

Jurakompakt

Einkommensteuer und Abgabenordnung

Bearbeitet von
Von Emanuel Dillberger, LL.M. (LaTrobe), Regierungsdirektor, und Prof. Dr. Timo Fest, LL.M.
(Pennsylvania)

4. Auflage 2019. Buch. Rund 250 S. Kartoniert
ISBN 978 3 406 73130 3
Format (B x L): 11,8 x 18,0 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

IV. Zeitpunkt der Erfassung

Sowohl bei der Einkünfteerzielung (§ 2 I–III EStG) als auch bei der Einkünfteverwendung (§ 2 IV–VI EStG) ist zu bestimmen, zu welchem Zeitpunkt eine Vermögensmehrung oder -minderung anzusetzen ist. 65

1. Grundsatz des Zu- und Abflussprinzips

Nach § 11 I 1, II 1 EStG gilt im gesamten Einkommensteuerrecht grundsätzlich das Zu- und Abflussprinzip. Dieses findet sowohl auf der Ebene der Ermittlung der Einkünfte als auch bei den Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Steuerermäßigungen Anwendung. 66

Hinweis: Eine abweichende Regel besteht z. B. für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 I, 5 ff. EStG i.V.m. § 11 I 5, II 6 EStG). Dort gilt das sog. **Realisationsprinzip**. Zu Einzelheiten siehe Rn. 130, 389.

Einnahmen werden zu dem Zeitpunkt erzielt, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (§ 11 I 1 EStG). Dagegen sind Ausgaben zu dem Zeitpunkt abzusetzen, in dem sie geleistet wurden (§ 11 II 1 EStG). Eine Definition des Zuflusses bzw. der Leistung enthält das EStG nicht. Überwiegend wird auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem der Steuerpflichtige nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die **wirtschaftliche Verfügungsmacht** über die Mittel erlangt bzw. verliert. Im Zahlungsverkehr mit **Barmitteln** ist dies der Zeitpunkt der Übergabe, ohne dass es auf das Vorliegen einer rechtlichen Zahlungspflicht oder auf die Fälligkeit der Forderung ankommt. Im **bargeldlosen Zahlungsverkehr** bestimmt sich die Verfügungsmöglichkeit nach der Fähigkeit des Leistenden bzw. des Leistungsempfängers, den Leistungserfolg herbeizuführen. Ein Korrespondenzprinzip in der Form, dass der Abfluss bei dem Leistenden gleichzeitig zu einem Zufluss bei dem Empfänger führen muss, existiert nicht. Beide Zeitpunkte sind unabhängig voneinander am Maßstab der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu beurteilen. 67

Beispiele: Bei einer **Überweisung** ist der Zufluss bei dem Empfänger regelmäßig erst mit der Gutschrift anzunehmen, während der Abfluss beim Leistenden bereits mit Eingang des Überweisungsauftrags bei der angewiesenen Bank erfolgt (§ 675p I BGB), sofern mit der Ausführung aufgrund ausreichender Kontodeckung zu rechnen ist. Ob der Zeitpunkt des Zuflusses auf den Zeitpunkt des Abflusses vorverlagert werden kann, wenn die Bank den Auftrag im normalen Geschäftsgang ausführt, ist umstritten.

Im Unterschied zu einer Überweisung wird ein (gedeckter) **Scheck** bzw. ein **Wechsel** wie Bargeld behandelt. Daher erfolgen Zu- und Abfluss mit der Übergabe der Urkunde, also nicht erst mit dessen Einlösung.

Wird eine Forderung abgetreten, liegen Zu- und Abfluss bei einer **Abtretung** (§ 398 BGB) an Erfüllungs statt (§ 364 I BGB) im Zeitpunkt der wirksamen Verfügung über die Forderung vor. Erfolgt die Abtretung nur erfüllungshalber (§ 364 II BGB), ist dem Empfänger also der Rückgriff auf die (gestundete) Hauptforderung weiterhin möglich, liegt ein Zufluss grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Leistung durch den Drittschuldner vor. Ist die Forderung hingegen fällig, unbestritten und einziehbar, soll ausnahmsweise bereits die Abtretung wirtschaftlich als Zufluss anzusehen sein.

Abweichend von der zivilrechtlichen Rückwirkungsfiktion (§ 389 BGB) führt die **Aufrechnung** aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts erst im Zeitpunkt des Zugangs der Aufrechnungserklärung zu einem Zu- bzw. Abfluss.

2. „Regelmäßig wiederkehrende Leistungen“

- 68** Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip gelten insbesondere für regelmäßig wiederkehrende Leistungen. Dabei bestehen spezielle Regelungen für Einnahmen bzw. Ausgaben im Zusammenhang mit einer **Nutzungsüberlassung** (§ 11 I 3, II 3, 4 EStG; Rn. 233) sowie für Einnahmen aus **nichtselbständiger Arbeit** (§ 11 I 4 EStG; Rn. 149).
- 69** Für sonstige regelmäßig wiederkehrende Leistungen gilt subsidiär **§ 11 I 2, II 2 EStG**. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben sind nur solche Zahlungen, deren Wiederholung aufgrund eines **einheitlichen Rechtsgrunds** in **von vornherein definierter Höhe** und **bestimmten Zeitabständen** feststeht. Nicht erforderlich ist die gleichbleibende Höhe des Zahlbetrags, so dass Schwankungen (z. B. ein flexibler Zinssatz) unschädlich sind. Solche Leistungen gelten ausnahmsweise als in dem Kalenderjahr bezogen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, wenn sie dem Steuerpflichtigen „kurze Zeit“ vor oder nach Beginn des jeweiligen Kalenderjahres zu- bzw. abgefließen sind. Dies ist anzunehmen, wenn der Geldfluss innerhalb eines Zeitraums von **10 Tagen um den Jahreswechsel** (22.12. bis 10.01.) erfolgt.
- 70** Ungeschriebene Voraussetzung für die Anwendung des § 11 I 2, II 2 EStG ist nach der Rechtsprechung, dass nicht nur die Leistung, sondern auch die **Fälligkeit** der Verbindlichkeit kurze Zeit vor bzw. nach dem Jahreswechsel eingetreten ist. Begründet wird dies mit der Gefahr willkürlicher Ergebnisse, da der Steuerpflichtige ansonsten manipulativ die wirtschaftliche Zugehörigkeit bestimmen könnte.

3. Absetzung für Abnutzung

Wichtige Ausnahmen von dem Zu- und Abflussprinzip des § 11 71 EStG enthalten die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung (AfA). Sie verteilen Betriebsausgaben über einen längeren Zeitraum, soweit das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut voraussichtlich über einen längeren Zeitraum genutzt wird. Nach § 2 II 1 Nr. 1 EStG sind die Vorschriften unmittelbar nur für die Gewinneinkunftsarten anwendbar. Gemäß der Verweisung des § 9 I 3 Nr. 7 EStG gelten sie jedoch teilweise entsprechend für die Überschusseinkünfte. Während das Zu- und Abflussprinzip einheitlich für das gesamte EStG und damit u. a. auch für die zeitliche Zuordnung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen gilt, findet die AfA nur auf Ebene der Einkunftserzielung (§ 2 I–II EStG) Anwendung.

a) Einführung

Die Grundnorm der AfA (§ 7 EStG) ist danach gegliedert, ob die Aufwendungen für ein Gebäude (§ 7 IV, V EStG) oder für sonstige Wirtschaftsgüter (§ 7 I–III EStG) getätigt wurden. Dabei gelten die Vorschriften über Gebäude für selbständige Gebäudeteile sowie für Eigentumswohnungen entsprechend (§ 7 Va EStG). Da der Gebäude-AfA vorwiegend bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) Bedeutung zukommt, wird sie dort behandelt (Rn. 240 ff.). 72

Der Regelungszweck der AfA wird unterschiedlich aufgefasst. 73 Während die betriebswirtschaftlich orientierte **Wertverzehrthese** die jährlichen Abzüge als korrespondierende Verteilung des gleichzeitigen Wertverzehrs des Wirtschaftsguts betrachtet, wird nach der im Steuerrecht herrschenden **Aufwandverteilungsthe**se lediglich der ursprüngliche Aufwand auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt. Der Wertverzehr ist danach nur der typisierende Maßstab für die Dauer.

b) AfA nach § 7 I EStG

Für andere Wirtschaftsgüter als Gebäude ist jährlich jeweils der Teil 74 der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung auf die Gesamtdauer der Nutzung auf ein Jahr entfällt. Damit ist grundsätzlich jedes Jahr der gleiche AfA-Betrag **linear** abzuziehen, bis die ursprünglich aufgewandten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aufgezehrt sind.

aa) Voraussetzungen

Eine AfA-Pflicht besteht nur für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung durch die Einkunftserzielung veranlasst ist. 75

Andernfalls lägen keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (§§ 4 IV, 9 I 1, 3 Nr. 7 EStG) vor.

- 76 Darüber hinaus sind die Grundsätze der AfA nur anwendbar, wenn das Wirtschaftsgut erfahrungsgemäß über einen „**längeren**“ Zeitraum zur Einkunftserzielung bestimmt ist. Damit sind im Rahmen der Gewinneinkünfte nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens AfA-pflichtig, nicht jedoch solche des Umlaufvermögens (§ 247 II HGB). Obgleich den Überschusseinkünften ein Betriebsvermögen fremd ist, kann ein Vermögensgegenstand auch dort dauerhaft der Einkünfteerzielung dienen und daher AfA-pflichtig sein (z. B. ein beruflich genutzter PC eines Arbeitnehmers). Ausweislich § 7 I 1, 2 EStG muss die voraussichtliche *betriebsgewöhnliche* Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts mehr als ein Jahr betragen. Die tatsächliche Nutzungsdauer ist zunächst ohne Bedeutung. Im Hinblick auf die voraussichtliche Nutzungsdauer orientiert sich die Verwaltung an sog. **AfA-Tabellen**, die in Form von Verwaltungsvorschriften allgemeine Erfahrungswerte wiedergeben.

bb) Bemessungsgrundlage

- 77 Nach § 7 I 1 EStG sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die erwartete Nutzungsdauer zu verteilen. Beide Begriffe werden nicht im EStG, sondern im dritten Buch des HGB definiert. Für die Gewinneinkünfte gelten diese Normen gemäß § 5 I 1 EStG. Aufgrund der Verweisung des § 9 I 3 Nr. 7 EStG finden sie bei den Überschusseinkünften entsprechende Anwendung.
- 78 **Anschaffungskosten** sind nach § 255 I 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Nach § 255 I 2 HGB gehören hierzu u. a. auch die Anschaffungsnebenkosten (z. B. Versand- oder Maklerkosten).
- 79 **Herstellungskosten** sind nach § 255 II 1 HGB die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern (sog. Materialkosten, § 255 II 2 HGB) und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Keine Herstellungskosten sind die allgemeinen Verwaltungskosten (§ 255 II 4 HGB); diese können sofort abgezogen werden.
- 80 Für die **Umsatzsteuer** ist **§ 9b EStG** zu beachten. Dieser gilt nach seiner systematischen Stellung sowohl für die Gewinn- als auch für die Überschusseinkünfte. Stellt die Umsatzsteuer aufgrund des Vorsteuerabzugs (§ 15 UStG) keine wirtschaftliche Belastung dar, darf sie die AfA-Bemessungsgrundlage nicht erhöhen. Wer hingegen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und daher die im Bruttopreis an seinen Lieferan-

ten gezahlte Umsatzsteuer nicht vom Finanzamt zurückerhält, ist durch sie belastet und darf sie in die AfA-Bemessungsgrundlage einstellen.

Hinweis: Werden Wirtschaftsgüter des Privatvermögens unentgeltlich erworben, tritt der **Rechtsnachfolger** in die AfA-Linie seines Rechtsvorgängers ein (§ 11d EStDV). Bei einem teilweise entgeltlichen Erwerb (z. B. einer gemischten Schenkung) entstehen daher zwei AfA-Linien: die fortgeführte des Rechtsvorgängers und die durch eigene Anschaffungskosten neu begründete. Für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt § 6 III–V EStG.

cc) Höhe der Raten

Bei der **linearen AfA** werden die Raten nach gleichen Jahresbeträgen bemessen (§ 7 I 1 EStG). **81**

Beispiel: Wird ein Pkw für 60.000 € angeschafft und auf sechs Jahre abgeschrieben, sind jährlich 10.000 € als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzusetzen. Ein sofortiger Abzug i.H.v. 60.000 € ist ausgeschlossen.

Für die Gewinneinkunftsarten besteht alternativ die Möglichkeit der sog. **Leistungs-AfA** (§ 7 I 6 EStG). **82** Unterliegt die Abnutzung des Wirtschaftsguts innerhalb der voraussichtlichen Nutzungsdauer erheblichen Schwankungen, kann es im Interesse des Steuerpflichtigen liegen, die jeweilige jährliche Nutzung (z. B. km-Leistung, Arbeitsstunden) aufzuzeichnen und die AfA-Rate anhand des tatsächlichen Umfangs zu bemessen. Die Möglichkeit der Leistungs-AfA ist auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens begrenzt; sie besteht daher trotz der Verweisung in § 9 I 3 Nr. 7 EStG nicht im Rahmen der Überschusseinkunftsarten.

dd) Beginn der AfA

Nach § 7 I 4 EStG ist die AfA ab dem Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung anzusetzen. **83** Als Anschaffung wird der Zeitpunkt der Lieferung, als Herstellung der Zeitpunkt der Fertigstellung bezeichnet (§ 9a EStDV). Folglich kommt es entgegen § 11 II 1 EStG nicht darauf an, ob und wann die Gegenleistung erbracht wurde. Der Ansatz erfolgt **pro rata temporis**. Damit ist die jährliche AfA monatsgenau auf das Verhältnis umzulegen, zu dem das Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stand.

ee) AfA

Sowohl die Gebäude-AfA (§ 7 IV 1 EStG) als auch die lineare AfA (§ 7 I EStG) verteilen die Aufwendungen anhand einer Typisierung. **84** Entfernt sich diese aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse in unvertret-

barem Umfang von der Wirklichkeit, sieht § 7 I 7 Hs. 1 EStG die Möglichkeit einer Abschreibung für eine **außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung** (AfaA) vor. Diese ist nach § 7 IV 3 EStG auch bei Gebäuden zulässig.

- 85** Eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung erfordert einen außerplanmäßigen Wertverzehr, der sich auf die **Nutzungs- und Funktionsfähigkeit** des Wirtschaftsguts auswirkt. Ein solcher kann auf technischen Umständen (z. B. einer Substanzeinbuße aufgrund eines Unfalls) oder auf wirtschaftlichen Gegebenheiten (z. B. der Überholung einzelner Güter durch neue Erfindungen und Marktentwicklungen) beruhen.
- 86** Bleibt die Wertminderung hingegen ohne Auswirkung auf die Nutzungsmöglichkeit, ist die AfaA ausgeschlossen. In derartigen Fällen kommt lediglich eine sog. **Teilwertabschreibung** (§ 6 I Nr. 1 S. 2 EStG) in Betracht. Diese ist jedoch Steuerpflichtigen vorbehalten, die Gewinneinkünfte erzielen und bilanzieren. Nur sie können einen im Vergleich zum Buchwert niedrigeren Teilwert ansetzen.

Beispiel hierfür ist der merkantile Minderwert, wenn ein beschädigter, aber funktionsfähiger Pkw repariert wird, aufgrund der Eigenschaft als Unfallfahrzeug jedoch ein geminderter Marktwert verbleibt.

Hinweis: Die AfaA ist eine Ergänzung, nicht aber ein Ersatz für die reguläre AfA. Daher sind im VZ der außergewöhnlichen Abnutzung sowohl die AfA als auch die AfaA in Ansatz zu bringen.

c) Degressive AfA nach § 7 II, III EStG

- 87** Für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft wurden, besteht die Möglichkeit einer degressiven AfA. Durch das gegenüber einer linearen Abschreibung höhere Abschreibungsvolumen im Jahr der Anschaffung bzw. Lieferung soll die degressive AfA einen besonderen Investitionsanreiz begründen.
- 88** **Hinweis:** Insbesondere in konjunkturell schwierigen Zeiten wird zur Belebung der Binnenkonjunktur regelmäßig die Wiedereinführung der degressiven AfA gefordert.

Nach § 7 II 1 EStG kann der Steuerpflichtige bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zwischen der linearen und der degressiven AfA wählen. Den Überschusseinkünften ist ein **Anlagevermögen** fremd; folglich kann die degressive AfA dort trotz der Verweisung des § 9 I 3 Nr. 7 EStG nicht gewählt werden.

- 89** Im Unterschied zur linearen AfA wird die Höhe der jährlichen Raten nicht nach gleichbleibenden, sondern nach fallenden Jahresbeträgen

bemessen. Der Jahresbetrag wird durch einen unveränderlichen **Prozentsatz vom jeweiligen Restbuchwert** ermittelt. Dieser darf höchstens das 2,5-fache des sich aus der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ergebenden linearen Prozentsatzes betragen und 25 % nicht übersteigen (§ 7 II 2 EStG). Aufgrund dieser Begrenzungen ist die degressive AfA nur bei langlebigen Wirtschaftsgütern von Vorteil.

Beispiel: Schafft der Steuerpflichtige ein betrieblich genutztes Kfz für 18.000 € an und plant eine Nutzungsdauer von 6 Jahren, beträgt die lineare Abschreibung jährlich 3.000 €. Das 2,5-fache hiervon beträgt 7.500 €. Aufgrund der Beschränkung auf 25 % dürfen jedoch max. 4.500 € angesetzt werden.

Da die Jahresbeträge der degressiven AfA über die jährlich geringer werdende Bemessungsgrundlage fortlaufend abnehmen, würde die stetige Anwendung des § 7 II EStG zu einer unendlichen AfA-Linie führen. Daher gestattet § 7 III 1 EStG den Übergang von der degressiven zur linearen AfA. Dies ist sinnvoll, sobald der hypothetische Jahresbetrag der linearen AfA den der degressiven AfA übersteigt. **90**

d) Geringwertige Wirtschaftsgüter

Für sog. geringwertige Wirtschaftsgüter enthält § 6 II, IIa EStG besondere Vorschriften. Diese gehen der AfA (§ 7 EStG) vor. Sie sind insoweit systemwidrig verortet, als sie keine Aussagen zur Bewertung, sondern nur hinsichtlich des zeitlichen Ansatzes treffen. Dabei ist zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften zu unterscheiden. **91**

aa) Gewinneinkünfte (§ 2 II 1 Nr. 1 EStG)

Nach § 6 II 1, 3 EStG können die Anschaffungs- und Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Betriebsausgaben (§ 4 IV EStG) abgesetzt werden, wenn das abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgut des Anlagevermögens einer selbständigen Nutzung zugänglich ist und der hypothetische Nettoaufwand **800 €** nicht übersteigt. Alternativ kann § 7 EStG angewendet werden. **92**

Die Fähigkeit zur **selbständigen Nutzung** ist in § 6 II 2 EStG definiert. Danach können z. B. Werkzeuge, Möbelstücke oder Notebooks ohne weiteres und damit selbständig benutzt werden. Dagegen kann z. B. ein Drucker nur zusammen mit einem PC bedient werden. **93**

Der in § 6 II 1, 3 EStG genannte Betrag ist ein **Nettobetrag**, so dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten brutto bis zu 952 € (= 800 € + 19 % Umsatzsteuer) betragen können. Da die Norm lediglich auf den „enthaltenen Vorsteuerbetrag“ i.S.d. § 9b I EStG abstellt, ist es ohne Bedeutung, ob der Steuerpflichtige tatsächlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. **94**

Übersteigt der Nettopreis **250 €**, sieht § 6 IIa 1 EStG ein weiteres Wahlrecht („kann“) vor. Geringwertige Wirtschaftsgüter, deren An- **95**

schaffungs- bzw. Herstellungskosten 1.000 € netto nicht übersteigen, können in einen Sammelposten eingestellt werden. Dieser ist unabhängig von der tatsächlichen und betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter linear über die Dauer von fünf Jahre mit jeweils 20 % aufzulösen (§ 6 IIa 2 EStG, sog. **Pool-Abschreibung**). Für geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten 800 € netto nicht übersteigen, kann alternativ der sofortige Abzug gewählt werden. Das Wahlrecht ist für alle im Pool befindlichen Wirtschaftsgüter einheitlich auszuüben (§ 6 IIa 5 EStG).

bb) Überschusseinkünfte (§ 2 II 1 Nr. 2 EStG)

- 96 Während § 7 EStG gemäß § 9 I 3 Nr. 7 S. 1 EStG auch auf Überschusseinkünfte anzuwenden ist, gilt für geringwertige Wirtschaftsgüter nur § 6 II 1–3 EStG (vgl. § 9 I 3 Nr. 7 S. 2 EStG). Eine Pool-Abschreibung (§ 6 IIa EStG) ist mangels Verweisung unzulässig, so dass ein Sofortabzug nur möglich ist, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut geringwertig sind, also 800 € netto nicht übersteigen.

V. Bestimmung der objektiven Leistungsfähigkeit

1. Abgrenzung zur Privatsphäre, § 12 EStG

- 97 Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind, kann er nach § 2 II 1 EStG bei der jeweiligen Einkunftsart absetzen. Sie sind der Erwerbssphäre zugeordnet und mindern nach dem objektiven Nettoprinzip die Bemessungsgrundlage. Im Umkehrschluss kann der Steuerpflichtige solche Aufwendungen, die nicht der Erzielung von Einnahmen dienen, grundsätzlich nicht zum Abzug bringen. Es handelt sich um Ausgaben der **privaten Lebensführung**. Auf diesem Grundgedanken basiert § 12 EStG, der in seinem weitgehend deklaratorischen Katalog Aufwendungen aufführt, die aufgrund ihrer Nähe zur privaten Lebensführung nicht abziehbar sind. Ausweislich des Einleitungssatzes gilt dies aber nur, soweit sich aus den Vorschriften über Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen nicht ausnahmsweise anderes ergibt.

§ 12 Nr. 1 EStG: Aufwendungen für die Lebensführung

§ 12 Nr. 2 EStG: freiwillige Zuwendungen

§ 12 Nr. 3 EStG: Steuern vom Einkommen (ESt, LSt, KapESt) und andere Personensteuern (ErbSt) einschließlich auf sie entfallender Nebenleistungen

§ 12 Nr. 4 EStG: Geldstrafen und sonstige vermögensrechtliche Folgen

a) Lebensführungsaufwand

Nach § 12 Nr. 1 S. 1 EStG können die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewandten Beträge als Kosten der Lebensführung nicht auf Ebene der Einkünfte abgezogen werden. Die Regelung ist insofern deklaratorisch, da derartige Kosten nicht durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind und daher bereits nach dem objektiven Nettoprinzip nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden dürfen. 98

Von erheblicher Bedeutung ist hingegen § 12 Nr. 1 S. 2 EStG. Danach dürfen Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch dann nicht als beruflich veranlasst angesehen und abgezogen werden, wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Die Norm gilt nach ihrem Wortlaut nur für sog. **Repräsentationsaufwendungen** und damit z. B. für Einladungen, Feiern sowie die im Büroalltag übliche Businesskleidung. 99

Über den Wortlaut hinaus sollte § 12 Nr. 1 S. 2 EStG auch weiterhin ein allgemeines und konstitutiv wirkendes **Aufteilungs- und Abzugsverbot** für Aufwendungen entnommen werden, bei denen private und berufliche Gründe derart ineinandergreifen, dass eine Trennung nicht möglich ist und schlichtweg willkürlich wäre. Dies bedeutet, dass Aufwendungen, die sowohl dem Privatbereich als auch der Einkünfteerzielung zuzuordnen sind (sog. **gemischte Aufwendungen**), grundsätzlich in vollem Umfang vom Betriebs- oder Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind. Auf diese Weise wird die missbräuchliche Verknüpfung von privatem Aufwand mit der Einkünfteerzielung verhindert. 99a

aa) Vorliegen einer gemischten Aufwendung

In einem ersten Schritt ist danach zu fragen, ob überhaupt eine gemischte Aufwendung vorliegt. Obwohl dies eigentlich Sache der Tatsachenfeststellung sein müsste, wird hierbei aus Praktikabilitäts Erwägungen vor allem typisierend vorgegangen. Begründet wird dies mit § 9 I 3 Nr. 6 EStG, wonach Aufwendungen für Arbeitsmittel (z. B. für Werkzeuge und typische Berufskleidung) stets Werbungskosten darstellen. Bei den Aufwendungen, die ihrer Art nach typischerweise der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind, wird ein Veranlassungszusammenhang angenommen, ohne dass es hierfür im Einzelfall weiterer Darlegungen bedarf. Die Tatsache, dass auch Werkzeuge und typische Berufskleidung privat genutzt werden können, ist nach § 9 I 3 Nr. 6 EStG ohne Bedeutung. Die Norm enthält eine rechtsbegründende Fiktion, die die private Mitveranlassung verdrängt. Im Unter- 100

schied dazu liegen gemischt berufliche und private Aufwendungen vor, wenn die private Nutzung nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht ausgeschlossen werden kann.

bb) Aufteilbarkeit

- 101** Da das Aufteilungs- und Abzugsverbot zu Lasten der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit wirkt, wurde eine Aufteilung schon bisher zugelassen, wenn sich privater und einkünfteerzielender Anteil anhand eines **objektiven Maßstabs leicht und einwandfrei** trennen lassen. Soweit der private Anteil von dem durch die Einkünfteerzielung veranlassten Anteil herausgetrennt werden kann (sog. „Atomisierung der Kosten“), besteht keine Missbrauchsgefahr. Hinreichend zuverlässige Aufteilungsmaßstäbe sind z. B. die im Fahrtenbuch aufgezeichneten gefahrenen km eines Pkw, der Flächenanteil eines Arbeitszimmers im Verhältnis zur Gesamtwohnfläche der Wohnung und die in der Rechnung aufgelisteten Telefoneinheiten.
- 102** Mittlerweile lässt die Rechtsprechung auch bei Kosten, die nicht anhand derartiger Merkmale untergliedert werden können, eine **schätzweise Aufteilung** zu. Erforderlich hierzu sind ein sachgerechter Maßstab mit konkreten objektiven Schätzungskriterien sowie ein hinreichender Zusammenhang zwischen dem Schätzungskriterium und dem Aufwand.

Beispiele: Für **Telefonkosten** ist eine schätzungsweise Aufteilung der Grundgebühr möglich, obwohl diese nur für die Bereitstellung des Anschlusses geleistet wird und nicht einzelnen Telefonanrufen zugeordnet werden kann. Für einen gemischt genutzten PC wird aus Praktikabilitätsabwägungen von einer hälftigen Aufteilung der Anschaffungskosten ausgegangen, soweit nicht eine andere Nutzung nachgewiesen wird. Zuletzt wurden vom GrS des BFH die **Kosten des Hin- und Rückflugs** zu einem beruflich veranlassten Fachkongress schätzungsweise im Verhältnis der vor Ort beruflich und privat verbrachten Tage zugelassen. Auf das Kriterium der konkreten Verursachung des Aufwands durch den jeweiligen beruflichen bzw. privaten Beitrag wird mittlerweile verzichtet.

Hinweis: Die Entscheidung des GrS des BFH wird vielfach dahingehend gedeutet, das konstitutive Aufteilungs- und Abzugsverbot sei aufgegeben worden. Allerdings verwehren auch die Verfechter dieser Ansicht eine Aufteilung, wenn kein qualifizierter Schätzungsmaßstab ersichtlich ist.

cc) Untergeordnete Bedeutung

- 103** Die Grundsätze zur Aufteilung einer gemischten Aufwendung finden keine Anwendung, wenn die Mitveranlassung durch die private Lebensführung nur von **untergeordneter Bedeutung** ist. Ist eine

Aufteilung nach o. g. Maßstäben möglich, wird dies regelmäßig bei einer privaten Mitveranlassung von weniger als 10 % der gesamten Nutzung angenommen. In den übrigen Konstellationen ist über das Gewicht der privaten Mitveranlassung wertend zu entscheiden.

b) Geldstrafen

Nach § 12 Nr. 4 EStG dürfen die in einem Strafverfahren festgesetzten Geldstrafen nicht als berufliche Ausgaben abgezogen werden. Da diese eine persönliche Schuld voraussetzen, stehen sie auch dann in erheblicher Nähe zur Privatsphäre des Steuerpflichtigen, wenn die Tat im Zusammenhang mit einer Tätigkeit der Einkünfteerzielung begangen wurde. Im Umkehrschluss zu § 4 V 1 Nr. 8 EStG („im Geltungsbereich dieses Gesetzes“), der ein Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder enthält, ist § 12 Nr. 4 EStG auch auf ausländische Geldstrafen anzuwenden. Dagegen sind **Wiedergutmachungskosten** ebenso wenig erfasst wie die **Kosten des Strafverfahrens** (Gerichts- und Anwaltskosten). Letztere können die Einkünfte mindern, soweit die Tatbegehung beruflich veranlasst war.

einstweilen frei

2. Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips

Alle Aufwendungen, die objektiv durch die jeweilige steuerbare Tätigkeit veranlasst sind (§§ 4 IV, 9 I 1 EStG), sind auf Ebene der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen. Eine Prüfung, ob die Aufwendungen zweckmäßig oder rentabel sind, findet nicht statt. Insbesondere um Missbräuche zu verhindern, enthält § 4 V 1 EStG typisierte Fälle, in denen der Abzug von Betriebsausgaben v. a. aufgrund ihrer Unangemessenheit begrenzt wird. Insofern wird § 4 V 1 Nr. 7 EStG als „Schlüssel zum Verständnis“ des gesamten Absatzes gesehen. Daneben ist die Norm teilweise durch die Idee des Schutzes der Gesamtrechtsordnung geprägt (§ 4 V 1 Nr. 8, 8a, 10 EStG). Für Überschusseinkünfte gilt § 4 V 1 EStG weitgehend entsprechend (§ 9 V 1 EStG).

a) Geschenke

Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dürfen den Gewinn grundsätzlich nicht mindern (§ 4 V 1 Nr. 1 S. 1 EStG). Ein Geschenk ist eine Zuwendung, die nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht ist und die nicht mit einer solchen in unmittelbarem Zusammenhang steht.

108 Aufwendungen für Geschenke sind ausnahmsweise abziehbare Betriebsausgaben, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Jahr zugewendeten Gegenstände 35 € pro Person nicht übersteigen (§ 4 V 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Hierbei handelt es sich um eine **Freigrenze**; übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Betrag, entfällt jegliche Abzugsmöglichkeit.

b) Bewirtungskosten

109 Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass sind gemäß **§ 4 V 1 Nr. 2 S. 1 EStG** nicht abziehbare Betriebsausgaben, soweit sie 70 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung durch einen sog. Bewirtungsbeleg (§ 4 V 1 Nr. 2 S. 2, 3 EStG) nachgewiesen sind. Zunächst sind folglich die tatsächlichen Bewirtungskosten anhand des Bewirtungsbelegs zu ermitteln. Im Anschluss daran sind die entstandenen Kosten einer Angemessenheitsprüfung zu unterziehen und ggf. auf das angemessene Maß zu reduzieren. Von den angemessenen Kosten dürfen nun lediglich 70 % als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

c) Häusliches Arbeitszimmer

110 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung dürfen bei der Gewinnermittlung grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (**§ 4 V 1 Nr. 6b S. 1 EStG**). Nach § 4 V 1 Nr. 6b S. 2, 3 EStG ist ein Abzug i.H.v. max. 1.250 € ausnahmsweise möglich, wenn für die konkrete Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Bildet das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Erwerbsphäre des Steuerpflichtigen, ist der Abzug in unbegrenzter Höhe zulässig.

111 Für § 4 V 1 Nr. 6b S. 1 EStG ist zunächst die Frage zu beantworten, ob überhaupt ein „häusliches“ **Arbeitszimmer** vorliegt. Dazu muss der Raum in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sein und der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer bzw. organisatorischer Arbeiten dienen. Hierfür ist es erforderlich, dass das Zimmer unter einer Gesamtwürdigung der Erfordernisse der Einkunftsart **nahezu ausschließlich** beruflich genutzt wird. Eine schätzweise Aufteilung des Aufwands im Fall eines sowohl beruflich als auch privat genutzten Arbeitszimmers ist nach dem BFH GrS unzulässig.

112 Das Arbeitszimmer ist **häuslich**, wenn es sich in den Wohnräumen des Steuerpflichtigen befindet. Bei einem Raum außerhalb der Wohnung entfällt der Zusammenhang mit der Wohnung, wenn das Arbeits-

zimmer über eine der Allgemeinheit zugängliche und auch von anderen Personen genutzte Verkehrsfläche zu erreichen ist.

Zur **Ausstattung** gehören im Umkehrschluss zu § 9 I 3 Nr. 6, V 1 EStG nur Gegenstände, die in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Raum stehen (z. B. Teppiche, Gardinen). Dagegen können Aufwendungen für Arbeitsmittel (z. B. Schreibtisch, Lampe, PC) als Werbungskosten abgesetzt werden. Die Wertung des § 9 I 3 Nr. 6 EStG ist aufgrund des Gleichbehandlungsgebots (Art. 3 I GG) auch für die Gewinneinkünfte maßgeblich.

Steht für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist die Höhe des Abzugs auf 1.250 € begrenzt (§ 4 V 1 Nr. 6b S. 2, 3 Hs. 1 EStG). Bei dieser Rückausnahme dem Grunde nach ist auf die konkrete Einkunftsart abzustellen. **Kein anderer Arbeitsplatz** steht z. B. zur Verfügung, wenn die Tätigkeit ausschließlich von zu Hause ausgeübt werden soll. Gleiches gilt, wenn zwar ein anderer Arbeitsplatz besteht, dieser im Einzelfall aber nicht zur Erledigung der erforderlichen Tätigkeiten geeignet ist (z. B. wegen drohender Gesundheitsgefährdungen).

Hinweis: Über das Merkmal des „anderen Arbeitsplatzes“ wird ausnahmsweise die Erforderlichkeit des Aufwands geprüft.

Eine Rückausnahme mit der Folge, dass sämtliche Aufwendungen abzugsfähig sind, besteht indes, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt (§ 4 V 1 Nr. 6b S. 3 Hs. 2 EStG). Dies bestimmt sich danach, ob der Steuerpflichtige dort diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Maßgeblich ist damit der **qualitative Mittelpunkt** seiner Tätigkeit (Kerntätigkeit). Danach ist z. B. für den Beruf des Hochschullehrers die Vorlesung in der Universität, für den Richter die rechtsprechende Tätigkeit im Gericht prägend. Dem zeitlichen quantitativen Umfang kommt lediglich eine indizielle Bedeutung zu. So kann z. B. das Arbeitszimmer eines Außendienstmitarbeiters auch dann Mittelpunkt seiner Tätigkeit sein, wenn er einen beträchtlichen Teil seiner Arbeitszeit mit Kundenbesuchen verbringt. Da auf den Mittelpunkt der betrieblichen *und* beruflichen Betätigung abzustellen ist, sind alle Erwerbstätigkeiten des Steuerpflichtigen in ihrer Gesamtheit zu betrachten.

Soweit das Abzugsverbot entfällt, können die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer und die Kosten der Ausstattung zum Ansatz gebracht werden. Dazu gehören u. a. die Gebäude-AfA sowie eventuelle Schuldzinsen, soweit der Wohnraum mit Fremdkapital angeschafft oder hergestellt wurde. Wurde er angemietet, ist der auf das Arbeitszimmer entfallende Anteil abzugsfähig. Daneben können die laufenden Kosten

(Heizung, Strom) in Abzug gebracht werden. Der Anteil der auf das Arbeitszimmer im Verhältnis zum Wohnraum entfallenden Aufwendungen wird im Verhältnis der Grundfläche (m²) berechnet.

Hinweis: Unabhängig von den Voraussetzungen des § 4 V 1 Nr. 6b S. 2 EStG kann das Arbeitszimmer zum **notwendigen Betriebsvermögen** gehören. Es entstehen **stille Reserven**, die z. B. im Fall der Aufgabe der Tätigkeit aufgedeckt werden. Hierüber hilft ggf. das Wahlrecht des § 8 EStDV hinweg.

d) Unangemessene Aufwendungen

117 Andere als die in § 4 V 1 Nr. 1–6, 6b EStG bezeichneten Aufwendungen sind nicht zum Abzug zugelassen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (§ 4 V 1 Nr. 7 EStG). Die Vorschrift enthält eine Ausnahme von dem Grundsatz der freien Dispositionsbefugnis des Steuerpflichtigen und verhindert, dass Luxusaufwendungen über einen erwerbswirtschaftlichen Zusammenhang von der Allgemeinheit mitfinanziert werden (z. B. ein antiker Schreibtisch des Schriftstellers oder ein von einem Tierarzt nur selten genutzter Luxuswagen).

118 Die Unangemessenheit ist durch einen **Fremdvergleich** mit dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Steuerpflichtigen zu ermitteln. Dabei ist eine Gesamtabwägung aller Umstände des konkreten Einzelfalles vorzunehmen und zu fragen, inwieweit der Aufwand der Höhe nach sachlich gerechtfertigt und wirtschaftlich war. Die die Unangemessenheit begründenden Umstände hat das Finanzamt darzulegen.

e) Bestechungsgelder

119 Neben der Unangemessenheitsgrenze verfolgt § 4 V 1 EStG auch das Ziel der Wahrung der Gesamtrechtsordnung (s. Rn. 106). Bestechungsgelder, die z. B. von einem Bauunternehmer bei einer Ausschreibung an den Ausschreibenden geleistet werden, dürfen daher trotz ihrer betrieblichen Veranlassung nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden (§ 4 V 1 Nr. 10 EStG). Die nach dem Wortlaut erforderliche Strafbarkeit kann sich insbesondere aus den §§ 266, 298 f., 331 ff. StGB ergeben. Neben der Mitteilungspflicht des Finanzamts an die Staatsanwaltschaften (§ 4 V 1 Nr. 10 S. 3 EStG i.V.m. § 30 IV Nr. 5 AO), besteht auch eine Mitteilungspflicht der Gerichte und Staatsanwaltschaften an die Finanzbehörden (§ 4 V 1 Nr. 10 S. 2 EStG).

3. Kosten der Bildung

Nach der Vorstellung des Gesetzgebers dient sowohl die allgemeine Schulbildung als auch das Erlernen erster beruflicher Grundlagen der Persönlichkeitsentwicklung. Darauf entfallender Aufwand ist folglich der Privatsphäre zuzuordnen. Für die allgemeine Schulbildung ergibt sich dies aus § 12 Nr. 1 EStG. Im Gegensatz dazu sah die Rechtsprechung die Kosten der Erstausbildung und des Erststudiums als vorweggenommene Aufwendungen einer späteren Berufsausübung an. Dies hätte zur Folge, dass Steuerpflichtige erhebliche Ausbildungsverluste in das erste Jahr der Erwerbstätigkeit vortragen (§ 10d EStG) und so ihre Steuerlast mindern könnten. Dem hat der Gesetzgeber mit den §§ 4 IX, 9 VI EStG widersprochen. Nach dieser Systementscheidung stellen die Aufwendungen für eine Erstausbildung (§§ 9 VI 2, 4 IX 2 EStG) grundsätzlich weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten dar. Anderes gilt nur ausnahmsweise, wenn die Berufsausbildung bzw. das Erststudium „im Rahmen eines Dienstverhältnisses“ stattfindet, also integraler Bestandteil des Dienstverhältnisses ist (§§ 9 VI 1 Alt. 2, 4 IX 2 EStG). Ob die Regelung mit dem objektiven Nettoprinzip vereinbar ist, wird das BVerfG aufgrund einer Vorlage des BFH wohl noch im Kalenderjahr 2019 entscheiden.

Hinweis: Können die Aufwendungen weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abgezogen werden, ist in Höhe von bis zu 6.000 € ein Abzug als Sonderausgabe möglich (§ 10 I Nr. 7 EStG). Der wesentliche Unterschied zu („vorweggenommenen“) Erwerbsaufwendungen besteht darin, dass Sonderausgaben keinem Verlustvortrag zugänglich sind.

Zu unterscheiden sind:

Die **Allgemeinbildung** dient keiner konkreten Ausbildung im Hinblick auf einen bestimmten Beruf, sondern nur dem Erlernen von Grundfertigkeiten und Grundwissen. Daher sind z. B. Kosten der allgemeinen Schulausbildung ausschließlich der Privatsphäre zuzuordnen. Sie können weder als („vorweggenommene“) Erwerbsaufwendungen noch als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 12 Nr. 1 EStG).

Die **Erstausbildung** kann in einer Berufsausbildung oder in einem Studium bestehen (§§ 4 IX 1, 9 VI 1 EStG). Eine Berufsausbildung erfordert regelmäßig eine auf Basis einer Ausbildungsordnung durchgeführte Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten in Vollzeit sowie eine Abschlussprüfung (§ 9 VI 2–5 EStG). Unklar ist, ob diese auch bestanden worden sein muss. Der Begriff des Studiums ist gesetzlich nicht definiert. Die Auslegung wird sich an den Vorschriften zur Berufsausbildung orientieren. Entstandene Kosten sind nur dann Werbungskosten, wenn die Ausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (§ 9 VI 1 EStG).

119a

119b

Von der Allgemeinbildung und der Erstausbildung sind konkret berufsbezogene **Fortbildungskosten** zu unterscheiden. Letztes sind Aufwendungen, die der Steuerpflichtige tätigt, um sich in dem ausgeübten Beruf über neue Entwicklungen zu informieren und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Sie sind unbegrenzt auf Ebene der Einkünfteerzielung als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehbar, da sie durch die jeweilige Einkunftsart veranlasst sind (§§ 4 IV, 9 I 1 EStG).

VI. Grenzen der steuerlichen Anerkennung

120 Insbesondere die §§ 40 ff. AO enthalten allgemeine Grundsätze über die steuerliche Anerkennung zivilrechtlicher Gestaltungen.

1. Gesetz- oder sittenwidriges Handeln, § 40 AO

121 Das Steuerrecht knüpft zwar an die zivilrechtlichen Gestaltungen an, bewertet diese aber steuerlich (§ 39 AO). Die steuerrechtliche Bewertung ist daher nicht zivilrechtsakzessorisch, sondern folgt einer wirtschaftlichen Betrachtung der tatsächlichen Gegebenheiten. Daher ist es für die Besteuerung unerheblich, ob ein Rechtsgeschäft, das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt, aufgrund eines Verstoßes gegen die §§ 134, 138 BGB nichtig ist (§ 40 AO; sog. **Wertneutralität**). Die gesetzlich angeordnete Steuerpflicht entsteht, solange die Parteien das wirtschaftliche Ergebnis des intendierten Rechtsgeschäfts herbeiführen. Daher hat z. B. auch ein Dealer die Einnahmen aus gesetzeswidrigen Eingekauf- und -verkäufen gemäß § 15 EStG zu versteuern.

2. Unwirksame Rechtsgeschäfte, § 41 AO

122 Während § 40 AO Fälle der zivilrechtlichen Nichtigkeit nach §§ 134, 138 BGB erfasst, verwirklicht § 41 AO die Wertneutralität des Steuerrechts bei sonstigen zivilrechtlichen Unwirksamkeitsgründen (z. B. §§ 105, 116 ff., 117, 125 I, 142 S. 1 BGB).

Beispiele: Wird ein Grundstück ohne notarielle Beurkundung verkauft, erkennt das Steuerrecht diesen Vorgang nicht erst ab dem Zeitpunkt der Heilung (§ 311b I 2 BGB), sondern bereits ab dem Zeitpunkt des Übergangs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an (§ 41 I 1 AO). Bei Scheingeschäften i.S.d. § 117 BGB ist nur das verdeckte Rechtsgeschäft maßgeblich (§ 41 II 2 AO).

3. Gestaltungsmissbrauch, § 42 AO

123 Von hoher Relevanz ist § 42 AO, der dem Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten entgegenwirkt. Grundsätzlich ist es jedem