
Datum: 26.04.2023
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 425/22 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2023:0426.13K425.22E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über eine begünstigte Besteuerung von Finanzhilfen im Zusammenhang mit der sog. Corona-Pandemie. 2

Die Kläger sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2020 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 3

Der Kläger führte als Einzelunternehmer einen Gewerbebetrieb (Gaststätte und Hotel) und ermittelte seinen Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –. Im Streitjahr war sein Gewerbebetrieb von zeitweisen betrieblichen Einschränkungen und Schließungen aufgrund der Coronaschutzverordnungen des Landes Nordrhein-Westfalen betroffen. Daher beantragte und verbuchte er im Streitjahr pandemiebedingte Soforthilfen, Überbrückungshilfen und vergleichbare Zuschüsse in Höhe von insgesamt 64.254 €. Die Zuschüsse bezogen sich auf die Einschränkungen und Schließungen des Gewerbebetriebs im Jahr 2020 und setzen sich im Einzelnen zusammen aus einer Soforthilfe von 15.000 €, einer Überbrückungshilfe I von 6.806 € und der sog. „November- / Dezemberhilfe“ von 42.448 €. Die Kläger gaben diese Beträge in der von ihnen am 25.6.2021 für das Streitjahr eingereichten Einkommensteuererklärung in der Anlage „Corona-Hilfen“ als vom Kläger bezogene Zuschüsse an. Der Gewinn des Klägers aus dem 4

Gewerbebetrieb betrug ausweislich der Einkommensteuererklärung 79.458 €.

Der Beklagte setzte mit Einkommensteuerbescheid vom 6.9.2021 die Einkommensteuer auf ... € fest. Dabei legte er die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß der Besteuerung zugrunde und unterwarf das gesamte zu versteuernde Einkommen der tariflichen Einkommensteuer. Dagegen legten die Kläger mit Schreiben vom 14.9.2021 Einspruch ein. Neben Einwendungen zu einem inzwischen nicht mehr streitigen Investitionsabzugsbetrag beantragten sie eine ermäßigte Besteuerung der „Corona-Hilfen“ gemäß § 24 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG. Nach ihrer Auffassung handelte es sich um Entschädigungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen oder für die Nichtausübung einer Tätigkeit aufgrund der pandemiebedingten Schließung des Geschäftsbetriebs. 5

Der Beklagte lehnte die ermäßigte Besteuerung ab und begründete dies in seiner Einspruchsentscheidung vom 1.2.2022 damit, bei den Sofort- und Überbrückungshilfen handele es sich nicht um Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG, sondern um Zuschüsse. Die öffentliche Hand habe diese Zahlungen aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen und somit auch in ihrem eigenen Interesse getätigt. Darüber hinaus lägen Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG auch deshalb nicht vor, weil die Zielsetzung der bezeichneten Hilfen lediglich der Ausgleich von Ausgaben sei und somit keine Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen vorliege. Auch die Voraussetzungen des § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG lägen nicht vor, weil es an der erforderlichen finalen Verknüpfung zwischen den Hilfen einerseits und der Aufgabe oder Nichtausübung der Tätigkeit andererseits fehle. Darüber hinaus sei eine Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG wegen der fehlenden Außerordentlichkeit (Zusammenballung) der Einkünfte zu verneinen. 6

Daraufhin haben die Kläger am 23.02.2022 Klage erhoben. 7

Ihre Klage begründen sie damit, die sog. „Corona-Hilfen“ seien als Entschädigungen für die hoheitlich verhängten Betriebsschließungen zu beurteilen. Der Anlass der Zahlungen beruhe darauf, dass ein Zusammenkommen des Gewerbeinhabers mit dem üblichen Kundenkreis untersagt worden sei. So sei die sog. „November- / Dezemberhilfe“ so ausgestaltet gewesen, dass Unternehmen 75 % des jeweiligen Vorjahresumsatzes als einmalige Kostenpauschale erhalten hätten. Bei der Überbrückungshilfe I habe es sich ebenso verhalten. Dabei handele es sich nicht lediglich um Kostenerstattungen. Die Hilfen hätten lediglich in ihrer Bemessung an die betrieblichen Fixkosten angeknüpft. Voraussetzung für die Zahlung sei ein Umsatzrückgang gewesen. Damit handele es sich um Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG. Ebenso lägen Entschädigungen vor, die dafür gewährt worden seien, dass eine Tätigkeit nicht ausgeübt werde (§ 24 Nr. 1 Buchst. b EStG). 8

Dies führe zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 1 EStG. Auch die dafür erforderliche Zusammenballung sei gegeben. Der Kläger habe im Veranlagungszeitraum 2020 einen höheren Gewinn verzeichnet, als er bei normalem Ablauf der Dinge verzeichnet hätte. Daher bestehe Anlass für die Milderung der Einkommensteuer. Im Streitjahr habe der Kläger ausweislich vorgelegter betriebswirtschaftlicher Auswertungen – BWA – einen Gewinn vor Steuern von 79.747 € erzielt. In den Vorjahren sei der Gewinn mit 55.407 € (2019), 53.071 € (2018) und 69.929 € (2017) deutlich geringer gewesen. Die BWA hätten zudem Umsatzerlöse (ohne die streitgegenständlichen Zuschüsse) für das Streitjahr in Höhe von 189.625 € ausgewiesen, für die Vorjahre in Höhe von 292.282 € (2019), 256.319 € (2018) und 280.134 € (2017). 9

Die Kläger beantragen,	
den Einkommensteuerbescheid vom 6.9.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1.2.2022 in der Weise zu ändern, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 64.254 € ermäßigt besteuert werden gemäß § 24 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG,	11
hilfsweise,	12
die Revision zuzulassen.	13
Der Beklagte beantragt,	14
die Klage abzuweisen.	15
Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, die Kläger widersprüchen sich, wenn sie einerseits – zutreffend – ausführten, durch die sog. „November- / Dezemberhilfe“ und die Überbrückungshilfe I hätten Unternehmen 75 % des jeweiligen Vorjahresumsatzes als einmalige Kostenpauschale erhalten, andererseits aber handele es sich nicht lediglich um Kostenerstattungen. Tatsächlich hätten die sog. „Corona-Hilfen“ lediglich Fixkosten decken sollen und seien aus Vereinfachungsgründen in einem Prozentsatz des Umsatzes bemessen worden. Unabhängig hiervon scheitere eine Tarifermäßigung gem. § 34 EStG aber jedenfalls daran, dass es an der erforderlichen Zusammenballung der Einkünfte fehle.	16
Der Senat hat am 26.04.2023 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen.	17
E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e	18
I. Die zulässige Klage ist unbegründet.	19
Der Einkommensteuerbescheid vom 6.9.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1.2.2022 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Die Voraussetzungen für eine Tarifermäßigung gem. § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2, § 24 Nr. 1 EStG liegen nicht vor.	20
1. a) Gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt worden sind. Eine Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen setzt begrifflich voraus, dass ein Anspruch auf Einnahmen begründet war und weggefallen ist (BFH-Urteil vom 9.1.2018 IX R 34/16, BFHE 260, 440). Die Entschädigung muss den Zweck haben, die weggefallenen Einnahmen zu ersetzen; sie muss auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen; Erfüllungsleistungen sind keine Entschädigung (BFH-Urteile vom 9.1.2018 IX R 34/16, BFHE 260, 440, BStBl II 2018, 582, Rz. 19; vom 12.7.2016 IX R 33/15, BFHE 254, 568, BStBl II 2017, 158, Rz. 15). Bei den Einnahmen, deren Ausfall ersetzt werden soll, muss es sich um steuerbare Einnahmen handeln; sie müssen (im Erfüllungsfall) einer Einkunftsart (§ 2 Abs. 2 EStG) unterfallen. Entschädigungen dieser Art werden durch § 24 Nr. 1 EStG derjenigen Einkunftsart zugewiesen, zu der die weggefallenen Einnahmen im Falle ihrer Erzielung gehört hätten (BFH-Urteil vom 8.11.2007 IV R 30/06, BFH/NV 2008, 546). Dies gilt auch, wenn der Ersatz für die entgehenden Einnahmen von einem Dritten gezahlt wird (BFH-Urteile vom 12.7.2016 IX R 33/15, BFHE 254, 568, BStBl II 2017, 158, Rz. 17; vom 8.11.2007 IV R 30/06,	21

Gem. § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG i.V.m. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Entschädigungen, die für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche gewährt worden sind. Der Entschädigungsbegriff setzt in § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG – ebenso wie in Nr. 1 Buchst. a des § 24 EStG – voraus, dass der Steuerpflichtige infolge einer Beeinträchtigung geschützter Güter einen finanziellen Schaden erlitten hat und die Zahlung unmittelbar dazu bestimmt ist, diesen Schaden auszugleichen (BFH-Urteil vom 13.2.21987 VI R 230/83, BFHE 149, 182, BStBl II 1987, 386). Im Unterschied zu einer Entschädigung i.S.d. § 24 Nr.1 Buchst. a EStG muss die Entschädigung nach Buchst. b dieser Vorschrift aber nicht auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen (BFH-Urteile vom 16.3.1993 XI R 10/92, BFHE 170, 445, BStBl II 1993, 497; vom 13.2.21987 VI R 230/83, BFHE 149, 182, BStBl II 1987, 386). Es muss sich auch nicht um Einnahmen-Ersatzleistungen handeln; vielmehr reicht die tatsächliche Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit aus, in deren Folge Einnahmen nicht anfallen (Schießl in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 24 EStG Rz. 51a). 22

b) Entschädigungen i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG kommen gem. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG als außerordentliche Einkünfte in Betracht. Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist gem. § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach den Sätzen 2 bis 4 des § 34 Abs. 1 EStG zu berechnen. Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte. 23

Außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG werden in ständiger Rechtsprechung grundsätzlich nur bejaht, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen (BFH-Urteile vom 15.12.2022 VI R 19/21, juris, Rz. 14; vom 23.4.2021 IX R 3/20, BFHE 273, 169, BStBl II 2021, 692, Rz 19; vom 14.4.2015 IX R 29/14, BFH/NV 2015, 1354, Rz 13). Zwar ist der Zufluss in einem Veranlagungszeitraum kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal des § 34 EStG. Der unbestimmte Rechtsbegriff der außerordentlichen Einkünfte ist aber im Wege der Auslegung zu konkretisieren. Danach sind außerordentliche Einkünfte solche, deren Zufluss in einem Veranlagungszeitraum zu einer für den Steuerpflichtigen im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führt. Diese abzumildern ist der Zweck der Regelung des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG ([BFH-Urteile vom 15.12.2022 VI R 19/21, juris, Rz. 15; vom 2.8.2016 VIII R 37/14](#), BFHE 254, 573, BStBl II 2017, 258, Rz. 12; vom 14.4.2015 IX R 29/14, BFH/NV 2015, 1354, Rz 16). Das Erfordernis der Zusammenballung von Einkünften als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ist aus dem Umstand abzuleiten, dass sowohl der Wortlaut des § 34 Abs. 1 EStG als auch der des § 34 Abs. 2 EStG ausdrücklich nur „außerordentliche“ Einkünfte begünstigen ([BFH-Urteile vom 15.12.2022 VI R 19/21, juris, Rz. 15; vom 9.12.2014 IV R 36/13](#), BFHE 248, 75, BStBl II 2015, 529, Rz. 20 ff.; vom 25.2.2014 X R 10/12, BFHE 245, 1, BStBl II 2014, 668, Rz. 33). 24

In seiner früheren Rechtsprechung hat der BFH formuliert, von einer Zusammenballung sei auszugehen, wenn der Steuerpflichtige infolge der Beendigung der Betätigung in dem 25

jeweiligen Veranlagungszeitraum einschließlich der Entschädigung insgesamt mehr erhalte, als er bei ungestörter Fortsetzung, also bei normalem Ablauf der Dinge erhalten hätte (BFH-Urteile vom 27.1.2010 IX R 31/09, BFHE 229, 90, BStBl II 2011, 28; vom 9.10.2008 IX R 85/07, BFH/NV 2009, 558, m.w.N.).

c) Von der Finanzverwaltung wird die Auffassung vertreten, dass die verschiedenen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie gewährten Finanzhilfen als Betriebseinnahmen zu erfassen seien, eine Tarifiermäßigung gem. § 34 Abs. 1 i. V. m. § 24 Nr. 1 EStG aber nicht zu gewähren sei (VV des Finanzministeriums des Landes Schleswig-Holstein vom 18.10.2021, Az. VV SH FinMin VI 304-S 2143-065; VV der Oberfinanzdirektion NRW vom 28.6.2021, Az. S 2290-2021/0011-St 115). Es lägen keine Entschädigungen im Sinne der letztgenannten Vorschrift vor. Zumindest im Falle des Zuflusses der Finanzhilfen im Jahr 2020 fehle es zudem an einer Zusammenballung von Einkünften. Im Schrifttum hat diese Auffassung Zustimmung erfahren (Wacker in Schmidt, EStG, 41. Auflage, § 34 Rz. 18; Dellner, Neue Wirtschaftsbriefe – NWB – 2021, 3372; Intemann, Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht – NZA – 2022, 176). 26

2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat der Beklagte zu Recht die Anwendung der Tarifiermäßigung gem. § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2, § 24 Nr. 1 EStG abgelehnt. 27

a) Zutreffend gehen die Beteiligten davon aus, dass die streitgegenständlichen Zuschüsse in Höhe von insgesamt 64.254 € (Soforthilfe, Überbrückungshilfe I und „November- / Dezemberhilfe“) als Betriebseinnahmen des Klägers in seinem Einzelunternehmen zu erfassen waren. 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 (BFH-Urteil vom 29.9.2020 VIII R 14/17, BFHE 270, 442, BStBl II 2021, 431). Die streitgegenständlichen Zuschüsse sind durch den Betrieb veranlasst, da sie dem Kläger aufgrund der durch die Coronaschutzverordnungen des Landes Nordrhein-Westfalen angeordneten zweitweisen betrieblichen Einschränkungen gewährt wurden. 28

b) Dabei lässt es der Senat allerdings dahinstehen, ob die streitgegenständlichen Zuschüsse eine Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG oder eine Entschädigung für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit gem. § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG darstellen. 29

c) Denn eine Tarifiermäßigung gem. § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2, § 24 Nr. 1 EStG ist im Streitfall jedenfalls deshalb abzulehnen, weil die Voraussetzungen des § 34 Abs. 1, 2 EStG nicht erfüllt sind. 30

aa) Es liegen keine außerordentlichen Einkünfte vor, da es an einer Zusammenballung der Einkünfte fehlt. Im Streitjahr 2020 hat der Kläger lediglich Finanzhilfen und Zuschüsse gewinnerhöhend erfasst, die sich auf dieses Kalenderjahr bezogen. Die Finanzhilfen und Zuschüsse bezogen sich nicht auf weitere Veranlagungszeiträume; sie sind auch nicht in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem, für den sie gezahlt worden sind, mit regulären anderen Einkünften des Klägers aus seinem Gewerbebetrieb zusammengetroffen. Bei den Klägern kam es nicht zu einer einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung im Sinne der zitierten BFH-Rechtsprechung. 31

Denn die Weltgesundheitsorganisation (WHO) erklärte den Ausbruch des neuartigen „Coronavirus“ am 30.1.2020 zu einem „öffentlichen Gesundheitsnotstand von internationaler Bedeutung“, der höchsten Alarmstufe der WHO (<https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/interactive-timeline#!>). 32

Am 11.3.2020 erklärte die WHO die durch das „Coronavirus“ ausgelöste Erkrankung „COVID-19“ zur Pandemie (vgl. Täglicher Lagebericht des Robert-Koch-Instituts zur Coronavirus-Krankheit-2019 vom 11.3.2020, abrufbar unter https://www.rki.de/DE/Content/InfAZ/N/Neuartiges_Coronavirus/Situationsberichte/2020-03-11-de.pdf?__blob=publicationFile). Die erste Coronaschutzverordnung des Landes Nordrhein-Westfalen, in der u.a. Übernachtungsangebote zu touristischen Zwecken und der Betrieb von Restaurants und anderen gastronomischen Einrichtungen untersagt wurde (vgl. §§ 8, 9 der Verordnung), datiert vom 22.3.2020 (Gesetz- und Verordnungsblatt – GV – NRW, Ausgabe 2020 Nr. 6a vom 22.3.2020, Seite 177a). Daraus ist zu folgern, dass die streitgegenständlichen Zuschüsse in Höhe von insgesamt 64.254 € lediglich für Einschränkungen und Schließungen im Jahr 2020 gezahlt worden sein können; dies ist zwischen den Beteiligten auch unstrittig.

bb) Die Kläger können sich nicht mit Erfolg darauf berufen, eine Zusammenballung von Einkünften sei gegeben, weil der Kläger im Veranlagungszeitraum 2020 einen höheren Gewinn verzeichnet habe, als er bei normalem Ablauf der Dinge verzeichnet hätte. Die Kläger beziehen sich mit diesem Vortrag offenbar auf die frühere Rechtsprechung des BFH, wonach eine Vergleichsrechnung vorgenommen werden konnte. Auch bei Vornahme dieser Vergleichsrechnung hat der Kläger jedoch einschließlich der Entschädigung nicht mehr erhalten, als er bei ungestörter Fortsetzung, also bei normalem Ablauf der Dinge erhalten hätte. Denn ausweislich der von den Klägern vorgelegten BWA hat der Kläger im Streitjahr 2020 mit 189.625 € erheblich geringere Umsatzerlöse erzielt als in den Vorjahren (584.292.282 € in 2019, 256.319 € in 2018 und 280.134 € in 2017). Selbst wenn man die in den vorgenannten Umsätzen des Jahres 2020 nicht enthaltenen streitgegenständlichen Zuschüsse von 64.254 € – wie von den Klägern geltend gemacht – nicht als Aufwandszuschüsse, sondern als Entschädigungen für entgangene Einnahmen im Sinne von § 24 Nr. 1 EStG behandeln würde, ergäben sich lediglich Betriebseinnahmen in Höhe von 246.379 €. Die Betriebseinnahmen des Streitjahres wären mithin tatsächlich geringer als in den Vorjahren. 33

Wenn die streitgegenständlichen Zuschüsse im Jahr 2020, worauf die Kläger hinweisen, mit 79.747 € dennoch zu einem höheren Gewinn führten als in den Vorjahren, so folgt hieraus lediglich, dass die aufgrund der Betriebseinschränkungen für das Streitjahr festgesetzten Zuschüsse überhöht waren, weil bei ihrer Bemessung offenbar nicht hinreichend berücksichtigt worden ist, dass aufgrund der Betriebseinschränkungen auch erheblich niedrigere Betriebsausgaben angefallen sind. Eine überhöhte Bemessung von Zuschüssen für einen Veranlagungszeitraum hat jedoch nicht zur Folge, dass die für § 34 Abs. 1, 2 EStG erforderliche Zusammenballung vorliegt. Hierdurch entsteht keine außergewöhnliche Progressionsbelastung im Sinne der zitierten BFH-Rechtsprechung, sondern es handelt sich lediglich um einen Teil des in diesem Veranlagungszeitraum erzielten laufenden Gewinns, der im Rahmen der normalen Progression entsprechend höher besteuert wird. 34

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 35

Die Nichtzulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 FGO. Die Grundsätze zu dem Tatbestandsmerkmal der Zusammenballung sind durch die Rechtsprechung geklärt. 36

... 37

