Rz 14, m.w.N.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 123 Rz 2).
- 16** Da die Revision im Übrigen zulässig ist (unter III.), ist über sie einheitlich durch Urteil zu entscheiden (vgl. nur BFH-Urteil vom 01.06.2016 - X R 43/14, BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55, Rz 10).

III.

- 17** Soweit sie zulässig ist, ist die Revision des Klägers unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die dem Kläger im Streitjahr zugeflossene Corona-Soforthilfe eine steuerpflichtige Betriebseinnahme aus der freiberuflichen Tätigkeit des Klägers ist.
- 18** 1. a) Betriebseinnahmen im Sinne von § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ein Vermögenszuwachs ist betrieblich veranlasst, wenn insoweit ein nicht nur äußerlicher, sondern sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist. Für die Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs kommt es nicht auf die Rechtsgrundlage der Leistung an. Als betrieblich veranlasst sind nicht nur solche Einnahmen zu werten, die aus der maßgeblichen Sicht des Unternehmers Entgelt für betriebliche Leistungen darstellen. Es ist weder erforderlich, dass der Vermögenszuwachs im Betrieb erwirtschaftet wurde, noch, dass der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf die Einnahme hat. Erforderlich ist nur ein wirtschaftlicher Bezug der Einnahme zum Betrieb (vgl. BFH-Beschluss vom 13.08.2024 - VIII B 59/23, BFH/NV 2024, 1327, Rz 8; BFH-Urteile vom 28.09.2022 - VIII R 39/19, BFHE 278, 221, Rz 16; vom 30.11.2016 - VIII R 41/14, BFH/NV 2017, 1180, Rz 17, m.w.N.). Dies gilt auch für Aufwandszuschüsse wie die dem Kläger gewährte Corona-Soforthilfe, welche dem Zweck diene, den fortlaufenden Sach- und Finanzierungsaufwand des Klägers während der Pandemie zu mildern.
- 19** b) Das FG hat auf Grundlage seiner Feststellungen ohne Rechtsfehler das Vorliegen einer Betriebseinnahme bejaht. Die vom Kläger gegen die Einordnung der Zahlung als Betriebseinnahme und den Zufluss im Streitjahr vorgebrachten Argumente greifen nicht durch.
- 20** aa) Der wirtschaftliche Bezug der vereinnahmten Corona-Soforthilfe zur freiberuflichen Tätigkeit des Klägers ergibt sich daraus, dass sowohl die Anspruchsberechtigung hierfür als auch deren Umfang von dessen freiberuflicher Tätigkeit und dessen betrieblichen Kennzahlen (Umsatz, Betriebsausgaben) abhängen.
- 21** bb) Der Kläger hat auch die für eine Betriebseinnahme notwendige wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Corona-Soforthilfe erlangt, indem er sie --zwischen den Beteiligten unstreitig-- auf seinem Konto vereinnahmt hat (vgl. BFH-Urteil vom 29.09.2020 - VIII R 14/17, BFHE 270, 442, BStBl II 2021, 431, Rz 18, m.w.N.).
- 22** Soweit der Kläger vorbringt, der Zufluss der Corona-Soforthilfe sei mit der Begründung zu verneinen, dass ihre Gewährung unter dem Vorbehalt der sogenannten Überkompensation stehe, verfängt dies nicht. Das endgültige "Behaltendürfen" eines vereinnahmten Betrags ist nicht Merkmal des Zuflusses einer Betriebseinnahme (vgl. BFH-Urteile vom 29.09.2020 - VIII R 14/17, BFHE 270, 442, BStBl II 2021, 431, Rz 34; vom 02.08.2016 - VIII R 4/14, BFHE 255, 422, BStBl II 2017, 310, Rz 21, m.w.N.). Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige bereits im Zuflusszeitpunkt einer drohenden Rückzahlungsverpflichtung unterliegt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22.11.1962 - IV 179/59 U, BFHE 76, 358, BStBl III 1963, 132; vom 30.01.1975 - IV R 190/71, BFHE 115, 559, BStBl II 1975, 776).
- 23** cc) Die Corona-Soforthilfe ist auch nicht deshalb aus den Betriebseinnahmen auszuschneiden, weil ihre Auszahlung auf der Gewährung eines Darlehens an den Kläger beruht. Auf Grundlage der Feststellungen des FG handelte es sich bei der Corona-Soforthilfe um einen Liquiditäts- beziehungsweise Aufwandszuschuss aus öffentlichen Mitteln (vgl. BFH-Urteil vom 17.09.1987 - III R 225/83, BFHE 151, 373, BStBl II 1988, 324). Die Rückzahlung der Corona-Soforthilfe war allein für den Fall vorgesehen, dass der zunächst aufgrund von prognostizierten Berechnungsgrundlagen ermittelte Anspruch den endgültigen Anspruch auf Grundlage der nachträglich ermittelten tatsächlichen Werte überstieg. Danach lag weder eine Darlehensgewährung noch eine einer Darlehensgewährung vergleichbare Situation vor.
- 24** dd) Der Erfassung der zugeflossenen Corona-Soforthilfe als Betriebseinnahme steht auch nicht § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG entgegen, der durchlaufende Posten von den Betriebseinnahmen ausnimmt. Soweit der Kläger insoweit auf das BFH-Urteil vom 16.12.2014 - VIII R 19/12 (BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643, Rz 21) verweist und geltend macht, dass für den Zufluss ein wirtschaftlich endgültiger Geldzugang erforderlich sei, spielt dies im Streitfall keine Rolle. Bei einem durchlaufenden Posten werden Gelder vom Steuerpflichtigen im fremden Namen und für fremde Rechnung mit einer Verpflichtung zur Weiterleitung an den Berechtigten vereinnahmt. Hinzutreten muss eine Verklammerung des zugeflossenen Betrags mit dem späteren Abfluss des weiterzuleitenden Betrags in der Weise, dass zwischen dem Zahlungsverpflichteten (dem Steuerpflichtigen) und dem Zahlungsberechtigten durchgehend eine unmittelbare, nach außen erkennbare Rechtsbeziehung besteht, nach der der Steuerpflichtige zur Weiterleitung des Fremdgelds schuldrechtlich verpflichtet ist, und er bis zur Verausgabung an den Berechtigten den Willen zur Weiterleitung des Geldes nicht nach außen erkennbar aufgibt (vgl. BFH-Urteil vom 29.09.2020 -

VIII R 14/17, BFHE 270, 442, BStBl II 2021, 431, Rz 25, 29). Im Streitfall hat der Kläger trotz der sachlichen und verwaltungsrechtlichen Verknüpfung des Bewilligungsbescheides mit dem Widerrufs- und Rückforderungsbescheid die Corona-Soforthilfe im eigenen Namen und für eigene Rechnung und ohne eine von vornherein feststehende Rückzahlungsverpflichtung vereinnahmt. Dies genügt für die Annahme eines durchlaufenden Postens nicht.

- 25** 2. Die dem Kläger im Streitjahr zugeflossene Corona-Soforthilfe ist nicht steuerfrei, sondern steuerpflichtig.
- 26** Das FG hat zu Recht entschieden, dass § 3 Nr. 2 Buchst. d EStG weder seinem Wortlaut nach noch entsprechend anzuwenden ist.
- 27** Ob die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG aufgrund wirtschaftlicher Hilfsbedürftigkeit bei betrieblichen Aufwandszuschüssen dem Grunde nach in Betracht kommt (so BFH-Urteil vom 03.07.1986 - IV R 109/84, BFHE 147, 157, BStBl II 1986, 806), braucht der Senat nicht zu entscheiden. Denn der Corona-Soforthilfe lag keine Notlage im Sinne einer typisierend angenommenen Existenzgefährdung zugrunde (vgl. BFH-Urteile vom 19.04.2021 - VI R 8/19, BFHE 273, 113, BStBl II 2021, 909, Rz 26; vom 27.04.1973 - VI R 154/69, BFHE 109, 242, BStBl II 1973, 588). Sie knüpft lediglich an eine typisierte ungünstige wirtschaftliche Lage der Begünstigten an, die der Beihilfengeber am Überhang der Betriebsausgaben über die Betriebseinnahmen festmachte. Betriebsausgabenüberhänge können Ausdruck einer Existenzgefährdung sein, müssen es aber nicht.
- 28** 3. Das FG hat schließlich das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses zutreffend verneint. Weder der im Jahr 2023 ergangene Widerrufs- und Rückforderungsbescheid noch eine --vom FG nicht festgestellte-- geleistete Rückzahlung der Corona-Soforthilfe ist im Streitjahr als rückwirkendes Ereignis zu berücksichtigen.
- 29** a) Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Es reicht nicht aus, dass das spätere Ereignis den nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalt anders gestaltet. Die Änderung muss sich darüber hinaus --ungeachtet der zivil- oder verwaltungsrechtlichen Wirkungen-- steuerlich in die Vergangenheit auswirken, und zwar in der Weise, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.b). Ob ein Ereignis steuerlich in die Vergangenheit zurückwirkt, richtet sich allein nach den Normen des jeweils einschlägigen materiellen Steuerrechts. Aus dem Sinn und Zweck der Norm ergibt sich, dass das Ereignis den Sachverhalt verändern und dabei derart in die Vergangenheit zurückwirken muss, dass ein Bedürfnis besteht, eine schon endgültige (bestandskräftig getroffene) Regelung an die Sachverhaltsänderung anzupassen (vgl. BFH-Urteile vom 03.06.2025 - IX R 18/24, BFHE 289, 371, BFH/NV 2025, 1409, Rz 28, m.w.N.; vom 26.09.2023 - VIII R 10/21, BFH/NV 2024, 5, Rz 17).
- 30** b) Danach liegt kein rückwirkendes Ereignis vor.
- 31** Zwar wurde der Bewilligungsbescheid durch den Widerrufs- und Rückforderungsbescheid in Höhe des Rückforderungsbetrags mit Ex-tunc-Wirkung zum Gewährungstag widerrufen. Dieser Widerruf gestaltet aber den nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalt nicht anders. Denn das Vorliegen eines Rechtsgrundes (hier: des ursprünglichen Bewilligungsbescheides) ist nicht Voraussetzung für eine betrieblich veranlasste Einnahme; ausreichend ist deren tatsächliche betriebliche Veranlassung (für die Rückzahlung von rechtsgrundlos gezahltem Arbeitslohn BFH-Urteil vom 04.05.2006 - VI R 17/03, BFHE 213, 383, BStBl II 2006, 830, unter II.1., m.w.N.).
- 32** Materiell-rechtlich besteht ebenfalls kein Bedürfnis, der Rückforderung beziehungsweise -zahlung der Corona-Soforthilfe in einem späteren Veranlagungszeitraum Rückwirkung für das Streitjahr beizumessen.
- 33** Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die tatsächlichen Zu- und Abflüsse von Einnahmen und Ausgaben materiell-rechtlich erheblich. Diese tatsächlichen Vorgänge können nicht durch später bewirkte Rückzahlungen und erst recht nicht durch später geltend gemachte Rückforderungen ungeschehen gemacht werden (vgl. BFH-Urteil vom 04.05.2006 - VI R 17/03, BFHE 213, 383, BStBl II 2006, 830, unter II.2.c, zur Rückzahlung von Arbeitslohn).
- 34** Der Betriebsausgabenabzug ist bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG im Regelfall mit Eintritt der (wirtschaftlichen) Belastungswirkung zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 20.03.2025 - IV R 27/22, BStBl II 2025, 697, Rz 45). Die wirtschaftliche Belastung aufgrund der Rückzahlung der Corona-Soforthilfe, welche als negative Einnahme oder Betriebsausgabe des Klägers zu berücksichtigen ist, tritt daher erst mit dem Abfluss des

Rückzahlungsbetrags ein. Ein materiell-rechtliches Bedürfnis, diese Zahlung schon vor Eintritt der wirtschaftlichen Belastung bereits im Streitjahr einkünftermindernd zu berücksichtigen, ist nicht ersichtlich.

- 35** Zudem liegt der Normzweck von § 4 Abs. 3 EStG in der Vereinfachung der Gewinnermittlung für Steuerpflichtige, die nicht buchführungspflichtig sind (vgl. BFH-Urteil vom 17.05.2022 - VIII R 38/18, BFHE 277, 183, BStBl II 2022, 662, Rz 19). Das Zu- und Abflussprinzip ist prägender Bestandteil der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG; Abweichungen hiervon sind als eng auszulegende Ausnahmetatbestände konzipiert (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.2022 - VIII R 1/20, BFH/NV 2023, 375, Rz 13). Auch die tatsächliche Rückzahlung einer zuvor vereinnahmten Zahlung ist nach diesem Grundprinzip erst im Jahr des Abflusses einkünftermindernd zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteile vom 29.09.2020 - VIII R 14/17, BFHE 270, 442, BStBl II 2021, 431, Rz 34; vom 04.05.2006 - VI R 17/03, BFHE 213, 383, BStBl II 2006, 830, unter II.2.c).
- 36** Dass die mit dem Zu- und Abflussprinzip verbundene zeitabschnittsbezogene Steuerermittlung typischerweise bei progressiven Steuersätzen Unterschiede der Steuerbelastung zwischen den verschiedenen Abschnitten bewirken kann und sich auch im Vergleich zu bilanzierenden Steuerpflichtigen Belastungsunterschiede ergeben können, die eine Rückzahlungsverpflichtung für die Corona-Soforthilfe gegebenenfalls schon für das Jahr der Bewilligung und Vereinnahmung einkünftermindernd erfassen können, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. BFH-Urteil vom 04.05.2006 - VI R 17/03, BFHE 213, 383, BStBl II 2006, 830, unter II.2.b, m.w.N.).
- 37** 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 38** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de