

**Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit im  
Sinne des § 40 AO**

**D i p l o m a r b e i t**

**an der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen**  
Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung

vorgelegt von  
Michelle Maria Panten  
aus Borsdorf

Meißen, 12.04.2021

## Vorwort

Ein nichtiges Rechtsgeschäft entfaltet keine Rechtswirkung. Dies ist der Grundsatz der in unserer Rechtsordnung, insbesondere im Bereich des Zivilrechtes, wohl allgemein geläufig ist. Doch jedem Grundsatz folgt eine Ausnahme.

Mit der Nichtigkeit von Rechtsgeschäften befassen sich im Zivilrecht unter anderem die §§ 134, 138 BGB. Im Steuerrecht hingegen regeln die §§ 40, 41 AO den Umgang mit rechtsunwirksamen Verhalten.

Damit existieren Regelungen auf zwei unterschiedlichen Rechtsgebieten. Beide gehen mit der Sitten- und Verbotswidrigkeit eines Rechtsgeschäftes vermeintlich unterschiedlich um. Es gilt diese Unterschiede herauszuarbeiten und zu untersuchen, inwieweit eine möglicherweise konträre Behandlung gerechtfertigt werden kann.

Die Sittenwidrigkeit ist auch für andere Rechtsgebiete von Bedeutung. So treffen § 44 Abs. 2 VwVfG für das Verwaltungsrecht, § 228 StGB für das Strafrecht und § 1 UWG Aussagen zum Umgang mit sittenwidrigem Verhalten.

Aufgrund der Komplexität der Thematik soll insbesondere die steuerrechtliche Behandlung sitten- und verbotswidriger Tätigkeiten i. S. d. § 40 AO und die Herausarbeitung des Begriffes der Sittenwidrigkeit den Mittelpunkt der nachfolgenden Untersuchungen darstellen. Nur die Analyse der zivilrechtlichen Behandlung der Sitten- und Verbotswidrigkeit kann § 40 AO vollständig mit Leben füllen, denn oft finden sich viele Definitionen und Gedankengänge im Steuerrecht bereits im Zivilrecht wieder. Ob dies auch für den Begriff der Sittenwidrigkeit, welcher sowohl im Zivil- als auch im Steuerrecht Verwendung findet, zutrifft, soll erforscht werden. Unabhängig von den Begriffsbestimmungen wird schon auf dem ersten Blick in den Wortlaut des § 40 AO deutlich, dass es bei der Frage nach der Besteuerung nicht auf eine eventuelle Sittenwidrigkeit oder ein Gesetzesverbot anzukommen scheint. Damit wäre allein die Tatsache, dass ein Verhalten als verwerflich oder gar strafbar eingestuft wird, grds. nicht relevant.<sup>1</sup> Infolgedessen würde ein rechtsunwirksames, nichtiges Verhalten, dessen Ansprüche sich zivilrechtlich nicht durchsetzen ließen, der Besteuerung unterworfen werden.

---

<sup>1</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar, 260. Lieferung, § 40 AO Rz.31.

Inwieweit eine solche Behandlung hinnehmbar ist und auch mit Hinblick auf das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 GG und das im Steuerrecht angesiedelte Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden kann, soll ebenfalls thematisiert werden.

Einkommens- und Umsatzsteuerpflicht eines Drogenhändlers, Schenkungssteuer trotz Unsittlichkeit der Zuwendung an die frühere Geliebte; Unternehmereigenschaft selbstständiger Prostituiertes - all dies sind Beispiele<sup>2</sup> für die Besteuerung von Rechtsgeschäften, welche zivilrechtlich betrachtet unter Umständen keine Rechtswirkungen entfalten. Grund hierfür ist die Erfüllung der Tatbestände der §§ 134, 138 BGB. Diese Rechtsnormen erklären Geschäfte, welche gegen die guten Sitten sowie die bestehenden Gesetze und Gebote verstoßen, für rechtsunwirksam.

Um Licht ins Dunkel bei der Aufklärung der konträren zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Beurteilung zu bringen, sollen vor allem auch die Gründe des Gesetzgebers für die Notwendigkeit der Besteuerung von sittenwidrigen oder gar verbotenen Rechtsgeschäften betrachtet werden. Hierbei soll auch auf das Motiv, welches hinter den Entscheidungen des Gesetzgebers steht, eingegangen werden.

Ein nächster Aspekt, den es näher zu beleuchten gilt, ist, ob es für eine Besteuerung gemäß § 40 AO einen Unterschied macht, ob aus der sittenwidrigen oder verbotenen Tätigkeit Gewinne oder Verluste erzielt werden. Zu bedenken ist hier, dass bei der Besteuerung der Einkünfte Abzugstatbestände oder gar Steuervergünstigungen und Subventionen in Betracht gezogen werden müssen. Hieraus könnte der Steuerpflichtige Vorteile erzielen, welche sich eventuell auch auf Einkünfte aus rechtmäßigem bzw. sittengemäßigem Verhalten der zukünftigen Veranlagungszeiträume auswirken.

Auch gilt es die Problematik der Einheitlichkeit der Rechtsordnung aufgrund vermeintlicher Wertungswidersprüche zwischen der bestehenden zivil- und steuerrechtlichen Behandlung zu betrachten. In diesem Zusammenhang sollen auch folgende Fragen beantwortet werden: „Wie haben sich diese konträren Evaluationen historisch entwickelt? Wie geht die Rechtsprechung mit den gesetzlichen Vorgaben um und welche Denkansätze haben sich hier herauskristallisiert?“.

---

<sup>2</sup> Vgl. *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, 162. Lieferung, § 40 AO, Rz. 27.

## **Inhaltsverzeichnis**

Vorwort.....	II
Abkürzungsverzeichnis.....	V
1 Behandlung sitten- und verbotswidrigen Verhaltens im Zivilrecht .....	1
1.1 Das gesetzliche Verbot § 134 BGB .....	1
1.1.1 Wortlaut.....	1
1.1.2 Zweck.....	1
1.1.3 Tatbestand .....	2
1.1.4 Rechtsfolgen .....	4
1.2 Das sittenwidrige Rechtsgeschäft § 138 BGB .....	7
1.2.1 Wortlaut.....	7
1.2.2 Zweck.....	7
1.2.3 Tatbestand .....	8
1.2.4 Rechtsfolgen .....	20
2 Behandlung sitten- und verbotswidrigen Verhaltens im Steuerrecht .....	21
2.1 Historische Entwicklung der Rechtsvorschrift.....	21
2.2 Tatbestand des § 40 AO .....	25
2.2.1 Gesetzeswortlaut.....	25
2.2.2 Anwendungsbereich .....	25
2.2.3 Begriff des Verhaltens .....	26
2.2.4 Begriff der Sittenwidrigkeit im steuerrechtlichen Sinne.....	28
2.2.5 Begriff des gesetzlichen Gebotes und Verbotes .....	29
2.3 Rechtsfolgen des § 40 AO .....	29
2.4 Steuerliche Abzüge und Vergünstigungen im Lichte des § 40 AO.....	30
2.5 Bedeutung der Vorschrift für die Rechts- und Werteordnung .....	34
2.5.1 Zweck der Vorschrift.....	34
2.5.2 Konnex zum Zivilrecht .....	35
2.5.3 Konnex zum Strafrecht .....	37
2.5.4 Konnex zu § 41 AO .....	37

2.5.5 Lex specialis gegenüber § 40 AO .....	39
3 Umgang der Rechtsprechung mit der konträren rechtlichen Beurteilung .....	41
4 Resümee.....	44
Verzeichnis der Anhänge.....	VII
Anhang 1: Das gesetzliche Verbot durch Auslegung einer Norm .....	VIII
Anhang 2: Die Behandlung von Umgehungsgeschäften im Zivilrecht.....	X
Anhang 3: Beispiel zu den Rechtsfolgen bei Gesetzesverstoß.....	XI
Anhang 4: Beispiel zum Eintritt der Nichtigkeitsfolge.....	XII
Anhang 5: Beispiele zu den Fallgestaltungen der Sittenwidrigkeit.....	XV
Anhang 6: Beispiel zu der Definition der unternehmerischen Tätigkeit .....	XXV
Anhang 7: Beispiel zu steuerlichen Abzügen im Lichte des § 40 AO.....	XXVI
Anhang 8: Das Zusammenspiel von § 73 StGB und § 40 AO .....	XXVIII
Anhang 9: Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 40 AO .....	XXX
Anhang 10: Beispiel zur Steuererhebung bei Sitten- und Gesetzesverstoß	XXXI
Anhang 11: Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen .....	XXXII
Anhang 12: Praktische Fallgestaltung- ein abschließendes Beispiel .....	XXXIV
Literaturverzeichnis .....	XXXVII
Verzeichnis amtlicher Schriften .....	XLIV
Verzeichnis der Rechtsvorschriften .....	XLV
Verzeichnis der Rechtsprechung .....	L
Eidesstattliche Erklärung .....	LII

## Abkürzungsverzeichnis

AG	Amtsgericht
agB	außergewöhnliche Belastung
AktG	Aktiengesetz
AT	Allgemeiner Teil
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
ArbG	Arbeitsgericht
Art.	Artikel
BAG	Bundesarbeitsgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen (amtliche Entscheidungssammlung)
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksachen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksachen
BtMG	Betäubungsmittelgesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
ESTG	Einkommensteuergesetz
FGO	Finanzgerichtsordnung
GastG	Gaststättengesetz
GewO	Gewerbeordnung
GG	Grundgesetz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
i. S. d.	im Sinne des
Lief.	Lieferung

m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
o. g.	oben genannt
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
RAO	Reichsabgabenordnung
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesezt
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGSt	Reichsgericht in Strafsachen (Entscheidungssammlung)
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
ProstG	Prostitutionsgesetz
RVG	Rechtsanwaltsvergütungsgesezt
Rz.	Randziffer
SA	Sonderausgaben
SächsLadÖffG	Sächsisches Ladenöffnungsgesezt
SchwarzArbG	Schwarzarbeitsbekämpfungsgesezt
StAnpG	Steueranpassungsgesezt
StGB	Strafgesetzbuch
Stpfl.	Steuerpflichtiger
UStG	Umsatzsteuergesezt
UWG	Gesezt gegen den unlauteren Wettbewerb
VG	Verwaltungsgericht
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesezt
WiStG	Gesezt zur weiteren Vereinfachung des Wirtschaftsstrafrechts
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht)

## 1 Behandlung sitten- und verbotswidrigen Verhaltens im Zivilrecht

Um die Bedeutung und Rechtsfolgen des § 40 AO vollumfänglich erfassen zu können, ist es notwendig sich mit der zivilrechtlichen Behandlung eines sitten- bzw. verbotswidrigen Verhaltens auseinanderzusetzen. Gerade diese füllt § 40 AO mit Leben aus, denn viele Grundsätze und Begriffserläuterungen des Zivilrechts können ebenfalls im Bereich des Steuerrechts angewandt werden.

### 1.1 Das gesetzliche Verbot § 134 BGB

Nachfolgend soll die zivilrechtliche Behandlung verbotswidriger Rechtsgeschäfte untersucht werden.

#### 1.1.1 Wortlaut

„Ein Rechtsgeschäft, das gegen ein gesetzliches Verbot verstößt, ist nichtig, wenn sich nicht aus dem Gesetz ein anderes ergibt.“<sup>3</sup>

#### 1.1.2 Zweck

Zweck der Norm ist der Schutz der Allgemeinheit.<sup>4</sup> Hierfür ist es notwendig einen Teil der im Zivilrecht herrschenden Privatautonomie einzuschränken (Gestaltungs- / Inhaltsfreiheit). Die Rechtsprechung und Literatur leiten aus diesem Schutz der Allgemeinheit ebenso einen Individualschutz ab, d.h. nicht nur die Allgemeinheit soll vor den Konsequenzen eines verbotswidrigen Verhaltens geschützt werden, sondern auch das (am Rechtsgeschäft beteiligte) Individuum.<sup>5</sup>

Da § 134 BGB ein Rechtsgeschäft insbesondere auch wegen seines Inhaltes (Erfolges) für nichtig erklärt, besteht sein Zweck auch in der Inhaltskontrolle von Rechtsgeschäften.<sup>6</sup> Die Norm fördere die Einhaltung der Rechtsordnung und wird daher in Teilen der Literatur als „Ausdruck bewusster Entscheidungen“ verstanden.<sup>7</sup>

---

<sup>3</sup> § 134 BGB in der Fassung der Bekanntmachung vom 02. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Artikel 13 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3256).

<sup>4</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB Kommentar, § 134 Gesetzliches Verbot, Rz. 2.

<sup>5</sup> Vgl. ebenda, Rz. 2 sowie Sack/Seibl in: Staudinger, BGB-Kommentar, § 134 Rz.1. Abzustellen ist v.a. darauf, ob der mit dem Rechtsgeschäft befolgte Zweck verbotswidrig ist. Siehe auch BGH-Urteil vom 07.05.1974, VI ZR 138/72, NJW 1974, S.1377 ff. .

<sup>6</sup> Vgl. Sack/Seibl in: Staudinger, BGB-Kommentar, § 134 Rz.1.

<sup>7</sup> Vgl. Armbrüster in: Münchener Kommentar, BGB, AT, § 134 Rz. 2.



### 1.1.3 Tatbestand

§ 134 BGB stellt ein *lex specialis* gegenüber § 138 BGB dar, denn während § 138 BGB sowohl die Sittenwidrigkeit als auch den Verstoß gegen geschriebene oder ungeschriebene Gesetze erfasst, spezialisiert sich § 134 BGB lediglich auf das Zuwiderhandeln eines bestehenden normierten Gesetzes.<sup>8</sup> Damit ist der Anwendungsbereich des § 134 BGB deutlich kleiner gefasst und aufgrund des Spezialitätsgrundsatzes vorrangig gegenüber § 138 BGB anzuwenden.

In einem ersten Schritt gilt es zu prüfen, ob alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 134 BGB erfüllt sind. Diese sollen nachfolgend genauer beleuchtet werden.

§ 134 BGB setzt das Vorliegen eines **Rechtsgeschäftes** voraus. Darunter sind zunächst alle Arten von Rechtsgeschäften zu verstehen. Das heißt, unter diesen Begriff werden sowohl einseitige (wie z.B. ein Testament oder eine Kündigung) als auch mehrseitige Rechtsgeschäfte (z.B. Beschlüsse) erfasst.<sup>9</sup>

Kein Rechtsgeschäft stellt hingegen eine einzelne Willenserklärung (in Form eines Angebotes oder einer Annahme) dar. Dies gilt ebenso für Verwaltungsakte.<sup>10</sup>

Weiterhin muss das Rechtsgeschäft gegen ein **gesetzliches Verbot verstoßen**. Dabei ist der Begriff des Gesetzes zu definieren. „Gesetz ist jede Rechtsnorm.“ ist hierbei die wohl bekannteste Definition. Zu finden ist diese sowohl in § 4 AO (für das Steuerrecht) als auch in Art. 2 EGBGB (für das Zivilrecht).

Allgemein kann sich ein Verbot sowohl aus formellen als auch materiellen Gesetzen ergeben. Sowohl im Zivil- als auch im Steuerrecht werden unter dem Begriff „Gesetz“ auch Rechtsverordnungen gemäß Art. 80 GG erfasst. Nicht hinzugezählt werden wiederum Satzungen der Gemeinden, verschiedener Berufsordnungen oder öffentlich-rechtlicher sowie privatrechtlicher Institutionen. Auch die sich im Handelsrecht etablierten Handelsbräuche und Verkehrssitten sind nicht unter den Begriff des Gesetzes zu subsumieren.<sup>11</sup>

Das Gewohnheitsrecht ist ebenfalls als Gesetz zu betrachten.<sup>12</sup> Dies gilt jedoch nur, wenn die Norm ein bestimmtes Rechtsgeschäft ausdrücklich verbietet.<sup>13</sup>

---

<sup>8</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, 9. Auflage, § 2 Rz. 104.

<sup>9</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 134 Gesetzliches Verbot, Rz. 3.

<sup>10</sup> Vgl. *Hefermehl* in: Soergel, BGB-Kommentar, AT 2, § 134 Rz. 6.

<sup>11</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 134 Rz.5. Eine andere Auffassung vertreten Sack/Seibl in: Staudinger BGB-Kommentar, §134 Rz.16. Verordnungen und Satzung öffentlich-rechtlicher sowie privatrechtlicher Institutionen wären, soweit sie durch höherrangiges Recht legitimiert würden, vom Begriff des Gesetzes erfasst.

<sup>12</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 68.

<sup>13</sup> Vgl. *Sack/Seibl* in: Staudinger BGB-Kommentar, §134 Rz.17.

Nicht vom Charakter des Verbotes erfasst werden die Vorschriften über den Gestaltungsmissbrauch. Zu nennen wären hier bspw. das Selbstkontrahierungsverbot § 181 BGB, die Abtretungsverbote §§ 399 ff., 719 BGB oder der sachentypische Zwang, bei welchem die Vertragsparteien an die gesetzlich vorgeschriebenen Inhalte und Gestaltungsformen des dinglichen Rechts gebunden sind.<sup>14</sup>

Fraglich ist, ob auch völkerrechtliche Verbote die Rechtsfolgen des § 134 BGB auslösen können. Nach allgemeiner Auffassung der Rechtsprechung ist dies möglich, soweit die Völkerrechtsnormen gemäß Art. 25,59 GG „in deutsches Recht transformiert“ wurden. Existiert für eine Völkerrechtsnorm jedoch eine eigenständige Rechtsfolge, hat diese Vorrang vor denen des § 134 BGB.<sup>15</sup>

Keine Verbotsnormen seien Gesetze, welche das „rechtliche Können“ eines Rechtsgeschäftes bereits verneinen, d.h. Normen, die ein Geschäft gar nicht erst zulassen.<sup>16</sup>

Von der überwiegenden Literaturmeinung wird die Anwendbarkeit von § 134 BGB auch bei Verletzung von allgemeinen Rechtsgrundsätzen und ungeschriebenen Gesetzen angenommen.<sup>17</sup> Oft wird hierbei die hinreichende Konkretisierung der Normen sowie die unmissverständliche Ablehnung bestimmter Rechtsgeschäfte vorausgesetzt.<sup>18</sup> Nach einer Mindermeinung würden jedoch allgemeine Rechtsgrundsätze mangels Vorliegen eines Gesetzes im Rechtssinne in den Anwendungsbereich des § 138 BGB fallen.<sup>19</sup> Hinsichtlich einer solchen Behandlung entstanden jedoch Abgrenzungsprobleme zwischen den Zivilrechtsvorschriften. Um diese zu vermeiden, vertritt ein Teil der Literaturmeinung die Auffassung, dass § 138 BGB wegen seines Eingriffs in die Privatautonomie (Eingriff in die Vertragsfreiheit) eher als Ausnahmetatbestand des § 134 BGB zu betrachten ist.<sup>20</sup> Insoweit seien die hinreichend konkreten allgemeinen Rechtsgrundsätze unter § 134 BGB zu subsumieren.

---

<sup>14</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 134 Gesetzliches Verbot, Rz. 13. Damit treten die Rechtsfolgen des § 134 BGB bei einem Verstoß gegen diese Grundsätze nicht ein. Beispielweise führt nach herrschender Lehre ein Rechtsgeschäft, welches gegen § 181 BGB verstößt nicht zur Nichtigkeit, sondern zunächst zur schwebenden Unwirksamkeit i. S. d. § 177 BGB, wobei das Rechtsgeschäft durch eine nachträgliche Genehmigung rückwirkend zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses wirksam wird.

<sup>15</sup> Vgl. ebenda, Rz. 9.

<sup>16</sup> Ein Beispiel hierfür ist § 105 BGB. Dieser erklärt bereits die Willenserklärung eines Geschäftsunfähigen für nichtig, sodass ein Rechtsgeschäft gar nicht erst zustande kommen kann. Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 68 mit weiteren Beispielen.

<sup>17</sup> Vgl. Sack/Seibl in: Staudinger BGB-Kommentar, §134 Rz. 22.

<sup>18</sup> Vgl. Armbrüster in: Münchener Kommentar, BGB, § 134 Rz. 32.

<sup>19</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, 9. Auflage, § 2 Rz. 104.

<sup>20</sup> Vgl. Sack/Seibl in: Staudinger BGB-Kommentar, § 134 Rz. 22.

Eine Besonderheit besteht darin, dass es nicht zwingend notwendig ist, dass sich das Verbot aus der Norm selbst ergibt. So vertrat der BGH die Auffassung, dass sich das Verbot durch Auslegung der Norm ergeben kann.<sup>21</sup>

Auch der Wortlaut der Norm selbst ist entscheidend dafür, ob es sich bei einem Zuwiderhandeln tatsächlich um verbotswidriges Verhalten handelt. Bspw. würde man Ausdrücke wie „kann/ kann nicht“, „soll/ soll nicht“ oder „ist (un-) zulässig“ eher als eine Ordnungsvorschrift interpretieren, welche bei Zuwiderhandeln die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes nicht tangiert, sondern vielmehr die rechtliche Gestaltungsmacht einschränkt.<sup>22</sup>

Außerdem notwendig ist, dass das **Gesetz zum Zeitpunkt der Begehung der Handlung bereits besteht**. Ein Gesetz/ Verbot, welches erst nach der Begehung der Handlung erlassen wurde, kann nach herrschender Lehre grds. keine wirksame Rückwirkung entfalten.<sup>23</sup> Dies gilt zumindest immer dann, wenn sich die Rechtsposition des Bürgers bei Anwendung der neuen Rechtsgrundlage verschlechtern würde. Man spricht vom „Rückwirkungsverbot“. Dieses trägt zur Realisierung des Rechtsstaatsprinzips als eines der Staatsstrukturprinzipien der deutschen Rechtsordnung bei.

Fällt das Verbotsgesetz nach Vornahme des Rechtsgeschäftes weg, bleibt das Rechtsgeschäft unwirksam.<sup>24</sup>

Umgehungsgeschäfte, welche indirekt gegen ein bestehendes Verbot verstoßen, sind ebenfalls von § 134 BGB erfasst.<sup>25</sup>

**Kein Tatbestandsmerkmal** ist mithin das **Verschulden** des Beteiligten. Vorsatz, grobe Fahrlässigkeit oder überhaupt die Kenntnis der Verbotswidrigkeit des Verhaltens sind daher irrelevant.<sup>26</sup>

#### 1.1.4 Rechtsfolgen

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die **Nichtigkeit** des Rechtsgeschäftes aufgrund des Gesetzesverstoßes nach dem Willen des Gesetzgebers eintritt.

---

<sup>21</sup> Für weitere Ausführungen mit Beispielen siehe bitte Anhang 1.

<sup>22</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 134 Gesetzliches Verbot, Rz. 12. Für weitere Ausführungen mit Beispielen siehe bitte Anhang 1.

<sup>23</sup> Vgl. ebenda, Rz. 15.

<sup>24</sup> Vgl. *Sack/Seibl in*: Staudinger BGB-Kommentar, § 134 Rz. 55, 56.

<sup>25</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz 71. Ein Beispiel hierzu befindet sich im Anhang 2.

<sup>26</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 134 Gesetzliches Verbot, Rz. 14.

§ 134 BGB gilt als sog. rechtshindernde Einwendung.<sup>27</sup> Dies bedeutet, dass der Anspruch aus dem zugrunde liegenden Rechtsgeschäft von Anfang an nicht entsteht. Im Unterschied zur rechtshemmenden Einrede (Bsp.: Eintritt der Verjährung), bei welcher der Anspruch fortbesteht und auch erfüllbar-nur nicht mehr durchsetzbar ist, bewirkt die rechtshindernde Einwendung, dass das Rechtsgeschäft grds. als von Anfang an (ex tunc) nichtig zu betrachten ist.<sup>28</sup>

Ein Rechtsgeschäft, welches gegen ein Gesetz verstößt, ist nichtig. Es entfaltet keine Rechtswirkung. Dies gilt allerdings nur, soweit sich aus dem Gesetz keine andere Rechtsfolge ergibt. Aus der Formulierung des Gesetzes ist zu erkennen, dass es sich bei der Nichtigkeit um keine definitiv eintretende Rechtsfolge handelt. Die Rechtsfolge ist durch Auslegung zu bestimmen. Entscheidend sei hierbei der Zweck der Verbotsnorm. Es ist zu untersuchen, ob sich der Verbotszweck lediglich gegen die Vornahme des Rechtsgeschäftes oder aber auch gegen dessen wirtschaftlichen Erfolg richtet.<sup>29</sup>

Aufgrund der Formulierung „[...] wenn sich nicht aus dem Gesetz ein anderes ergibt [...]“, halten Teile der Literatur § 134 BGB für nichtssagend, denn es ergäbe sich immer eine andere Konsequenz bei Auslegung des Verbotszweckes als die, der Nichtigkeit.<sup>30</sup> Dies ist m.E. mit Hinblick auf die Rechtsordnung auch so gewollt, da die Allgemeinheit aufgrund der Verkehrssicherheit im Allgemeinen nicht daran interessiert ist, die Nichtigkeitsfolge eintreten zu lassen. Ein weiterer Teil des Schrifttums sieht in § 134 BGB eher eine Auslegungsregel, welche sich aus dem grundsätzlichen Vorrang der Wirtschaftsordnung- und Lenkung vor der Privatautonomie ergäbe.<sup>31</sup> Diese Auffassung wird vom erstgenannten Teil der Literatur abgelehnt mit der Begründung, der Gesetzgeber habe auch andere Mittel Verstöße gegen Wirtschaftsgesetze zu sanktionieren.<sup>32</sup> Weiterhin sei der Anwendungsbereich des § 134 BGB sehr beschränkt. § 134 BGB greife nicht, wenn eine Verbotsnorm selbst die Nichtigkeit eines Geschäftes vorschreibt, wiederum wird in § 134 BGB auf die Regelungen der Verbotsnorm verwiesen.<sup>33</sup> Letztendlich lande man immer wieder an dem Punkt den Verbotszweck der Verbotsnorm zu analysieren.<sup>34</sup>

---

<sup>27</sup> Vgl. <https://jura-online.de/lernen/verstoss-gegen-gesetzliches-verbot-134-bgb/23/excursus>.

<sup>28</sup> Vgl. <https://www.juraforum.de/lexikon/einwendung>.

<sup>29</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 72,73.

<sup>30</sup> Vgl. *Medicus* in: Allgemeiner Teil, Rz. 644 ff.

<sup>31</sup> Vgl. *Canaris* in: Gesetzliches Verbot und Rechtsgeschäft S. 14ff., 19.

<sup>32</sup> Vgl. *Hefermehl* in: Soergel, BGB-Kommentar, AT 2, § 134 Rz. 1.

<sup>33</sup> Vgl. ebenda, Rz. 1.

<sup>34</sup> Vgl. ebenda, Rz. 1. Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang 3 dargestellt und durchgeprüft.

Trifft der Verbotszweck keine genaue Aussage über die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes, liegt Nichtigkeit vor. Die Beweislast trifft den Vertragspartner, welcher sich auf die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes beruft.<sup>35</sup>

Zu beachten ist außerdem, dass allein die Wahl rechtswidriger Mittel zum Abschluss eines Rechtsgeschäftes nicht zu dessen Nichtigkeit führen kann. Es muss vielmehr geprüft werden, ob der Inhalt und Zweck des Rechtsgeschäftes mit den herrschenden Gesetzen im Einklang stehen.<sup>36</sup>

Gelangt man bei der zivilrechtlichen Prüfung nun doch einmal zur Rechtsfolge der Nichtigkeit wird bezüglich ihres Eintritts dogmatisch zwischen Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft unterschieden. Allgemein gilt, dass bei Eintritt der Nichtigkeit eines Verpflichtungsgeschäftes aufgrund verbotswidrigen Verhaltens, das Erfüllungsgeschäft grds. wirksam bleibt. Dies ist dem **Trennungs- und Abstraktionsprinzip** geschuldet. Als logische Konsequenz erlischt jedoch mit Eintritt der Nichtigkeit der Anspruch der Vertragsparteien auf Erfüllung.<sup>37</sup>

In wenigen Einzelfällen kann die Nichtigkeit auch nur hinsichtlich des verbotswidrigen Teils des Rechtsgeschäftes eintreten (**Teilnichtigkeit**).<sup>38</sup> Dies ist der Formulierung „[...] ,wenn sich nicht ein anderes ergibt [...]“ zu entnehmen. Diese Regelung greife vor allem bei Gesetzen, welche eine überhöhte Zahlung für eine Leistung verhindern sollen. Bspw. besagt § 5 Abs. 1 WiStG: „Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig für die Vermietung von Räumen zum Wohnen oder damit verbundene Nebenleistungen unangemessen hohe Entgelte fordert, sich versprechen lässt oder annimmt.“<sup>39</sup> Vereinbaren nun Vermieter und Käufer ein Mietverhältnis zu einem überhöhten Preis, sei nicht das gesamte Rechtsgeschäft wegen § 134 BGB nichtig, sondern nur die vereinbarte Mietzahlung. Geschuldet werde nun aber entgegen der Erwartung nicht die ortsübliche Miete, sondern die gerade noch zulässige Miete.<sup>40</sup>

---

<sup>35</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 134 Gesetzliches Verbot, Rz. 18.

<sup>36</sup> Vgl. ebenda, Rz. 16, 17 sowie Sack/Seibl in: Staudinger BGB-Kommentar, § 134 Rz. 8.

<sup>37</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 134 Gesetzliches Verbot, Rz. 23. Zur Veranschaulichung der zivilrechtlichen Unterscheidung zwischen Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft, wird im Anhang 4 ein Beispiel dargestellt und ausführlich geprüft. Hierbei wird auch kurz auf eventuell bestehende Bereicherungsansprüche eingegangen. Die Unterscheidung in Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft bei Eintritt der Nichtigkeit bei einem Gesetzesverstoß ist ebenso bei einem Verstoß gegen die guten Sitten im Sinne des § 138 BGB anzuwenden.

<sup>38</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 134 Gesetzliches Verbot, Rz. 27.

<sup>39</sup> §5 WiStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. Juni 1975 (BGBl. I S. 1313), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2911).

<sup>40</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 134 Gesetzliches Verbot, Rz. 27 m. w. N.

## 1.2 Das sittenwidrige Rechtsgeschäft § 138 BGB

Vom verbotswidrigen Rechtsgeschäft werden Geschäfte unterschieden, welche nicht gegen bestehende, geschriebene Gesetze, sondern vielmehr gegen die guten Sitten verstoßen. Wann die Sittenwidrigkeit eines Verhaltens gegeben ist, soll nachfolgend genauer untersucht werden.

### 1.2.1 Wortlaut

- (1) „Ein Rechtsgeschäft, das gegen die guten Sitten verstößt, ist nichtig.  
(2) Nichtig ist insbesondere ein Rechtsgeschäft, durch das jemand unter Ausbeutung der Zwangslage, der Unerfahrenheit, des Mangels an Urteilsvermögen oder der erheblichen Willensschwäche eines anderen sich oder einem Dritten für eine Leistung Vermögensvorteile versprechen oder gewähren lässt, die in einem auffälligen Missverhältnis zu der Leistung stehen.“<sup>41</sup>

### 1.2.2 Zweck

Zweck des § 138 BGB sei nicht etwa die Annäherung der rechtlichen und sittlichen Normen. Für den Fiskus hätte die Prävention der wirksamen Umsetzung von Rechtsgeschäften, welche gegen unser Wertsystem verstoßen und damit auch der Missbrauch der Privatautonomie im Vordergrund gestanden.<sup>42</sup>

Die Rechtsfolgen des § 138 BGB hätte mithin auch eine gewisse Abschreckungs- und Präventivfunktion, denn der Gesetzgeber würde zu erkennen geben, dass ein sittenwidriges Verhalten nicht geduldet und im Rechtsverkehr anerkannt wird. Damit soll schon bereits im Ursprung verhindert werden, dass die Beteiligten beabsichtigen ein solches Geschäft durchzuführen.<sup>43</sup> Weiterhin sprechen Teile der Literatur von einer Rezeptionsfunktion, Transformationsfunktion und Legitimationsfunktion. Rezeptionsfunktion bedeutet, dass auch den Wertvorstellungen und der Sittenmoral, welche meist keinen Ausdruck in Form eines Gesetzes gefunden haben, ein fester Platz in unserer Rechtsordnung zugewiesen wird. Die Transformationsfunktion beschreibt die Anpassungsfähigkeit des § 138 BGB an die herrschende und sich immer wieder weiter entwickelnde Sozial- und Werteordnung.<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup> § 138 BGB in der Fassung der Bekanntmachung vom 02. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Art.13 des Gesetzes vom 22.12.2020 (BGBl. I S. 3256).

<sup>42</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 138 Sittenwidriges Rechtsgeschäft; Wucher, Rz. 2 sowie *Sack/Fischinger* in: Staudinger BGB-Kommentar, § 138 Rz. 2.

<sup>43</sup> Vgl. *Armbrüster* in: Münchener Kommentar, BGB, AT, § 138 Rz. 2.

<sup>44</sup> Vgl. ebenda, Rz. 3.

Zuletzt sorgt die Legitimationsfunktion schlussendlich dafür, dass die seitens der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze und Merkmale der Sittenwidrigkeit auch in der Allgemeinheit auf Anerkennung und Akzeptanz treffen.<sup>45</sup>

### 1.2.3 Tatbestand

Anders als bei § 134 BGB wird im § 138 BGB in einen objektiven und einen subjektiven Tatbestand unterschieden.

Der **objektive Tatbestand** ist erfüllt, wenn festgestellt wird, dass ein Verhalten tatsächlich gegen die guten Sitten verstößt. Vorausgesetzt wird auch hier ein **Rechtsgeschäft**. Die Definition deckt sich dabei mit der des § 134 BGB.<sup>46</sup>

In der Zivilrechtsliteratur findet man für den Begriff der **guten Sitten** keine starre Definition. Tatbestandmerkmale lassen sich hier nicht stur abprüfen. Eine geläufige Definition der älteren Rechtsprechung und auch Literatur lautet wie folgt: „Ein Rechtsgeschäft ist sittenwidrig, wenn es gegen das Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkenden verstößt.“<sup>47</sup> Diese Definition findet in einigen Kreisen des Schrifttums nicht viel Zuspruch. Bei der Beurteilung der Sittenwidrigkeit können weder das „Gefühl“, noch der „indifferente Personenkreis“ einen Maßstab bilden. Begründet wird dies seitens des Schrifttums mit der Eröffnung verschiedener Missbrauchsmöglichkeiten.<sup>48</sup> Bspw. definierten sich die guten Sitten in der Zeit des Dritten Reiches durch das propagierte nationalsozialistische Weltbild.<sup>49</sup> Dieses Beispiel zeigt deutlich, dass das subjektive Empfinden der Beteiligten für die Beurteilung, ob ein Sittenverstoß gegeben ist, keine Bedeutung haben kann.

So wurde der Begriff der Sittenwidrigkeit weiterentwickelt. In der aktuellen Rechtsprechung findet man die folgende Definition: „Ein Rechtsgeschäft ist sittenwidrig [...], wenn es nach seinem aus der Zusammenfassung von Inhalt, Beweggrund und Zweck zu entnehmenden Gesamtcharakter mit den grundlegenden Wertungen der Rechts- und Sittenordnung nicht zu vereinbaren ist.“<sup>50</sup>

---

<sup>45</sup> Vgl. *Armbrüster* in: Münchener Kommentar, BGB, AT, § 138, Rz. 3.

<sup>46</sup> Vgl. Tz. 1.1.3.

<sup>47</sup> RG-Urteil vom 15.10.1912, VII 231/12, RGZ 80, S. 219 (221).

<sup>48</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 138 Sittenwidriges Rechtsgeschäft; Wucher, Rz. 15.

<sup>49</sup> Vgl. ebenda, Rz. 15 sowie *Haferkamp* in: HKK, § 138 Rz. 17.

<sup>50</sup> BGH-Urteil vom 12.04.2016, XI ZR 305/14, BGHZ 210, 30 ff. (bundesgerichtshof.de, Rz. 37) sowie BGH-Urteil vom 19.12.2017, XI ZR 152/17, NJW 2018, 848 ff. (bundesgerichtshof.de, Rz.24).

„Ein Unterlassen verletzt die guten Sitten nur dann, wenn das geforderte Tun einem sittlichen Gebot entspricht“.<sup>51</sup> Auch diese Definition ist sehr unbestimmt und trifft noch keine konkreten Aussagen darüber, welches Verhalten als sittenwidrig gewertet werden muss. Die Entwicklung einer starren Definition war allerdings weder möglich, noch gewollt. Begründen lässt sich dies mit der Vielzahl von Fallgestaltungen, welche sich nicht in Form von wenigen Tatbestandmerkmalen ausdrücken lassen.

Ob ein Verhalten gegen die guten Sitten verstößt muss vielmehr aus einem objektiven Blickwinkel beurteilt werden. Aspekte, welche von der Sittenwidrigkeit betroffen sein können, sind die Gestaltung und Umstände des Rechtsgeschäftes, der angestrebte Erfolg als auch die rechtlichen und tatsächlichen Konsequenzen.<sup>52</sup> Fraglich ist dabei, welche Kriterien zur Beurteilung zumindest geeignet sind. Hierzu finden sich in Rechtsprechung und Literatur verschiedene Ansätze.

Zunächst soll der Denkansatz von Teilen der **Literaturmeinung**<sup>53</sup> untersucht werden. Diese nutzt sog. rechtliche und außerrechtliche Prinzipien zur Beurteilung der Sittenwidrigkeit eines Verhaltens.

Zu den rechtlichen Maßstäben gehören laut Schrifttum die in der deutschen Rechtsordnung niedergelegten Grundprinzipien.<sup>54</sup> Hier wären vor allem die durch das Grundgesetz geschützten Menschen- und Bürgerrechte (vor allem im Rahmen einer mittelbaren Drittwirkung) zu nennen, denen vor allem nach den Gräueltaten der NS-Zeit eine ganz besondere Bedeutung in der deutschen Rechtsordnung zugeschrieben wird.<sup>55</sup> Insbesondere die Wahrung der Würde des Menschen muss eine zentrale Rolle bei der Beurteilung spielen. Die Menschenwürde ist Bestandteil eines jeden Grundrechts. Ein Verhalten, welches eines der in den Artikeln 1 bis 20 GG verankerten Grundrechte verletzt, sicherlich als sittenwidrig zu beurteilen.<sup>56</sup>

---

<sup>51</sup> BGH-Urteil vom 03.12.2013, XI ZR 295/12, NJW 2014, 1098 ff. (bundesgerichtshof.de, Rz. 23) .

<sup>52</sup> Vgl. Köhler in: Juristische Kurzlehrbücher, BGB, Allgemeiner Teil, § 13 Rz. 22.

<sup>53</sup> Vgl. Fischinger/Sack in: Staudinger BGB-Kommentar, § 138 Rz.3 sowie Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 138 Sittenwidriges Rechtsgeschäft; Wucher, Rz. 16 ff.

<sup>54</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 138 Sittenwidriges Rechtsgeschäft; Wucher, Rz. 16.

<sup>55</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 101.

<sup>56</sup> Jedoch wäre es m. E. nicht ausreichend allein die Grundrechte des deutschen Grundgesetzes heranzuziehen. Die im Menschenrechtskatalog der Europäischen Menschenrechtskonvention geschützten Grundfreiheiten müssten auch nach der herrschenden Meinung bei der Beurteilung eine Rolle spielen (Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 138 Sittenwidriges Rechtsgeschäft; Wucher, Rz. 17).



Außerrechtliche Prinzipien, wie z.B. Sittlichkeit und Moral, könnten bei der Beurteilung der Sittlichkeit ebenfalls von Bedeutung sein. Unseren Wertvorstellungen und Verhaltensnormen, welche sich mit dem Verlauf der Geschichte stetig fortentwickeln und anpassen, könne jedoch nicht allzu viel Bedeutung zugemessen werden. Begründet wird dies mit dem herrschenden Wertepluralismus.<sup>57</sup>

Die Werteordnung hängt bspw. stark mit der zu betrachtenden Gesellschaft und dem Betrachtungszeitraum zusammen. So konnte die Prostitution im Mittelalter durchaus als sittenwidrig betrachtet werden. Heute jedoch gilt sie als zugelassenes Gewerbe und Vergnügungsbranche (Bsp.: Reeperbahn Hamburg, Las Vegas, Kenia).

In Anbetracht der Wandelbarkeit des Begriffs der Sittenwidrigkeit haben sich aus der **Rechtsprechung** verschiedene Fallgruppen des § 138 BGB entwickelt. Die Fallgruppen werden danach unterschieden, ob es sich um eine Sittenwidrigkeit gegenüber Geschäftspartnern oder gegenüber der Allgemeinheit bzw. gegenüber einem Dritten handelt. Zu den jeweiligen Fallgruppen gehören eine Vielzahl von Einzelfällen. Um einen besseren Eindruck zu bekommen, um welche Einzelfälle es sich hierbei handelt und wie diese zur Definition der Sittenwidrigkeit beitragen, sollen nachfolgend einige von Ihnen untersucht werden:

### **1. Fallgruppe: Sittenwidriges Verhalten gegenüber dem Geschäftspartner**

Diese Fallgruppe dient dem Schutz des Schwächeren, insbesondere vor Diskriminierung, und der Wertentscheidungen des Grundgesetzes.<sup>58</sup> Hierzu bestehen verschiedene Unterarten der Fallgruppe.

Sittenwidriger Vertragsinhalt: Für den Fall, dass Gegenstand des Rechtsgeschäftes die Ausübung von missbilligtem Verhalten ist (Bsp.: Verstoß gegen die Rechts- und Sozialmoral), gilt das Rechtsgeschäft aufgrund seines Inhaltes als sittenwidrig.<sup>59</sup> Ein Beispiel hierfür wäre ein Vertrag über die Erbringung einer Leistung für das Töten eines Menschen. Hier ist schon die (Gegen-)Leistung des Tötens für sich sittenwidrig. Diese Sittenwidrigkeit färbt auf das gesamte Rechtsgeschäft ab.

---

<sup>57</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 138 Sittenwidriges Rechtsgeschäft; Wucher, Rz. 16 und Rz. 21.

<sup>58</sup> Vgl. *Ellenberger* in: Palandt, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 24.

<sup>59</sup> Vgl. *Hefermehl* in: Soergel, BGB-Kommentar, AT 2, § 138 Rz. 20 sowie [https://www.vis.bayern.de/recht/grundlagen/vertraege\\_allgemein/sittenwidrigkeit.htm#sittenwidriger](https://www.vis.bayern.de/recht/grundlagen/vertraege_allgemein/sittenwidrigkeit.htm#sittenwidriger).

Knebelungsverträge<sup>60</sup>: Grds. gilt im Zivilrecht die Vertragsfreiheit. Diese beinhaltet u. a., dass die Vertragsteile zueinander gleichwertig sind und sich daher über den Abschluss und die Gestaltung eines Vertrages frei einigen können. Dies ist jedoch nicht mehr möglich, wenn einem der Vertragspartner diese wirtschaftliche Freiheit entzogen wird.<sup>61</sup>

Unter einem Knebelungsvertrag wird laut herrschender Meinung ein Vertrag verstanden, „der den Vertragspartner in unzumutbarer Weise der wirtschaftlichen Bewegungs- und Entscheidungsfreiheit beraubt und nicht nur zulässigerweise beschränkt.“<sup>62</sup> Dabei würde der benachteiligte Vertragspartner „seine freie Selbstbestimmung ganz oder im Wesentlichen“ einbüßen.<sup>63</sup> Ob eine Einschränkung dieser Freiheit vorliegt ist wieder im Einzelfall zu beurteilen. Dabei können Aspekte wie z.B. Vertragsdauer, Umfang der Beschränkung sowie Weisungs- und Kontrollrechte, Entziehung der Verfügungsbefugnis, das Verschaffen von den anderen Vertragsteil unangemessen belastenden Vorteilen eine Hilfestellung bieten.<sup>64</sup>

Ausnutzung der Macht- oder Monopolstellung: Eine Monopolstellung ermöglicht es einem Unternehmen aufgrund seiner hervorgehobenen Machtposition entweder als Anbieter oder als Nachfrager die Produktauswahl, den Preis sowie die übrigen Bedingungen des Rechtsgeschäftes zu bestimmen, da es an Konkurrenz mangelt. In Deutschland ist diese Wirtschaftsform nahezu ausgestorben. Es gilt weitestgehend der freie Wettbewerb.

Die Sittenwidrigkeit eines Rechtsgeschäftes mit einem Vertragsteil, welcher eine Macht- oder Monopolstellung innehat, rührt aus dem Fehlen einer Alternative.

Der andere Vertragsteil hat aufgrund seiner erheblich schwächeren Position keine andere Möglichkeit als den Vertrag zu den seitens des Monopolunternehmens bestimmten Konditionen abzuschließen. Das Macht- oder Monopolunternehmen verwendet seine Superiorität um seinem Vertragspartner inakzeptable Opfer und völlig überzogene Gegenleistungen aufzuerlegen.<sup>65</sup>

Es fehlt praktisch das Druckmittel ein Angebot eines anderen, vielleicht günstigeren Unternehmens einzuholen.

---

<sup>60</sup> Für Beispiele von Knebelungsverträgen innerhalb und außerhalb des Kreditsicherungsrechtes siehe bitte Anhang 5.

<sup>61</sup> Vgl. *Hefermehl* in: Soergel, BGB-Kommentar, AT 2, § 138 Rz. 116.

<sup>62</sup> Vgl. ebenda, Rz. 26 sowie *Ellenberger* in: Palandt, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 39.

<sup>63</sup> Vgl. *Ellenberger* in: Palandt, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 39.

<sup>64</sup> Vgl. *Hefermehl* in: Soergel, BGB-Kommentar, AT 2, § 138 Rz. 118.

<sup>65</sup> Vgl. ebenda, Rz. 108 sowie *Armbrüster* in: Münchner Kommentar, BGB, § 138 Rz. 86 f.

Ein bloßes Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung stellt zwar ein Indiz dar, ist jedoch keinesfalls ausreichend um den Schluss auf eine Sittenwidrigkeit zuzulassen. Es müssen weitere Umstände wie die unangemessene Beschränkung der wirtschaftlichen Freiheit, die Ausbeutung der wirtschaftlichen Schwäche des Vertragspartners oder die missbräuchliche Ausnutzung wirtschaftlicher Macht gegeben sein.<sup>66</sup>

Wucher: Auch der Wucher i. S. d. § 138 Abs. 2 BGB stellt eine Sonderform der Sittenwidrigkeit dar. Er wird als *lex specialis* vorrangig vor § 138 Abs. 1 BGB geprüft.<sup>67</sup> Man unterscheidet in objektiven und subjektiven Tatbestand.

Der objektive Tatbestand besteht in einem „besonders groben Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung“. Bei der Beurteilung, ob ein Missverhältnis gegeben ist, sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, darunter zählt insbesondere die Marktlage, die Spekulationsabsicht, und die vertragliche Risikoverteilung.<sup>68</sup> In der Regel kommt es bei der Beurteilung der Sittenwidrigkeit hauptsächlich auf den Verkehrswert (objektiver, marktüblicher Wert) der Leistungen an.<sup>69</sup> Ein Missverhältnis sei laut Rechtsprechung anzunehmen, wenn der Wert der Gegenleistung knapp 100 % über dem gemeinen Wert der Leistung liegt.<sup>70</sup> Hierzu existieren jedoch zahlreiche Einzelfallentscheidungen. Bspw. spricht man von einem „Lohnwucher“, wenn das Entgelt weniger als 66 % des Tariflohns beträgt.<sup>71</sup> Wohingegen bei einem „Mietwucher“ das Entgelt mehr als 50% der ortsüblichen Miete beträgt. Ein grobes Missverhältnis liegt bei Darlehen wiederum vor, soweit der Zinssatz zirka das Doppelte vom Marktzins beträgt.<sup>72</sup>

---

<sup>66</sup> Vgl. *Hefermehl* in: Soergel, BGB-Kommentar, AT 2, § 138 Rz. 26. Zur Verdeutlichung des Themenkomplexes wird auf das Beispiel im Anhang 5 verwiesen.

<sup>67</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 94.

<sup>68</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT 2, Rz. 147.

<sup>69</sup> Vgl. ebenda, Rz. 147. Nach dem Schrifttum liegt ein auffälliges Missverhältnis vor, „wenn der Unterschied zwischen Leistung und Gegenleistung das im Rechtsverkehr erträgliche Maß überschreitet“ (Ebenda.).

<sup>70</sup> Vgl. BGH-Urteil vom 24.01.2014, V ZR 249/12, NJW 2014, 1652 ff. (bundesgerichtshof.de, Rz. 8).

<sup>71</sup> Vgl. ArbG Kiel-Urteil vom 16.02.2006, 1 Ca 2271 c/05, (openJur, Rz. 42, 43, 50) und BAG-Urteil vom 17.12.2014, 5 AZR 663/13, ZIP 2015, 992 ff. (bundesarbeitsgericht.de, Rz 17-22). Die Sittenwidrigkeit der Vereinbarung über Arbeitsentgelt resultiert nicht allein daraus, dass die vereinbarte Vergütung betragsmäßig dem Sozialhilfeniveau entspricht. Siehe BAG-Urteil vom 24.03.2004, 5 AZR 303/03, BAGE 110, 79 ff. (Nr. 1 a/b) Eine Sittenwidrigkeit bzw. ein sog. Lohnwucher liegen erst bei einem auffälligen Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Gegenleistung (Entgelt) vor. Zur Beurteilung können bspw. Tariflöhne herangezogen werden, wenn dieser üblicherweise in der freien Wirtschaft gezahlt wird. Weicht der Tariflohn jedoch von der verkehrsüblichen Entgeltleistung ab, kann das „allgemeine Lohnniveau im Wirtschaftsgebiet“ Aufschluss über eine evtl. vorliegende Sittenwidrigkeit bieten. Dabei ist für die Beurteilung der Sittenwidrigkeit der vereinbarten Vergütung unbeachtlich, ob diese unter dem Sozialhilfeniveau liegt, denn Sozialhilfeleistungen bemessen sich im Einzelfall an der individuellen Bedürftigkeit einer Person. Bei der Sittenwidrigkeit ist nicht die Bedürftigkeit einer Person, sondern das Verhältnis zur erbrachten Arbeitsleistung entscheidend. Vgl. [https://www.haufe.de/personal/arbeitsrecht/niedrigerstundenlohn-ist-sittenwidrig\\_76\\_348830.html](https://www.haufe.de/personal/arbeitsrecht/niedrigerstundenlohn-ist-sittenwidrig_76_348830.html) und [https://www.kostenlose-urteile.de/BAG\\_5-AZR-30303\\_Lohn-unter-Sozialhilfeniveau-ist-nicht-sittenwidrig.news1231.htm](https://www.kostenlose-urteile.de/BAG_5-AZR-30303_Lohn-unter-Sozialhilfeniveau-ist-nicht-sittenwidrig.news1231.htm).

<sup>72</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT 2, Rz. 147.

Weiterhin müssen eine der in § 138 Abs. 2 BGB benannten Defizite beim Bewucherten vorliegen.

Die in seiner Rechtsposition beeinträchtigte Vertragspartei muss sich bspw. in einer Schwächesituation befinden. Hierunter zählt die Unerfahrenheit von Kindern, Senioren, geistig beeinträchtigten Personen oder Ausländern aufgrund des Mangels an Lebenserfahrung, geschäftlicher Unkenntnis oder Sprachbarrieren.<sup>73</sup>

Auch eine Zwangslage stellt ein Defizit des Bewucherten dar. Eine Zwangslage ist gegeben, wenn der Beteiligte ein „zwingendes Bedürfnis nach Geld- oder Sachleistung“ verspürt oder von dritter Seite regelrecht bedrängt wird.<sup>74</sup>

Eine Mangel an Urteilsfähigkeit kommt ebenfalls als Defizit des Bewucherten in Betracht. Von einem Mangel an Urteilsfähigkeit spricht man, wenn es einem der Vertragspartner nicht möglich ist, „sich bei seinem rechtsgeschäftlichen Handeln von vernünftigen Beweggründen leiten zu lassen oder die beiderseitigen Leistungen und die wirtschaftlichen Folgen des Geschäfts richtig zu bewerten“.<sup>75</sup> Dieser Fall tritt ein, wenn der Handelnde zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes nicht „[...] zu einer vernünftigen Beurteilung in der Lage sei[...]“.<sup>76</sup> Als Beispiel dient hier der nicht sonderlich intelligente X, welcher die von seinem Onkel geerbte Rolex-Uhr gegen eine neue CD seiner Lieblingsmusikgruppe eintauscht. Besitzt einer der Vertragspartner eine erhebliche Willensschwäche und wird dies durch den anderen Beteiligten ausgenutzt, kann ebenfalls eine Sittenwidrigkeit begründet werden. Eine erhebliche Willensschwäche einer Person liege vor, wenn sie den Inhalt und die Konsequenzen ihres rechtsgeschäftlichen Handelns erfassen könne, jedoch „aufgrund verminderter psychischer Widerstandsfähigkeit“ nicht in der Lage sei eine zutreffende Beurteilung des Geschäftes umzusetzen.<sup>77</sup> Diese Form des Defizites ist bspw. bei suchtkranken Menschen gegeben. Die erhebliche Willensschwäche resultiert aus der Tatsache, dass die körperliche und psychische Abhängigkeit größer als der tatsächliche, innere Wille sein kann.

Ist **keiner** dieser Tatbestände erfüllt, ist eine Sittenwidrigkeit i. S. d. § 138 Abs. 1 BGB zu prüfen.

---

<sup>73</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 96.

<sup>74</sup> Vgl. ebenda, Rz. 96. Ein zur Erläuterung dienendes Beispiel befindet sich in Anhang 5.

<sup>75</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT 2, Rz. 147 sowie <http://rechtskunde-online.de/inhalte/themen-zivilrecht/vertragsschluss/wirksamkeit-des-vertrags/>.

<sup>76</sup> *Ellenberger* in: Palandt, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 72.

<sup>77</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 96.

Der subjektive Tatbestand des Wuchergeschäftes ist erfüllt, wenn der Wucherer einen der o. g. Defizite kannte und vorsätzlich ausgenutzt um sich zu bereichern. Die Absicht den anderen Vertragsteil auszubeuten muss nicht bestehen.<sup>78</sup>

Eine Besonderheit findet man bei genauerer Betrachtung der Rechtsfolgen. Gemäß der Formulierung „oder gewähren lässt“ ist laut überwiegend vertretener Meinung nicht nur von der Nichtigkeit des Kausal- sondern auch von der des Erfüllungsgeschäftes des *Bewucherten* zu verstehen.<sup>79</sup>

Nach einer Mindermeinung der Literatur seien wucherische Verträge jedoch geltungserhaltend zu reduzieren und zwar, soweit sich dieses feststellen lässt, auf das marktübliche Maß. In anderen Fällen müsse auf das höchstzulässige Maß reduziert werden. Eine solche Behandlung wird vorrangig mit dem Schutz der gegenseitigen Ansprüche und der vermeintlich inkonsequenten Rechtsprechung bezüglich des Miet- (Abstellen auf das Höchstzulässige Maß) und Darlehenswucher (Abstellen auf den Marktzins), begründet. Gerade die von der Rechtsprechung entschiedenen Fällen seien Ausdruck dafür, dass es unrecht ist jeden Wuchervertrag als nichtig zu behandeln, denn für die Ungleichbehandlung der o.g. Fälle gäbe es keine überzeugenden Argumente. Damit bestehe ein Wertungswiderspruch, welcher durch die Reduktion auf den Normzweck des § 138 BGB vermieden werden könnte. Für eine einheitliche Vorgehensweise wäre es korrekt, die Ansprüche des Wuchervertrages auf das Fremdübliche zu reduzieren.<sup>80</sup>

Wucherartiges Geschäft: Als sittenwidrig wird auch ein sog. „wucherartiges Geschäft“ i. S. d. § 138 Abs. 1 BGB angesehen. Dieses zeichnet sich ebenfalls dadurch aus, dass Leistung und Gegenleistung in einem „auffälligen/besonders groben Missverhältnis“ zueinanderstehen. Einer der Vertragspartner muss strukturell unterlegen sein.<sup>81</sup> In einem solchen Fall ist von einer verwerflichen Besinnung des Beteiligten auszugehen. Besonders das Ausnutzen der wirtschaftlichen oder sozialen Übermacht oder der Unterlegenheit der Gegenseite sind Indizien für das Vorliegen der Sittenwidrigkeit.<sup>82</sup>

---

<sup>78</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 96. Auch eine Gewinnerzielungsabsicht bzw. Absicht der besonderen Ausbeute ist nicht notwendig. Eine andere Auffassung vertrat der BGH in einer Einzelfallentscheidung, in welcher der „Wucherer [sich] die Zwangslage [...] des Bewucherten in arglistiger oder sonstiger verwerflicher Weise zunutze“ machen müsse (*Sack/Fischinger* in: Staudinger, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 287 m. w. N.).

<sup>79</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, § 2 Rz. 151-165 und *Sack/Fischinger* in: Staudinger, BGB-Kommentar, § 138 BGB Rz. 302. Dies ermöglicht dem Bewucherten seine Leistung gemäß § 985 BGB zurückzufordern. Ebenfalls bestehen etwaige Schadensersatzansprüche sowie der Bereicherungsanspruch des § 812 BGB. Dem Wucherer steht nur der Anspruch des § 812 BGB zu.

<sup>80</sup> Vgl. *Sack/Fischinger* in: Staudinger, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 294 ff., Rz. 212 ff.

<sup>81</sup> Vgl. BVerfG-Urteil vom 19.10.1993, 1 BvR 567/89, NJW 1994, 38 ff., Rz. 2b) (juris, Rz. 55,56).

<sup>82</sup> Vgl. ebenda, S. 38 ff. sowie <https://www.juracademy.de/bgb-allgemeiner-teil2/nichtigkeit-verstoss-gute-sitten.html>

Der Unterschied zwischen dem wucherartigen Geschäft und dem Wucher des § 138 Abs.2 AO besteht darin, dass für Ersteres kein Defizit i. S. d. § 138 Abs. 2 BGB vorliegen muss. Liegt ein solches Defizit trotzdem vor, fehlt aber der subjektive Tatbestand des Wuchers, gilt eine Beweiserleichterung der subjektiven Umstände. Ein Wucher setzt die Kenntnis des Defizites des anderen voraus. Für das wucherartige Geschäft sei jedoch schon ausreichend, wenn der ausbeutende Vertragspartner sich dieser Kenntnis leichtfertig entzieht, jedoch Kenntnis von dem groben Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besitzt.<sup>83</sup>

Einen Praxisfall entschied der BGH: Bei Grundstücksgeschäften ist bereits dann von einem wucherartigen Geschäft auszugehen, „wenn der Wert der Leistung knapp doppelt so hoch ist wie die Gegenleistung“ unter Nichtbeachtung der Nebenkosten.<sup>84</sup>

## **2. Fallgruppe: Sittenwidriges Verhalten gegenüber der Allgemeinheit bzw. gegenüber einem Dritten:**

Während sich bei der ersten Fallgruppe die Sittenwidrigkeit aus dem Inhalt des Rechtsgeschäftes ergibt, ist hier auf den Gesamtcharakter des Geschäftes abzustellen. Die o. g. Fälle setzen ein sittenwidriges Verhalten aller Beteiligten voraus sowie die grob fahrlässige Unkenntnis hierüber. Liegt letztere nicht vor, könne es ausreichend sein, wenn die Beteiligten von der „Kenntnis des Gutgläubigen“ ausgingen.<sup>85</sup>

Aufgrund der Menge unterschiedlicher Fallgestaltungen sollen auch hier nachfolgend nur einige der Fälle des sittenwidrigen Verhaltens gegenüber der Allgemeinheit und Dritten untersucht werden.

### *Gemeinschaftswidrige Rechtsgeschäfte*

Hiervon erfasst werden solche Verträge, welche gegen Gemeinschaftsbelange verstoßen, die oft durch gesetzlich formulierte Ge- und Verbote geschützt werden.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, § 2 Rz. 133.

<sup>84</sup> BGH-Urteil vom 08.11.1991, V ZR 260/90, BGHZ 92, 899 ff. (amtlicher Leitsatz Nr. 1) sowie BGH-Urteil vom 10.02.2012, V ZR 51/11, NJW 12, 1570 ff. (bundesgerichtshof.de, Rz.8). Eine ausführliche zivilrechtliche Prüfung dieses Praxisfalls ist im Anhang 5 zu finden. Hierbei werden die einzelnen Prüfungsschritte und deren Zusammenhang mit der Sittenwidrigkeit verdeutlicht.

<sup>85</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, § 2 Rz. 137.

<sup>86</sup> Unter diese Fallgruppe sind Verträge zu subsumieren, welche strafrechtlich sanktioniertes Verhalten wie Schmuggel, Diebstahl oder Bestechung fördern. Vgl. Ellenberger in: Palandt, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 42.

Auch Wertentscheidungen des Grundgesetzes sowie die darauf resultierenden Rechte des Individuums werden durch diese Fallgruppe geschützt. So ist es bspw. ein Geschäft aufgrund des Verstoßes gegen die informationelle Selbstbestimmung sittenwidrig, welches einen heimlichen Vaterschaftstest zum Gegenstand hat.<sup>87</sup>

Geschäfte, im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung sind nicht grds. als sittenwidrig zu beurteilen. Sittenwidrigkeit ist nur gegeben, wenn der Hauptzweck des Rechtsgeschäftes die Begehung einer Steuerhinterziehung ist.<sup>88</sup>

### Ehe- und Familienordnung sowie Sexualsphäre

Auch Verträge, welche gegen die geltende Ehe- und Familienordnung verstoßen oder die Sexualsphäre einer Person unsittlich beeinflussen, können gemäß § 138 Abs. 1 BGB sittenwidrig sein.

Darunter zählen z.B. Geschäfte, welche gegen das Wesen der Ehe verstoßen, wie das Verlöbnis gegen eine Geldleistung oder die Veräußerung der Ehe-Rechte mit Gewinnerzielungsabsicht, wenn ein Ehegatte bspw. versucht sich aus einem Ehebruch zu bereichern.<sup>89</sup> Wirksam ist jedoch die Zahlung einer Abfindung im Rahmen einer Scheidung, wenn diese der wirtschaftlichen Sicherung des Ehegattens dient (weil dieser bspw. den Anspruch auf eine im Alter ihm zustehende Witwenrente verliert) und die finanzielle Leistungsfähigkeit des zahlenden Ehegatten nicht beeinträchtigt.<sup>90</sup> Die bestehenden Bedenken hinsichtlich einer in diesem Fall erschwerten Scheidung wurden seitens der Rechtsprechung abgelehnt. Grund hierfür ist die Tatsache, dass hinsichtlich dieser Bestimmung ein beiderseitiges Einverständnis bestand. Um eine Sittenwidrigkeit anzunehmen müssten noch weitere Umstände hinzukommen.<sup>91</sup> Gegen das Wesen einer Ehe verstoßen auch Geschäfte, welche von einem oder beiden Ehepartner die Verletzung der ehelichen Pflichten verlangen, bspw. das Verlöbnis einer bereits verheirateten Person.<sup>92</sup> Diese Rechtsprechung schützt damit die Werte, welche das uralte Bündnis der Ehe, welche ebenfalls Schutz durch die deutsche Verfassung findet, mit sich bringt. Der Fiskus spricht sich gegen ehewidriges Verhalten aus und trägt damit indirekt auch zur Bildung von Wertvorstellungen bei.

---

<sup>87</sup> Vgl. Ellenberger in: Palandt, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 42.

<sup>88</sup> Vgl. *Hefermehl* in: Soergel, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 200. Ein Beispielsfall aus dem Jahr 1966 wird im Anhang 5 dargestellt.

<sup>89</sup> Vgl. *Hefermehl* in: Soergel, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 216.

<sup>90</sup> Vgl. BGH-Urteil vom 19.12.1989, IVb ZR 91/8, BGH NJW 1990, 703 ff. [703].

<sup>91</sup> Vgl. *Hefermehl* in: Soergel, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 200.

<sup>92</sup> Vgl. ebenda, Rz. 221.

Bei Zuwendungen zu Lebzeiten oder im Rahmen einer letztwilligen Verfügung an einen nichtehelichen Partner muss unterschieden werden, ob die Zuwendung lediglich zur Belohnung des sexuellen Verhaltens (Hingabe für Hergabe) oder aus anderen Gründen gewährt wird.<sup>93</sup> Zu beachten gilt es, dass es nicht auf die Sittenwidrigkeit des Verhaltens, sondern der Zuwendung selbst ankommt.<sup>94</sup>

Auch im Bereich der Familienordnung lassen sich viele Anwendungsfälle, v.a. im Bereich der Missachtung des Eltern-Kind Verhältnisses, finden. Die Familienordnung wird vor allem durch Art. 6 GG geschützt. Verstößt ein Rechtsgeschäft gegen dessen Schutzbereich, ist eine Sittenwidrigkeit zu bejahen. Dies zeigt erneut, dass der Gesetzgeber die Wertvorstellungen der Gesellschaft mitformt. Die Erziehung eines Kindes ist persönliches Recht, aber auch eine Pflicht der Eltern. Während eine allgemeine Abtretung der Rechte und Pflichten nicht möglich ist, können sie jedoch widerruflich auf eine dritte Person (Heim, Schule, etc.) übertragen werden. Sittenwidrigkeit tritt dann ein, wenn hierfür eine Gegenleistung gewährt wird.<sup>95</sup> In einem Einzelfall wurde entschieden, dass bspw. ein Leihmutterschaftsvertrag gegen die guten Sitten verstößt.<sup>96</sup>

Auch im Bereich der Sexualsphäre ist die Sittenwidrigkeit von Geschäften möglich. Außerehelicher Sexualverkehr kann im Wandel unserer Werteordnung nicht mehr als sittenwidrig angesehen werden.<sup>97</sup> Daher müssen das Rechtsgeschäft sowie seine äußeren Umstände im Einzelfall genau beleuchtet werden. Das Rechtsgeschäft sei v. a. mit Hinblick auf die Menschenwürde sowie die Handlungsfreiheit und das Recht zur Entfaltung der freien Persönlichkeit zu untersuchen. Einen Schutz und Anhaltspunkte für Sittenwidrigkeit biete auch das ProsG mit den darin enthaltenen Wertentscheidungen.<sup>98</sup> Pauschale Aussagen zur Sittenwidrigkeit lassen sich hier also kaum treffen.

Weitere Anhaltspunkte können etwaige Vorteile, welche für sexuelle Leistungen gewährt werden, die Irreführung oder Ausbeutung eines Vertragspartners sowie die Missachtung der Bindung gegenüber einem Dritten bieten.<sup>99</sup>

---

<sup>93</sup> Vgl. BGH-Urteil vom 26.02.1968, III ZR 38/65, FamRZ NJW 1968, 932 ff. (woltersklower, Leitsatz a). Weitere Ausführungen zu den Zuwendungen zu Lebzeiten und Verfügungen von Todeswegen werden im Anhang 5 dargestellt. Es wird diskutiert, ab wann die Sittenwidrigkeit eines Geschäftes, welches einen außerehelichen Partner begünstigt gegeben ist.

<sup>94</sup> Vgl. Hefermehl in: Soergel, BGB-Kommentar, AT 2 § 138 Rz. 225.

<sup>95</sup> Vgl. ebenda, Rz. 228.

<sup>96</sup> Vgl. BVerfG-Urteil vom 18.01.1988, 1 BvR 1589/87, NJW 1988, S. 3010 ff. Etwas anderes gelte nur, wenn sich das Kind jederzeit Informationen über seine Abstammung einholen könne.

<sup>97</sup> Vgl. *Ellenberger* in: Palandt, BGB-Kommentar, Rz. 51.

<sup>98</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 138 Sittenwidriges Rechtsgeschäft; Wucher, Rz. 22 und 34.

<sup>99</sup> Vgl. Hefermehl in: Soergel, BGB-Kommentar, AT 2, § 138 Rz. 206.



Zuwendungen zwischen nichtehelichen Geschäftspartnern sind in der Vergangenheit als sittenwidrig eingestuft wurden, soweit sie als Belohnung für sexuelle Leistungen oder zur Förderung dieses Tuns gewährt wurden (Hergabe für Hingabe). Dass dies nicht mehr so gewertet werden dürfe, begründet ein Teil der Literaturmeinung damit, dass nach Einführung des Prostitutionsgesetzes bereits nicht mehr von der Sittenwidrigkeit von Prostitution auszugehen ist, also könne die Zuwendung an nicht eheliche Partner um Wertungswidersprüche zu vermeiden ebenfalls nicht als sittenwidrig beurteilt werden.<sup>100</sup>

Inwieweit Rechtsgeschäfte, welche zu sexuellen Leistung verpflichten, sittenwidrig sind, ist auch heute noch sehr umstritten.

Grds., so sind sich alle einig, ist der Anspruch auf Vornahme einer sexuellen Leistung nicht einklagbar. Dies würde eindeutig einen Verstoß gegen die Menschenwürde und das Recht auf freie Selbstbestimmung darstellen.<sup>101</sup>

Nach früherer Rechtsprechung bestand Einigkeit hinsichtlich der absoluten Nichtigkeit eines derartigen Geschäftes, denn die Erwerbsunzucht sei „eine sittenwidrige und in verschiedener Hinsicht sozialwidrige Tätigkeit“.<sup>102</sup> Dabei bezog sich die Rechtsprechung auch auf die Resolution Nr. 317 IV der Generalversammlung der Vereinten Nationen, Yearbook U. N.1948-1949, S. 613. In dieser wurde festgestellt, dass die Prostitution zur Folge hat, dass auch der Menschenhandel gefördert werde. Dies im Zusammenspiel mit Prostitution sei „unvereinbar mit der Würde und dem Wert der menschlichen Person“.<sup>103</sup> Ebenfalls könne eine Beeinträchtigung des Wohles des Einzelnen, der Familie und Gemeinschaft nicht ausgeschlossen werden.<sup>104</sup> Eine Liberalisierung fand schleichend mit Wandel des Wertesystems statt. Ein Bsp. hierfür war das Urteil des VG Berlin am 01.12.2000. Im Leitsatz heißt es: „Prostitution, die von Erwachsenen freiwillig und ohne kriminelle Begleiterscheinung ausgeübt wird, ist [...] -unabhängig von der moralischen Beurteilung- im Sinne des Ordnungsrechts nicht als sittenwidrig anzusehen.“<sup>105</sup>

---

<sup>100</sup> Vgl. Sack/Fischinger in: Staudinger, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 724.

<sup>101</sup> Vgl. Lüdde in: BGB-Skript, AT 2, 2019, Rz. 135.

<sup>102</sup> BVerwG-Urteil vom 04.11.1965, I C 6.63, BVerwGE 22, S.286, 289. In dieser Entscheidung sollte über die Anerkennung der gewerbsmäßigen Astrologie als Beruf i. S. d. Art. 12 GG entschieden werden. Das BVerwGE bezog sich in seiner Begründung auch darauf, dass eine gemeinschaftsschädliche Betätigung zwar auch unter den Begriff des Berufes zu subsumieren ist, deren Ausübung jedoch im Zweifel verboten werden könne. Als Bsp. für eine in Anbetracht des Wertpluralismus „gemeinschaftsschädliche“ und „nicht bloß umstrittene Betätigung“ wurden die „Berufsverbrecher“ und die gewerbliche Unzucht angeführt. Diese Auffassung wurde auch später beibehalten (siehe BVerwG Urteil vom 15.07.1980, 1 C 45/77, NJW 1981, S. 1168 ff.).

<sup>103</sup> Ebenda, S. 1168.

<sup>104</sup> Vgl. ebenda, S. 1168 m.w.N.

<sup>105</sup> VG Berlin-Urteil vom 01.12.2000, 35A 570/99, NJW 2001, S. 983 ff. Für weitere Ausführungen zu der Diskussion, ob die Einführung des ProstG eine Auswirkung auf das Vorliegen der Sittenwidrigkeit von Geschäften über geschlechtliches Verhalten hat, siehe bitte Anhang 5.

### Standeswidrige Rechtsgeschäfte

Voraussetzung für ein solches Rechtsgeschäft ist die rechtliche Anerkennung des jeweiligen Berufsstands und das Erfüllen von Gemeinschaftsaufgaben. Nicht nur die Standespflichten, sondern auch die Werte der Rechts- und Sittenordnung müssen verletzt worden sein.<sup>106</sup> Eine Sittenwidrigkeit liege hierbei dann vor, wenn das Verhalten zu einer Erschütterung des Ansehens und Vertrauens der Allgemeinheit in das jeweilige Berufsfeld sowie zur Einschränkung der Unabhängigkeit des Leistenden führe.<sup>107</sup> Die Erfassung der Standeswidrigen Rechtsgeschäfte von der Sittenwidrigkeit ist m.E. ein notwendiger Schritt der Rechtsprechung. Sie verhindert einen irreparablen Schaden des Vertrauens in ein Berufsfeld durch Einzeltaten. In vielen Berufsständen ist es wichtig die Unabhängigkeit der Leistung von jeglichen Faktoren zu wahren. Denn fraglich ist, ob die Arbeit eines Rechtsanwaltes genauso in Anspruch genommen werden würde, wenn zu befürchten ist, dass dessen Leistung durch eigene, wirtschaftliche Faktoren beeinflusst wird.

Weiterhin ist die Erfüllung des **subjektiven Tatbestandes** erforderlich. Dies gilt v. a. dann, wenn sich das Geschäft gegen die Interessen der Allgemeinheit oder eines Dritten richtet. Dabei wird nicht das Bewusstsein über die bestehende Sittenwidrigkeit selbst, sondern vielmehr die Kenntnis (bzw. die bewusste oder grob fahrlässige Unkenntnis) der Umstände, welche die Sittenwidrigkeit herbeiführen von der herrschenden Meinung verlangt.<sup>108</sup> Es ist zu unterscheiden, ob dem Rechtsgeschäft ein einseitiger oder zweiseitiger Zweck zugrunde liegt.

Bei einem Rechtsgeschäft mit einseitigem Zweck, ist lediglich die Kenntnis der die Sittenwidrigkeit begründenden Umstände des ausbeutenden Vertragspartners notwendig (z.B. Verkauf eines Hauses zu einem stark überhöhten Kaufpreis). Liegt jedoch ein Rechtsgeschäft mit zweiseitigem Zweck vor, müssen beide Vertragsparteien Kenntnis von den zur Sittenwidrigkeit führenden Umständen haben.<sup>109</sup>

Ist bereits der Inhalt des Geschäftes so konzipiert, dass dieser gegen die Sittenordnung verstößt, komme es nicht auf die Gutgläubigkeit der Beteiligten an.<sup>110</sup>

---

<sup>106</sup> Vgl. *Ellenberger* in: Palandt, BGB-Kommentar, § 138 Rz.57.

<sup>107</sup> Vgl. OLG Frankfurt-Urteil vom 30.05.1990, 12 U 170/89, 10 O 337/88, NJW 1990, S. 2131 ff. sowie *Sack/Fischinger* in: Staudiner, BGB-Kommentar; § 139 Rz. 634. Als Bsp. soll hier ein im Jahr 1990 entschiedener Praxisfall dienen. Im Streitfall wurde eine Anwaltssozietät als Hausverwalterin gegenüber seiner Mandantin tätig, wobei die Sozietät für die Vergabe eines Renovierungsauftrages von der beauftragten Handwerksfirma eine Provision erhielt. Siehe hierzu Anhang 5.

<sup>108</sup> Vgl. BGH-Urteil vom 08.11.1991, V ZR 260/90 92, 899 ff; BGH NJW 12, 1570 und BGH-Urteil vom 19.01.2001, V ZR 437/99, BGHZ 146, 298 ff. sowie *Armbrüster* in: Münchener Kommentar, BGB, § 138 Rz. 129ff.

<sup>109</sup> Vgl. [http://www.jura.uni-bielefeld.de/lehrstuehle/jacoby/material/bgbatws1617/BGB\\_AT1617\\_F182-198\\_05.12.16.pdf](http://www.jura.uni-bielefeld.de/lehrstuehle/jacoby/material/bgbatws1617/BGB_AT1617_F182-198_05.12.16.pdf).

<sup>110</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB Kommentar, § 138, Rz. 34.

### 1.2.4 Rechtsfolgen

Sittenwidrige Rechtsgeschäfte sind ex tunc nichtig.<sup>111</sup> Eine Heilung ist ausgeschlossen. Es gilt das Trennungs- und Abstraktionsprinzip: Die Nichtigkeit des Kausalgeschäfts berührt die Wirksamkeit des Verfügungsgeschäfts nicht, denn dieses ist aufgrund bloßer Vermögensverschiebung wertneutral.<sup>112</sup> Ein Ausgleich findet über die Bereicherungsansprüche des § 812 BGB statt.<sup>113</sup>

Eine **Ausnahme** bilden bereits ausgeführte Arbeitsverhältnisse. Bei diesen tritt die Nichtigkeit ex nunc (ab dem Zeitpunkt der Feststellung der Nichtigkeit) ein. Der Grund hierfür wird in einem Urteilsfall aus dem Jahr 1972 deutlich. Im Streitfall war die Klägerin als Stripteasetänzerin beschäftigt. Streitig war, die Durchsetzbarkeit der Lohnansprüche der Klägerin. Auch eine evtl. Sittenwidrigkeit und damit die Nichtigkeit des Arbeitsverhältnisses wurde seitens der Rechtsprechung thematisiert. Eine Sittenwidrigkeit seit Beginn des Arbeitsverhältnisses wurde abgelehnt, der Beklagte und Arbeitgeber der Klägerin habe, „wie nicht zweifelhaft sein kann, in voller Kenntnis aller für den Sittenverstoß in Betracht kommenden Umstände die Klägerin zur vereinbarten Arbeitsleistung veranlasst, dabei sei der befristete Arbeitsvertrag wiederholt verlängert worden. Er hat sich die Vorteile der Klägerin geleisteten Arbeit für eine längere Zeit zunutze gemacht, ohne jemals die jetzt vorgetragenen sittlichen Bedenken zu äußern. Es scheint nicht mit Treu und Glauben vereinbart, wenn der Beklagte unter diesen Umständen nach Vertragsende den etwaigen Sittenverstoß benutze, um sich von der Lohnzahlungspflicht zu lösen.“<sup>114</sup> Damit können die Ansprüche aus einem bereits ausgeführten Dauerschuldverhältnis zum Schutz des Leistenden nicht gemäß § 138 BGB verweigert werden.

Ebenfalls kann eine **Teilnichtigkeit** in Betracht kommen. Ist anzunehmen, dass die Parteien das Rechtsgeschäft auch ohne den sittenwidrigen Teil ausgeführt hätten, besteht der andere Teil insoweit fort.<sup>115</sup>

---

<sup>111</sup> Aufgrund des Verkehrsschutzes tritt die Nichtigkeit eines Geschäftes in machen Konstellationen des Gesellschaftsrechtes nur in bestimmten Fällen (z.B. § 241 ff. AktG) oder ex nunc ein (z.B. § 77 GmbHG -Beitrittserklärung zu einer Kapitalgesellschaft oder Sittenwidrigkeit eines Vertrages bei Gründung einer Personengesellschaft). Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, § 2 Rz. 125.

<sup>112</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, § 2 Rz. 122. Weitere Ausführungen zu Nichtigkeit des Verfügungsgeschäftes, befinden sich im Anhang 4.

<sup>113</sup> Vgl. Anhang 4. Hilfsweise kommt auch ein Anspruch gemäß § 985 BGB in Betracht, soweit das Verfügungsgeschäft ebenfalls nichtig ist. Liegt ein sittenwidriges Handeln vor, können außerdem Schadensersatzansprüche des Geschädigten entstehen. Bei der Behandlung des Bereicherungsanspruchs ergeben sich hinsichtlich des § 134 BGB und § 138 BGB keine Unterschiede. Auch hier kann § 812 BGB nach Feststellung der Nichtigkeit des Kausalgeschäftes aufgrund § 138 BGB geprüft werden.

<sup>114</sup> Vgl. BAG-Urteil vom 07.06.1972, 5 AZR 512/71, Rz. 12, DB 1972, 1681 ff.

<sup>115</sup> Vgl. Tz. 1.1.4. Bei dieser ist gemäß § 139 BGB auf den ursprünglichen Willen der Vertragsparteien abzustellen (Vgl. *Mansel* in: Jauernig, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 26).

## 2 Behandlung sitten- und verbotswidrigen Verhaltens im Steuerrecht

Nach genauer Beleuchtung der zivilrechtlichen Behandlung, wird nun ein Augenmerk auf die steuerlichen Konsequenzen eines Sitten- und Gesetzesverstoßes gelegt. Zunächst soll die historische Entwicklung des § 40 AO betrachtet werden. Aus ihr geht hervor, weshalb sich der Gesetzgeber letztendlich für die Besteuerung der zivilrechtlich nichtigen Rechtsgeschäfte entschied.

### **2.1 Historische Entwicklung der Rechtsvorschrift**

§ 40 AO kristallisierte sich aus der Auseinandersetzung der Literaturmeinung mit der Rechtsprechung des Preußischen OVGs und des Reichsgerichts.<sup>116</sup>

Bereits das preußische OVG hatte sich mit der Frage der Besteuerung sittenwidriger und verbotener Vorgänge befasst. Dieses kam zu dem Ergebnis, dass eine Besteuerung derartiger Vorgänge nicht in Frage käme, da kein „Gewerbe“ im Sinne der geltenden Rechtsordnung vorliegt. Der Begriff „Gewerbe“ wurde als eine „erlaubte Tätigkeit, die auf Gewinn und Erwerb gerichtet ist“ definiert.<sup>117</sup> Eine andere rechtliche Beurteilung würde dazu führen, dass die Einheitlichkeit der Rechtsordnung gestört würde, denn würde der Staat eine Besteuerung der sittenwidrigen, verbotenen Geschäfte vornehmen, käme er in Konflikt mit seiner eigenen Rechtsordnung.<sup>118</sup>

Eine Bereicherung des Staates durch verbotene oder in der Gesellschaft verpönte Betätigung traf in der damaligen Gesellschaft auf starke Ablehnung. So vertrat Liebisch wie viele andere seiner Zeit die Auffassung, es sei des Staates nicht würdig, Geschäfte, welche gegen die guten Sitten oder herrschenden Gesetze verstoßen, zu besteuern.<sup>119</sup>

Das preußische OVG urteilte jedoch in Einzelfällen, in denen von vorn herein nicht von gewerblichen Einkünften auszugehen war, abweichend von den vorherstehend genannten Grundsätzen.<sup>120</sup>

---

<sup>116</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 260. Lieferung, § 40 AO, Rz. 1.

<sup>117</sup> Vgl. Preußisches OVG-Urteil vom 20.03.1893, V1473/92; PrOVG (St) 1, S. 282 (283).

<sup>118</sup> Vgl. *Sander* in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 1.1, S.2.

<sup>119</sup> Vgl. *Liebisch* in: Steuerrecht und Privatrecht, S.18 sowie *Sander* in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 1, S.2 und *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar, 260. Lieferung, § 40 AO, Rz. 2.

<sup>120</sup> Bsp.: Einnahmen aus der Vermietung von Unterkünften an Bardamen zum Vollzug des Geschlechtsverkehrs gegen Geldleistung (sogenannte Kuppelei) stellten Einkünfte aus Grundvermögen dar. Vgl. *Sander* in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 1.1, S.2.

Im Gegensatz zum preußischen OVG befolgte das Reichsgericht eine strenge Linie. Es wollte verhindern, dass bezüglich des Steuer- und des Strafrechts konträre Beurteilungen existieren und dadurch möglicherweise ein Widerspruch zur Einheitlichkeit der Rechtsordnung besteht. Somit wurden sittenwidrige oder gar verbotene Rechtsgeschäfte gänzlich von der Besteuerung ausgenommen.<sup>121</sup>

Erstmals wurden im Steuerrecht nun auch Bezüge zum Zivilrecht hergestellt. Das Reichsgericht vertrat die Auffassung, dass es nicht rechtens sein kann, ein Rechtsgeschäft der Besteuerung zu unterwerfen, währenddessen dem Bürger im Zivilrecht keine Möglichkeit gewährt wird, die Ansprüche aus diesem Rechtsgeschäft gerichtlich durchzusetzen. Ein weiterer Grund, weshalb eine Besteuerung von sittenwidrigen oder verbotenen Rechtsgeschäften nicht in Betracht kam, war die Tatsache, dass der Stpfl. durch das Erstellen seiner Steuererklärung gezwungen würde, seine Tat anzuzeigen.<sup>122</sup>

Anders urteilte hingegen der Reichsfinanzhof. Dieser sah das Steuerrecht als eigenständiges Rechtsgebiet an, welches nicht an die rechtlichen Beurteilungen anderer Rechtsgebiete gebunden ist. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit, der Gerechtigkeit der Besteuerung und des Leistungsfähigkeitsprinzips könne es nicht darauf ankommen, ob ein steuerpflichtiger Vorgang den guten Sitten oder herrschenden Gesetzen entspricht. Andernfalls würde man die Vorgänge bevorzugen, welche gegen die gesellschaftliche und zivilrechtliche Ordnung verstoßen. Außerdem hätten die Steuereinnahmen gerade nach dem Ersten Weltkrieg eine notwendige und hilfreiche Einnahmequelle für den Staat dargestellt.<sup>123</sup>

Die Literaturmeinung, u.a. Popitz der diese zu seiner Zeit stark prägte, positionierte sich überwiegend auf der Seite des Reichsfinanzhofes. Es wurde die Auffassung vertreten, dass das Besteuerungsrecht des Staates nicht nur die zivilrechtlich anerkannten Rechtsgeschäfte erfasse, da es doch vielmehr auf den wirtschaftlichen Gehalt ankomme. Es stehe dem Staat zu, alle vorhandenen ertragsbringenden Rechtsgeschäfte unabhängig von der zivilrechtlichen Wirksamkeit zu besteuern.<sup>124</sup>

---

<sup>121</sup> Vgl. *Sander* in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 1.1, S.2.

<sup>122</sup> Vgl. ebenda, Tz. 1.2, S.2.

<sup>123</sup> Vgl. ebenda, Tz. 1.2, S. 3.

<sup>124</sup> Vgl. ebenda, Tz. 1.2 S. 3.

So vertrat bspw. Popitz die damals herrschende Literaturauffassung, „dass das Besteuerungsrecht des Staates alle Vorgänge und Tatbestände umfasst, soweit sie wirtschaftlich zur steuerlichen Ausnutzung geeignet sind, ohne Rücksicht darauf, ob ihre Form oder ihre Entstehung zivilrechtlich anerkannt oder für das Zivilrecht als richtig anzusehen ist“.<sup>125</sup>

Zwischen Steuerrecht und Zivilrecht müsse differenziert werden. Die steuerliche Wirksamkeit von Rechtsgeschäften dürfe sich nicht nach der zivilrechtlichen Wirksamkeit richten, denn hier würden verschiedene Konsequenzen gezogen. Bezogen auf beide Rechtsgebiete versage der Staat den sittenwidrig bzw. gegen das Gesetz Handelnden seine Schutzwürdigkeit. Popitz erläutert seine These anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips. Die Leistungsfähigkeit sei nicht davon abhängig, ob die Einnahmen auf legalem oder illegalem Wege erzielt werden. „Der Staat verletze nicht die Heiligkeit des Rechts, wenn er der Tatsache Rechnung trägt, dass Einkommen auch ohne ehrliche Arbeit erzielt werden kann.“<sup>126</sup>

Mit Hinblick auf verschiedene damalige Urteile des Reichsgerichtes entschied der Reichsfinanzhof schlussendlich, dass die Sittenwidrigkeit im Rahmen der Besteuerung unbeachtlich sei.<sup>127</sup> Dies gelte zumindest dann, wenn die Vertragspartner die wirtschaftlichen und vermögensrechtlichen Folgen des Geschäftes realisieren und diese auch nicht rückgängig machen.<sup>128</sup>

Mit dieser Rechtsprechung hin wandelte sich nunmehr auch die Definition des Begriffs „Gewerbe“. Eine gewerbliche Tätigkeit setzte nicht mehr voraus, dass das ihr zugrunde liegende Verhalten auch erlaubt war.<sup>129</sup>

---

<sup>125</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 260. Lieferung, § 40 AO, Rz. 2 sowie *Popitz* in: AöR 40 (1921), S. 140.

<sup>126</sup> Vgl. ebenda, Rz. 2 sowie *Popitz* in: AöR 40 (1921), 153 ff.

<sup>127</sup> Vgl. RG-Urteil vom 23.09.1919, V 48/19, RGSt 54, 49 ff. und RG-Urteil vom 25.11.1919, IV 234/19, RGSt 54,68 ff. sowie *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 260. Lief., § 40 AO, Rz. 3.

<sup>128</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar, 260. Lief., § 40 AO, Rz. 2, RFH-Urteil vom 05.05.1920, II A 129/20, RStBl 1920, S.557 ff. .

<sup>129</sup> Vgl. *Popitz/Kloß/Grabower* in: Kommentar zum UStG, 1928, S. 331 ff. Schlussendlich führt diese Behandlung m. E. eben zu dem Ziel eine gleichmäßige Steuerbelastung herzustellen. Die Erlaubtheit als solche kann keine Voraussetzung für ein gewerbliche Tätigkeit sein. Andernfalls führe dies dazu, dass gerade die ehrlich und gesetzmäßig handelnden Bürger die Hauptlast bei der Finanzierung des Staates tragen, wohingegen der gesetzes- oder sittenwidrig handelnde Bürger einer solche Belastung nicht ausgesetzt wäre und damit aus seinem falschen Verhalten Vorteile abschöpfen würde. Selbst wenn man annehmen würde, dass statt einer gewerblichen Tätigkeit i. S. d. § 15 EStG, Einkünfte aus Leistungen i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG vorliegen, entfielen für den sitten- und verbotswidrig handelnden Stpfl. ein Teil der Steuerlast, da sich bspw. auch das Gewerbesteuerrecht am Vorliegen von gewerblichen Einkünften i. S. d. § 15 EStG orientiert. Damit würde der Steuerpflichtige zumindest von dem Ausschluss von der Gewerbesteuer profitieren.

Diese neu entwickelte steuerrechtliche Beurteilung sittenwidriger und verbotener Betätigung fand ihren Ausdruck zuerst in § 12 des Rennwett- und Lotteriegengesetzes aus dem Jahr 1922. Dieser besagt: „Die Steuerschuld entsteht ohne Rücksicht darauf, ob das Totalisatorunternehmen erlaubt oder der Buchmacher zugelassen war.“<sup>130</sup> und zeigt auf, dass eine Besteuerung auch stattfindet, wenn die Einnahmen auf unlauterem Weg erzielt wurden bzw. im Falle, dass gesetzliche Vorschriften nicht ordnungsgemäß eingehalten wurden.<sup>131</sup>

Entgegen der vorstehenden Ausführungen und der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes urteilte das Reichsgericht am 09.07.1931. So erklärte es, dass eine Hinterziehung von Zöllen bei verbotswidriger Einfuhr von Waren nicht möglich sei.<sup>132</sup> Um eine Zersplitterung der Rechtsordnung zu verhindern, reagierte der Gesetzgeber mit § 396 Abs. 6 RAO, dessen Rechtsgedanke im heutigen § 370 Abs. 5 AO zu finden ist. Dieser erweitert den Steuerstraftatbestand, indem er auch Taten, welche sich auf Waren beziehen, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten sind.<sup>133</sup>

Noch im Jahr 1934 wurde der § 5 Abs. 2 StAnpG<sup>134</sup> eingeführt, dessen Inhalt zum Gegenstand der Neufassung des § 40 AO von 1977 wurde.<sup>135</sup> Dieser lautete: „Die Besteuerung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Tun oder Unterlassen), das den steuerpflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des steuerpflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.“<sup>136</sup> Zu erkennen ist, dass § 5 Abs. 2 StAnpG den Begriff des Verhaltens definiert. Dieses kann in einem „Tun oder Unterlassen“ bestehen.

Der damalige Wortlaut des Steueranpassungsgesetzes wurde in die Neufassung des § 40 AO aus dem Jahr 1977 übernommen. In Teilen der Literatur findet man die Auffassung, dass der Wortlaut des § 40 AO zusätzlich zum Inhalt des § 5 Abs. 2 StAnpG noch um die Begründung des Gesetzes ergänzt wird. So liest man, dass die Besteuerung des sitten- und verbotswidrigen Verhaltens damit begründet würde, dass dieses für die Besteuerung „unerheblich“ wäre.<sup>137</sup>

---

<sup>130</sup> § 12 RennwLottG, Gesetz vom 08.04.1922 (RGBl. I S. 335, 393 ), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 30. November 2020 (BGBl. I S. 2600).

<sup>131</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 260. Lieferung, § 40 AO, Rz. 4.

<sup>132</sup> Vgl. RFH- Urteil vom. 09.07.1931, III 319/31, RGSt 65, 344 ff. .

<sup>133</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 260. Lieferung, § 40 AO, Rz. 4.

<sup>134</sup> Vgl. RStBl. I 1934, 1398.

<sup>135</sup> Vgl. Sander in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 1.3, S. 3

<sup>136</sup> Vgl. RStBl. I 1934, S. 926.

<sup>137</sup> Vgl Sander in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 1.3, S. 3,4.

## 2.2 Tatbestand des § 40 AO

Mit Hinblick auf die historische Entwicklung der Steuerrechtsnorm sollen nun der Wortlaut und die einzelnen Tatbestandsmerkmale betrachtet werden. Auch gilt es zu untersuchen, inwieweit bereits thematisierte zivilrechtliche Grundsätze und Begriffsbestimmungen auch für das Steuerrecht Anwendung finden.

### 2.2.1 Gesetzeswortlaut

„Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.“<sup>138</sup>

### 2.2.2 Anwendungsbereich

Zunächst ist der subjektive Anwendungsbereich der Rechtsnorm aufzuklären. § 40 AO findet sowohl auf natürliche, als auch auf juristische Personen Anwendung, soweit das Verbotsgesetz wesensgemäß anwendbar ist. Die Rechtsvorschrift wirkt sowohl zugunsten als auch zulasten des Steuerrechtssubjektes.<sup>139</sup>

Der objektive Anwendungsbereich ist ebenso weit gefasst. § 40 AO betrifft alle Ansprüche aus einem Steuerschuldverhältnis i. S. d. § 37 AO, d.h. von ihm betroffen sind auch Steuerabzugsbeträge, Steuervergünstigungen, Steuervergütungen, der Haftungsanspruch, die steuerlichen Nebenleistungen i. S. d. § 3 Abs. 4 AO sowie Erstattungsansprüche aus § 37 Abs. 2 AO. Auch findet § 40 AO auf alle Steuerarten, einschließlich der Verbrauchssteuern Anwendung.<sup>140</sup>

Nicht in den Anwendungsbereich des § 40 AO fallen Einzelsteuergesetz, bei denen die zivilrechtliche Wirksamkeit des rechtsgeschäftlichen Handelns vorausgesetzt wird.<sup>141</sup>

---

<sup>138</sup> § 40 AO in der Fassung vom 01.10.2002 (BGBl. 2002 I S.3866, ber. BGBl. 2003 I S.61 = BStBl 2002 I S.1056), zuletzt geändert durch Art. 15 des Gesetzes vom 18.12.2018 (BGBl. I S. 2639).

<sup>139</sup> Vgl. *Schmieszek* in: Gosch, AO/FGO-Kommentar, § 40 AO, Rz. 4. Siehe Tz. 2.4.

<sup>140</sup> Vgl. *Schmieszek*, ebenda, Rz. 6 sowie Koenig in: Koenig, AO-Kommentar, § 40 Rz. 10.

<sup>141</sup> Vgl. ebenda. Ein Bsp. hierfür wäre ein wirksames Kaufangebot, welches § 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG fordert. Eine Besteuerung setzt die wirksame Einräumung des Kaufangebotes, die Übertragung der sich hieraus ergebenden Ansprüche vom berechtigten Vertragspartner an eine dritte Person sowie die wirksame tatsächliche Durchführung des Veräußerungsgeschäftes voraus (Vgl. BFH-Urteil vom 06.09.1989, II R 135/86, BStBl II 1989, 984 ff.). Mangelt es an einem rechtswirksamen Angebot sind die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG nicht erfüllt. M. E. ist allein deshalb eine Besteuerung nach der o.g. Norm zu versagen. § 40 AO findet insoweit keine Anwendung, da das Verhalten schon grds. keinen Besteuerungstatbestand verwirklicht. Die Notwendigkeit das Verhalten trotz eines Sitten- oder Gesetzesverstößes gemäß § 40 AO zur Besteuerung heranzuziehen, besteht nicht, da insoweit kein für die Besteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG relevantes Verhalten gegeben ist.



### 2.2.3 Begriff des Verhaltens

Es gilt das Tatbestandsmerkmal des „Verhalten“ zu definieren. Dabei ist festzustellen, dass die steuerrechtliche Definition durchaus starke Ähnlichkeiten zu der des Zivilrechtes aufweist. Der Begriff „Verhalten“ im Rechtssinn meint ein menschliches Tun. Hierbei ist sowohl das aktive Tun, als auch das passive Dulden oder Unterlassen inbegriffen. Jede menschliche Reaktion, so passiv sie auch sein mag, stellt ein Verhalten dar.

Für § 40 AO ist damit jedes menschliche Verhalten, welches Teil eines Rechtsgeschäftes auf eine Steuerbarkeit zu überprüfen und zu bewerten. Voraussetzung für das Verhalten i. S. d. § 40 AO ist lediglich, dass sich dieses unter einen der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1-7 EStG subsumieren lässt, denn § 40 AO selbst stellt für sich keine neue, eigene Einkunftsart dar. Damit bleiben bspw. der Diebstahl und die Unterschlagung weiterhin nicht steuerbare Vorgänge.<sup>142</sup>

Fraglich ist, wie sich das unternehmerische Verhalten im engeren Sinne definiert und ob es eine sogenannte „**Erlaubtheit**“ der Tätigkeit voraussetzt.

Es sind die Tatbestandsmerkmale des „Unternehmens“ genauer zu beleuchten. Dieser Begriff ist in verschiedenen Steuerarten, bspw. der Gewerbe-, Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer auffindbar. Dabei sind die steuerspezifischen Definitionen nicht vollkommen identisch. So setzt bspw. eine unternehmerische Tätigkeit i. S. d. **Ertragssteuerrechts** eine Gewinnerzielungsabsicht voraus, wohingegen die unternehmerische Betätigung im Sinne des **Umsatzsteuerrechts** lediglich die Erzielung von Einnahmen fordert. Das Gewerbesteuerrecht knüpft eng an die Definition des Einkommensteuerrechts. Sowohl die unternehmerische Tätigkeit im Rahmen eines Gewerbebetriebs als auch im Rahmen einer selbstständigen Betätigung setzt die folgenden Tatbestandsmerkmale voraus: das Vorliegen einer gewerblichen/ beruflichen Leistung, welche selbstständig (mit Unternehmerisiko und Unternehmerinitiative) und nachhaltig (auf Wiederholung ausgelegt) mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird, Beteiligung am allgemeinen, wirtschaftlichen Verkehr sowie das Überschreiten der bloßen Vermögensverwaltung. Das Umsatzsteuerrecht hingegen verzichtet auf das Überschreiten der bloßen Vermögensverwaltung sowie, wie bereits ausgeführt, auf die Erzielung eines Totalgewinns.<sup>143</sup>

---

<sup>142</sup> Vgl. Tipke in: Die Steuerrechtsordnung, § 29 wirtschaftliche Betrachtungsweise, S. 1321.

<sup>143</sup> Zur Verdeutlichung der umsatz- und ertragssteuerlichen Unterschiede dient ein Beispielfall, welcher im Anhang 6 aufgeführt wird.

Die Legalität sowie der Grad der Verwerflichkeit der Tätigkeit spielen weder im Ertragssteuerrecht noch im Umsatzsteuerrecht eine Rolle. Wie es sich bereits aus der historischen Entwicklung des § 40 AO ergibt, wurde auch der Begriff des Gewerbes stetig fortentwickelt. Heute gibt die Definition der „unternehmerischen Tätigkeit“ keinen Hinweis auf das Erfordernis der Erlaubtheit der Betätigung mehr her. Daraus folgt, dass einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des Steuerrechts sowohl ein legales als auch illegales Verhalten zu Grunde liegen kann. Entgegen der Auffassung der damaligen Rechtsprechung des Preußischen Obergerichtes und des Reichsgerichtshofes, teile ich Sanders Auffassung, dass mit Hinblick auf die bestehende, gesetzlich verankerte Legaldefinition, die damalige Strenge bezüglich der Erlaubtheit einer gewerblichen Tätigkeit, nicht mehr vertretbar ist.<sup>144</sup> Dies ist auch in Bezug auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG die einzig korrekte Schlussfolgerung, da eine andere Beurteilung eine Benachteiligung des norm- und sittengemäß handelnden Steuerpflichtigen zur Folge hätte.

Im Unterschied hierzu existiert jedoch tatsächlich im Bereich der **Gewerbeordnung** eine durch die Rechtsprechung entwickelte Definition, welche die Erlaubtheit der unternehmerischen Tätigkeit voraussetzt. Das Bundesverwaltungsgericht begründet das Fehlen einer eigenständigen gewerberechtlichen Definition damit, dass die Vielseitigkeit der gewerblichen Entwicklung eine starre, allgemeingültige Definition nicht gestattet. Trotz allem, versuchte das Bundesverwaltungsgericht eine Definition des Gewerbes für die Gewerbeordnung zu kreieren. Demnach sei nach heutiger allgemein bekannter Auffassung ein „Gewerbe im Sinne der GewO jede nicht sozial unwertige (generell nicht verbotene, erlaubte) auf Gewinnerzielungsabsicht gerichtete, auf Dauer angelegte selbstständige Tätigkeit, ausgenommen Urproduktion, freie Berufe [...] und die bloße Verwaltung eines Vermögens“.<sup>145</sup>

---

<sup>144</sup> Vgl. Sander in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit Tz. 2.1.2.3, S.6.

<sup>145</sup> BVerwG-Urteil v. 24.06.1976, I C 56.74, NJW 1977, 772 ff.. Mit dieser Definition wird die Legalität der gewerblichen Tätigkeit i. S. d. GewO vorausgesetzt. Der Ausdruck die Tätigkeit dürfe „nicht generell verboten sein“, bezieht sich hierbei auf die Art der Tätigkeit, nicht jedoch auf die Ausführung. Demnach erfüllt die Hehlerei nicht den Gewerbebegriff i. S. d. GewO, da diese (als Art des Geschäftsbetriebes) bereits schon gegen die geltenden Vorschriften verstößt. Vgl. Sander in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit § 40 AO, Tz. 2.1.2.2, S.6. Im Gegensatz hierzu stellt bspw. ein Bauunternehmen, welches Schwarzarbeit leistet, ein Gewerbe im Sinne der GewO da. Hier ist lediglich die Ausführung verbotswidrig, nicht jedoch die Art des Gewerbes. Fraglich ist, ob nicht nur verbotswidrige, sondern auch sittenwidrige Tätigkeiten ein Gewerbe i. S. einer GewO ausschließen. Dies wird nach herrschender Meinung bejaht. Auch ein sittenwidriges Verhalten stellt eine nicht sozial wertige Tätigkeit dar. In der Verwaltungspraxis wird bspw. die Prostitution als Gewerbe nicht anerkannt. Die Auffassung der Gewerbeämter und der Rechtsprechung wird in Teilen der Bevölkerung stark kritisiert. Grund hierfür ist, dass die Meinung vertreten wird, die Prostitution sei nach Einführung des ProstG nicht mehr als sittenwidrig zu betrachten. Vgl. <https://www.foerderland.de/gruendung/amtswege/gewerberecht-und-prostitution/>.

## 2.2.4 Begriff der Sittenwidrigkeit im steuerrechtlichen Sinne

Ein Verhalten ist sittenwidrig, „wenn es dem Rechtsgefühl aller billig und gerecht Denkenden widerspricht“.<sup>146</sup> Für das Steuerrecht wurde seitens des Gesetzgebers keine eigenständige Definition des Begriffs der Sittenwidrigkeit aufgestellt. Wie bereits schon die erhebliche Vielfalt der Praxisfälle im Zivilrecht zeigt, war das Entwickeln einer starren, unveränderlichen Definition weder möglich noch gewollt oder sinnvoll.<sup>147</sup> Der Begriff der Sittenwidrigkeit sollte gerade weitestgehend offengehalten werden, damit die unterschiedlichsten Fallgestaltungen mit ihren mannigfaltigen Konstruktionen, welche sich keinesfalls in einzelnen Tatbeständen ausdrücken lassen, unter die Vorschrift subsumiert werden können. Eine eigenständige steuerrechtliche oder zivilrechtliche Definition hätte den Anwendungsbereich der Vorschrift unwillentlich eingeschränkt. Damit findet die zivilrechtliche Definition des Begriffs, welche sich nun eben lediglich aus den Praxisfällen, dem Wandel der Zeit und der damit einhergehenden Rechtsprechung entwickelt hat, auch für das Steuerrecht Anwendung.<sup>148</sup>

Die Überprüfung eines Verhaltens auf Sittenwidrigkeit hat aus einem objektiven abstrakten Blickwinkel zu erfolgen. Es kommt weder auf das individuelle Empfinden der Beteiligten noch auf die Art des Sittenverstoßes an.<sup>149</sup>

Die Sittenwidrigkeit ist kein starrer, dogmatischer Begriff. Er ist sehr gesellschaftsbezogen und wird sich auch weiterhin mit dem Laufe der Geschichte verändern. Einen guten Orientierungsmaßstab in der heutigen Zeit stellen die von der Rechtsprechung entwickelten zivilrechtlichen Fallgruppen der Sittenwidrigkeit dar.

Besonders für das Steuerrecht gilt: Allein die Absicht der Steuerersparnis führt nicht zur Sittenwidrigkeit.<sup>150</sup>

---

<sup>146</sup> Ratschow in: Klein, AO-Kommentar, § 40 Rz. 16.

<sup>147</sup> Vgl. Helmut Köhler in: Juristische Kurzlehrbücher, BGB, Allgemeiner Teil, § 13 Rz. 24.

<sup>148</sup> Anhaltspunkte hierfür finden sich auch in der Steuerrechtsliteratur wieder (Drüen in: Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 40 Rz.23).

<sup>149</sup> Vgl. Ratschow in: Klein, AO-Kommentar, § 40 Rz. 16.

<sup>150</sup> Vgl. Drüen in Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 40, Rz. 23 sowie BFH-Urteil vom 29.08.2007, IX R 17/07, BStBl II 2008, 502 ff. (juris, Rz. 21). Für weitere Ausführungen zum Begriff der Sittenwidrigkeit, siehe Definition in Tz. 1.2.3.

### 2.2.5 Begriff des gesetzlichen Gebotes und Verbotes

Der Stpfl. verstößt gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot indem er entgegen einer Norm handelt. Gesetz wird in § 4 AO genauer definiert. Darin heißt es: „Gesetz ist jede Rechtsnorm.“. Somit fallen auch Rechtsverordnungen unter den Begriff des Gesetzes.

Fraglich ist auch, wo genau die Unterschiede zwischen einem Gebot und einem Verbot liegen. Diese gilt es herauszuarbeiten.

Gemäß der rechtswissenschaftlichen Definition wird das **Gebot** als Verhaltensnorm beschrieben, welche ein spezifisches Verhalten fordert. Adressat ist ein Personenkreis oder eine Gesellschaft.<sup>151</sup> Verhaltensnormen sind Vorschriften, welche Handlungsformen in sozialen Situationen bestimmen. Auch Sie entwickeln sich im Verlauf der Zeit fort und passen sich den Erwartungen der Gesellschaft an das Verhalten des Individuums an.<sup>152</sup> Die herrschende Meinung beschreibt das Gebot sogar als „gesetzliche Pflicht, in einer bestimmten Weise zu handeln“.<sup>153</sup>

Im Allgemeinen stellt ein **Verbot** eine Anweisung zur Unterlassung einer bestimmten Handlung dar. Diese kann in Gestalt einer Regel, Richtlinie, einem Befehl oder einer Rechtsnorm ergehen. Auch hier decken sich die zivilrechtliche und steuerrechtliche Definition.<sup>154</sup>

### 2.3 Rechtsfolgen des § 40 AO

§ 40 AO bewirkt die steuerliche Gleichbehandlung von rechtmäßigem und gesetzes- oder sittenwidrigem Verhalten. Außersteuerliche Beurteilungen spielen für die Besteuerung keine Rolle.<sup>155</sup> Lediglich die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1-7 EStG ist von Bedeutung.<sup>156</sup>

Da § 40 AO sitten- und verbotswidrige Einnahmen als steuerpflichtig deklariert, treffen den Stpfl. diesbezüglich ebenfalls die geltenden Anzeige- und Erklärungs-pflichten.

---

<sup>151</sup> Vgl. <https://www.duden.de/rechtschreibung/Gebot>.

<sup>152</sup> Vgl. <https://educalingo.com/de/dic-de/verhaltensnorm>.

<sup>153</sup> Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/gebote-32054>.

<sup>154</sup> Für weitere Ausführungen siehe Tz. 1.1.3.

<sup>155</sup> Vgl. *Schmieszek* in: Gosch AO/FGO- Kommentar, § 40 AO Rz. 1,7 sowie Vgl. *Koenig* in: Koenig, AO-Kommentar, § 40 Rz. 1 m. w. N. und BVerfG-Beschluss vom 12.04.1996, 2 BvL 18/93, NJW 1996, 2086 ff. (juris, Rz. 3, 4)

<sup>156</sup> Vgl. *Tipke* in: Die Steuerrechtsordnung, Band 3, § 29 wirtschaftliche Betrachtungsweise, S.1321.

Die **Rückabwicklung** eines gesetzes- oder sittenwidrigen Verhaltens, welches aufgrund von Steuerbarkeit zu einer tatsächlichen Besteuerung geführt hat, wird entsprechend steuerlich begünstigt. Bei Abfluss des ursprünglichen wirtschaftlichen Ergebnisses wird die Zahlung gemäß § 11 Abs. 2 EStG im Jahr des Abflusses aufwandswirksam berücksichtigt.<sup>157</sup>

## 2.4 Steuerliche Abzüge und Vergünstigungen im Lichte des § 40 AO

Soweit durch sittenwidriges Verhalten Steueransprüche zuungunsten des Stpfl. entstehen, besteht über deren Berücksichtigung vollends Einigkeit. Jedoch könnte man sich vor dem Gedanken scheuen, ein solches Verhalten auch steuerlich zu begünstigen. Mit § 12 Nr. 4 EStG und § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG bestehen bspw. Regelungen, welche den Abzug von Betriebsausgaben, die durch gesetzeswidriges Verhalten (Begehung einer Straftat bzw. Zahlung von Bestechungsgeldern) verursacht wurden, versagen. Dies wird damit begründet, dass man ein fehlerhaftes, sittenwidriges Verhalten nicht auch noch belohnen dürfe, in dem man zulässt, dass die festgesetzte Strafe bzw. Zahlung von Bestechungsgeldern, steuermindernd berücksichtigt wird.<sup>158</sup>

Fraglich ist, ob allgemein in Fällen des § 40 AO die steuerliche Entlastung bzw. Begünstigung zu versagen ist.<sup>159</sup>

Nach aktuell herrschender Meinung<sup>160</sup> ist § 40 AO grds. auch zugunsten des Stpfl. anzuwenden. Dies gilt v.a. für den **Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug**. Teile des Schrifttums unterscheiden hierbei zwischen 2 Fallgruppen:

Betriebsausgaben und Werbungskosten zur Erzielung von Einkünften aus gesetz- und sittenwidrigem Verhalten und Betriebsausgaben und Werbungskosten zur Erzielung gesetzmäßiger Einkünfte.

Der Unterschied dieser Fallgruppen besteht darin, dass bei der ersten Fallgruppe Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei der Erzielung verbots- oder sittenwidriger Einkünfte entstehen (z.B. Kosten des Wareneinkaufs für den Drogenhandel).

---

<sup>157</sup> Vgl. Schmieszek in: Bosch, AO-Kommentar, § 40 AO, Rz. 19.

<sup>158</sup> Vgl. ebenda, Rz. 7 sowie Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 40 AO, Rz. 26 ff. und Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, 163. Lieferung 10.2020, § 40 AO, Rz. 17.

<sup>159</sup> Um das Ausmaß der Thematik der steuerlichen Vergünstigungen darzustellen, ist in Anhang 7 ein Beispiel (Drogenhandel) aufgeführt.

<sup>160</sup> Vgl. *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 108 sowie Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar, § 40 Rz. 16ff. und Blesinger/Viertelhausen in: Kühn/ v. Wedelstädt, AO/FGO-Kommentar, § 40 AO Rz. 2.

Bei der zweiten Fallgruppe werden grds. rechtmäßige Einkünfte erzielt (z.B. solche als Arzt i. S. d. § 18 EStG), jedoch findet im Rahmen der Erzielung dieser Einkünfte ein steuerungsrelevantes, sitten- oder verbotswidriges Verhalten statt (z.B. Geschwindigkeitsverstoß auf der Fahrt zum Einsatzort).

Bei der Erzielung von gesetz- oder sittenwidrigen Einkünften sei der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten „Ausdruck des objektiven Nettoprinzips“. Das objektive Nettoprinzip gewährleistet, dass auch nur die Einkünfte besteuert werden, welche auch tatsächlich für den Lebensunterhalt zur Verfügung standen. Unstreitig abziehbar wäre damit z.B. der Aufwand für Schwarzhandel und Schwarzarbeit.<sup>161</sup>

Im Gegensatz dazu sei, soweit es um sitten- oder gesetzwidriges Verhalten bei der Erzielung rechtmäßiger Einkünfte ginge, zu prüfen, ob eine betriebliche Veranlassung gegeben war oder ob der betriebliche Zusammenhang durch eine private Mitveranlassung unterbrochen würde. Eine private Veranlassung würde nur dann überwiegen, wenn der einzige Zusammenhang zwischen der beruflichen/gewerblichen Tätigkeit des Stpfl. und der strafbaren Handlung darin besteht, dass der Stpfl. die Gelegenheit zum Gesetzesverstoß erhält. In diesem Fall greife das Abzugsverbot des § 12 Nr.1 EStG.<sup>162</sup>

Ein Teil der Literatur vertritt hierzu jedoch eine andere Auffassung: Für den Abzug von Ausgaben dürfe ebenfalls nichts anderes gelten als für die erste Fallgruppe. Auch bei der Verausgabung von Kosten, welche durch sittenwidriges Verhalten verursacht wurden, dürfe eine private Veranlassung nicht grds. angenommen werden. Man müsse betrachten, ob nicht die betriebliche Sphäre der Aufwendung durch eine private, willentliche Entscheidung oder Handlung durchbrochen wird.<sup>163</sup>

---

<sup>161</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 228.Lieferung, § 40 AO Rz.17 und BFH Urteil vom 18.10.2007 VI R 42/04; BStBl BFH 2008,223 [225], (juris, Rz.17).

<sup>162</sup> Vgl. *Schwarz* in: Pahlke, AO-Kommentar, § 40, Gesetz- oder sittenwidriges Handeln, Rz. 10 sowie *Schmieszek* in: Bosch, AO-Kommentar, § 40, Rz. 24.

<sup>163</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar, 260. Lief., § 40 AO Rz. 36. M. E. hat diese Handhabung durchaus Hand und Fuß. Bei der zweiten Fallkonstellation geht es weniger darum, den sich sonst rechtmäßig verhaltenden Bürger für sein Verhalten zu sanktionieren, vielmehr sollen die Aufwendungen in den privaten und betrieblichen Bereich aufgeteilt werden. Bei einem einmaligen rechtswidrigen Verhalten ist vermehrt davon auszugehen, dass hinter dem Handeln ein privates Motiv steht. Bspw. ist der Geschwindigkeitsverstoß mit dem Betriebsfahrzeug eines Unternehmers, welcher möglichst schnell in den Feierabend gehen möchte, überwiegend privat veranlasst. Damit sind die grds. abziehbaren Prozesskosten gemäß § 12 Nr. 1 EStG dem privaten Vermögensbereich zuzuordnen. Anders wäre der Fall zu würdigen, wenn bspw. ein Notarzt im Rahmen eines Einsatzes einen Geschwindigkeitsverstoß begeht um einen Patienten so schnell wie möglich behandeln zu können. Etwaige Prozesskosten wären trotz des Gesetzesverstoßes abziehbar. Jedoch sollte auch bei der ersten Fallgruppe gründlich zwischen privater und beruflicher Veranlassung differenziert werden. Andernfalls würde dies durchaus zu einer Ungleichbehandlung und Benachteiligung des sittengemäß handelnden Unternehmers führen.

Auch bezüglich der Gewährung von **Steuerbefreiungsvorschriften** wurde seitens der Rechtsprechung dessen Anwendung in Bezug auf sitten- und verbotswidrige Rechtsgeschäfte entschieden. Dies begründet der BFH damit, dass zur Besteuerung eben nicht nur die steuerbegründenden Tatbestände gehören, sondern auch die Steuerbefreiungsvorschriften.<sup>164</sup> Diese rechtliche Beurteilung wird von einem Teil der Literatur jedoch als zu weit gefasst beschrieben. Nach ihr sei eine teleologische Reduktion gewinnbringender als die sture Freistellung von der Besteuerung aufgrund der Tatbestandsmerkmale.<sup>165</sup>

Andere Teile der Steuerrechtsliteratur<sup>166</sup> wählen bei der Lösung dieser Frage das Mittel der Aufteilung der Rechtsvorschriften in **Fiskalzwecknormen** (Betriebsausgaben, Werbungskosten, Vorsteuern) und **Sozialzwecknormen** (Steuervergünstigungen), wobei letztere auf § 40 AO nach Mindermeinung aufgrund ihrer Lenkungsfunction grds. keine Anwendung findet.<sup>167</sup>

Dies wird damit begründet, dass schon nach dem Zweck der Steuervergünstigungen, welche ein gemeinwohlförderndes Verhalten belohnen, diese nicht für sitten- oder verbotswidriges Verhalten gewährt werden dürfen. Die überwiegende Literaturmeinung appelliert hier an eine restriktive Auslegung. Es müsse genauer untersucht werden, ob der Zweck der Steuervergünstigungsnorm mit dem sitten- und verbotswidrigen Verhalten einhergehen kann. Ggf. könne eine Steuervergünstigung gewährt werden, wenn das Verhalten nicht explizit gegen ihren Zweck verstößt.<sup>168</sup>

Für die steuermindernden *Fiskalzwecknormen* gilt das oben Dargestellte. Sie stellen unselbstständige Besteuerungsgrundlagen dar und haben die Funktion vor einer übermäßigen Besteuerung zu schützen.<sup>169</sup>

Bezüglich der *persönlichen Steuerabzüge* (SA, agB) ist jedenfalls immer auf den Einzelfall abstellen.

---

<sup>164</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 07.11.1989, VII R 115/87, BStBl. II 1990, 251ff., (juris, Rz. 6).

<sup>165</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar, 260. Lief., § 40 AO, Rz. 21.

<sup>166</sup> Vgl. *Hoffmann* in: Koch/Scholtz, AO, 4. Auflage, § 40 Rz. 2 sowie *Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar, § 40 AO, Rz. 16ff. und *Ratschow* in: Klein, AO-Kommentar, § 40 AO Rz. 12. Siehe auch *König* in: Pahlke/König, AO-Kommentar, § 40 Rz.2f.

<sup>167</sup> Vgl. *Tipke* in Lang § 5 Rz. 94 und *Ratschow* in: Klein, AO-Kommentar, § 40 Rz. 12.

<sup>168</sup> Vgl. *Koenig* in : Pahlke/Koenig, AO-Kommentar, § 40 Rz. 3 und *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar, 228. Lieferung, § 40 Rz. 17.

<sup>169</sup> Vgl. ebenda Rz. 18.

Bei *Sonderausgaben (SA)* müsse, so beschreibt es ein Teil des Schrifttums, geprüft werden, ob das Verschulden des Stpfl. den Abzug der Aufwendungen ausschließt. Bspw. wären die Kosten für die Inanspruchnahme eines Strafverteidigers abzugsfähig, wobei Spendenzahlungen an eine gemeinnützige Organisation, die ihre Ziele mit unlauteren Mitteln erreicht vom Abzug ausgeschlossen.<sup>170</sup>

Der Abzug *außergewöhnlicher Belastungen (agB)* ist restriktiv auszulegen. Sie werden im Allgemeinen als zwangsläufige Aufwendungen beschrieben, welche dem Stpfl. aus rechtlichen, sittlichen oder tatsächlichen Gründen erwachsen und deren Höhe die Aufwendungen der Stpfl. gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse übersteigt. Fraglich ist, ob Aufwendungen, die aus unsittlichem oder verbotswidrigem Verhalten hergeführt werden, als „zwangsläufig“ angesehen werden können. Meines Erachtens wird dies korrekterweise seitens des Schrifttums zumindest dann verneint, wenn den Steuerpflichten an seinem Verhalten Schuld trifft, denn diese schließt die geforderte Zwangsläufigkeit zwingend aus.<sup>171</sup>

*Steuervergünstigungen* werden dem Stpfl. aus sozialpolitischen oder wirtschaftlichen Gründen gewährt. Zweck der Vergünstigungen ist es ein Verhalten steuerlich zu begünstigen, welche von der Allgemeinheit als erstrebenswert betrachtet wird (Gemeinwohl- und Verdienstprinzip). Sitten- und verbotswidriges Verhalten wird grds. von der Allgemeinheit missbilligt und ist daher schon von vorn herein nicht steuerlich zu begünstigen.<sup>172</sup>

Da die *Sozialzwecknormen* gerade ein von der Allgemeinheit erwünschtes Verhalten steuerlich begünstigen, sieht eine Mindermeinung der Literaturmeinung das Steuerrecht entgegen der herrschenden Meinung nicht als wertneutral an.<sup>173</sup>

---

<sup>170</sup> Vgl. *Sander* in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 3.2.1, S.12. Eine solche Vorgehensweise ist m.E. nicht sinnvoll. Der SA-Begriff verlangt nicht, dass Aufwendungen im Falle eines gesetz-/sittenwidrigen Verhaltens ohne Verschulden herbeigeführt worden sind. Allein der Wortlaut lässt auch keinen Raum für diese Interpretation. Nach der Definition des § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG sind SA „folgende Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden“. Mit dem Ausdruck „sind“ verdeutlicht der Gesetzgeber, dass bei Erfüllung der nachfolgenden, im Gesetzeswortlaut aufgeführten Tatbestandsvoraussetzungen kein Ermessen bei der Berücksichtigung der Aufwendungen besteht. Auch besteht kein Bedarf das Fehlen des Verschuldens an der Sitten-/ Verbotswidrigkeit von Aufwendungen als Voraussetzung für den SA-abzug anzunehmen. Nimmt man den Spendenabzug an eine gemeinnützige Organisation, welche ihr Ziele mit unlauteren Mitteln erwirkt zum Beispiel, ist bereits schon für den SA-Abzug fraglich, ob überhaupt eine gemeinnützige begünstigte Organisation besteht. Die Gemeinnützigkeit eines Vereins, welche Voraussetzung für den Abzug nach § 10 b EStG ist, würde hier wohl aufgrund ihres sitten-/ verbotswidrigen Handelns versagt werden, denn dieses ist nicht qualifiziert dem Allgemeinwohl zu dienen. Vgl. auch *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 40 Rz. 20.

<sup>171</sup> Vgl. ebenda sowie *Sander* in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 3.2.2, S.13.

<sup>172</sup> Vgl. *ebenda*, Tz. 3.3, S. 13, 14 und *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5, Rz.109.

<sup>173</sup> Vgl. *Drüen* in. Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 40 Rz.1 und Blesinger/Viertelhausen, AO/FGO-Kommentar, § 40 AO Rz. 1.



Die Sozialzwecknorm müsse auf ihren Zweck untersucht werden, welcher aber gerade oft außersteuerliche Wertungen zum Gegenstand hat.<sup>174</sup>

Ein weiteres Indiz für die Ablehnung des Abzugs von Steuervergünstigungen sieht ein Teil des Schrifttums in der historischen Entwicklung des § 40 AO. Dieser entstand aus dem § 5 Abs. 2 StAnpG, zu dessen Einführung Sozialzwecknormen noch keine große Bedeutung zukamen, da hierzu kaum gesetzliche Regelungen bestanden. Mithin wurde deren Abgrenzung zu Fiskalzwecknormen noch gar nicht analysiert. Die Anwendbarkeit des § 40 AO auf Steuervergünstigungen zur Zeit der Entstehung des § 5 Abs. 2 StAnpG könne weder vorgesehen noch beabsichtigt worden sein.<sup>175</sup>

## **2.5 Bedeutung der Vorschrift für die Rechts- und Werteordnung**

Nachdem die Rechtswirkungen des § 40 AO ausführlich diskutiert wurden, ist nun aufzuklären, welche Stellung die Steuerrechtsnorm in unserer Rechtsordnung einnimmt. Dabei soll vor allem auf den Zweck der Vorschrift, sowie auf die Beziehungen zu anderen Rechtsgebieten, welche § 40 AO möglicherweise tangiert, eingegangen werden.

### **2.5.1 Zweck der Vorschrift**

Allein das tatsächliche Verhalten und dessen wirtschaftliche Folgen sind für die Frage nach der Besteuerung maßgeblich.

Da § 40 AO auch ein Verhalten, welches die Normen und Werte unserer Gesellschaft zuwiderhandelt der Besteuerung unterwirft, trägt diese Rechtsvorschrift vor allem auch zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit zur Belastungsgleichheit bei. Jeder Bürger hat unabhängig von der strafrechtlichen oder moralischen Beurteilung seines Verhaltens bei Erzielung eines wirtschaftlichen Ertrages die Pflicht sich an der Finanzierung des Staates zu beteiligen und dessen Lasten zu tragen. Ein Bürger, welcher aufgrund sitten- oder rechtswidrigen Verhaltens sein Einkommen erzielt, ist augenscheinlich nicht weniger leistungsfähig als der Bürger, der seine Einkünfte mit gesetzmäßigem Verhalten erzielt. Beurteilungskriterium für diese Lastenverteilung kann nur die Leistungsfähigkeit eines Menschen sein (Leistungsfähigkeitsprinzip).<sup>176</sup>

---

<sup>174</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar, § 40 Rz. 19 f und sowie *Hoffmann* in: Koch/Scholtz, AO, § 40 Rz. 2.

<sup>175</sup> Vgl. *Tipke*, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band 3, § 40 AO, S. 1320 sowie S.1321.

<sup>176</sup> Vgl. *Blesinger/Viertelhausen* in: Kühn/ v. Wedelstädt, AO/FGO-Kommentar, § 40 AO, Rz. 1.

Würde man den gesetz- bzw. sittenwidrig handelnden Stpfl. von der Last Steuern zu zahlen freisprechen, würde dies durchaus zu einer Wettbewerbsverzerrung bzw. Steuerungerechtigkeit führen und den „ehrlichen“ Bürger unangemessen benachteiligen.<sup>177</sup> Diese Benachteiligung des legal und anständig handelnden Bürgers würde nach Literaturmeinung dazu führen, dass die Bevölkerung zu einem sitten- oder verbotswidrigen Verhalten motiviert werde.<sup>178</sup> So wird eine gewisse Belastungsgleichheit fernab von moralischen oder strafrechtlichen Wertungen herbeigeführt. Indem der Fiskus die Erzielung sitten- und verbotswidriger Einkünfte steuerlich nicht begünstigt, trägt er indirekt auch zur Prävention des Verhaltens bei, denn für den Steuerpflichtigen ergeben sich keine Vorteile gegenüber dem gesetzmäßig handelnden Bürger. Wird dem Fiskus die Einnahmeerzielung bekannt, erwartet den Stpfl. dieselben steuerlichen Konsequenzen.

Weiterhin sorgt § 40 AO in der Verwaltungspraxis für erhebliche Vereinfachung, denn die Finanzverwaltung ist nicht gezwungen eine umfangreiche zivilrechtliche Prüfung des rechtsgeschäftlichen Handelns vorzunehmen.<sup>179</sup> Zu denken ist hier jedoch an eine Anzeige an die zuständigen Behörden im Falle eines Verdachts auf eine (Steuer-)Straftat.

## 2.5.2 Konnex zum Zivilrecht

Das BGB als solches regelt die Rechtsverhältnisse der Bürger untereinander. Im BGB finden sich grundlegende Definitionen, auf welche auch das Steuerrecht bei Fehlen einer eigenständigen Regelung zurückgreift. Es stellt die Basis für sämtliche Rechtsbeziehungen dar.

Eine ähnliche Aufgabe übernimmt die AO im Steuerrecht. Sie gilt als Mantelgesetz. Ihre Regelungen wirken abstrakt-generell bezüglich eines jeden Steuergesetzes.

„Lex specialis derogat legi generali“- nach diesem Grundsatz geht das Gesetz, welches einen Einzelfall regelt immer, in der Anwendung der allgemeinen Norm vor. Im Zivilrecht würde von einer Besteuerung sitten- und verbotswidrigen Verhaltens abgesehen werden. Die zivilrechtlichen Regelungen finden aufgrund der eigenständigen steuerrechtlichen Vorschrift des § 40 AO keine Anwendung. § 40 AO stellt im Steuerrecht ein lex specialis dar.

---

<sup>177</sup> Vgl. *Blesinger/Viertelhausen* in: Kühn/ v. Wedelstädt, AO/FGO-Kommentar, § 40 AO, Rz. 1.

<sup>178</sup> Vgl. *Tipke*, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band 3, § 40 AO, S. 1320.

<sup>179</sup> Vgl. *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, 162. Lieferung 09.2020, § 40 AO, Rz. 1.

Zu untersuchen gilt es, ob ein Verstoß gegen die Einheit der Rechtsordnung vorliegt, in Anbetracht der Tatsache, dass der Gesetzgeber ein Verhalten besteuert, dessen Ansprüche aufgrund der Nichtigkeitsfolge der §§ 134, 138 BGB gerichtlich nicht durchsetzbar sind. M. E. ist dies zu verneinen.

Als Begründung dienen hier einerseits die Vorschriften der Gewinnermittlung. Zunächst wird die Ermittlung des Gewinns nach Einnahmeüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG betrachtet. Die Einnahmen werden zum Zeitpunkt des Zuflusses gemäß § 11 Abs. 1 EStG besteuert. So wird das Verhalten i. S. d. § 40 AO erst dann versteuert, wenn eine tatsächliche Vermögensverschiebung erfolgte. Ein Widerspruch zum Zivilrecht mangels Durchsetzbarkeit der Ansprüche besteht nicht. Verweigert bspw. ein Vertragspartner die Erbringung einer Leistung nach Abschluss des Rechtsgeschäftes, ist der Anspruch zwar gemäß §§ 134, 138 BGB nichtig und nicht durchsetzbar, eine Versteuerung der Einnahmen erfolgt mangels Zuflusses jedoch ebenfalls nicht.

Ähnlich verhält es sich auch bei einer Ermittlung der Einkünfte nach Betriebsvermögensvergleich i. S. d. § 4 Abs. 1 EStG. Zunächst werden die Ansprüche auf Erfüllung der Leistung als Forderung eingebucht und erfolgswirksam erfasst. Verweigert der Schuldner nun die Zahlungen, sind zwar die Ansprüche aufgrund der Nichtigkeit nicht gerichtlich durchsetzbar. Jedoch kann der Stpfl. seine Forderungen bei Nichterfüllung (in voller Höhe bei Verzug oder Uneinbringlichkeit der Forderung und teilweise bei Zweifelhafteigkeit der Forderungen) aufwandswirksam abschreiben. Damit ergibt sich auch hier kein steuerliches Ergebnis.

Andererseits wird ein bereits verwirklichter Erfolg aus einem sittenwidrigen Rechtsgeschäft durch § 817 S. 2 BGB geschützt. Willigen die Beteiligten in dessen Vornahme ein und bewirken die vereinbarten Leistungen, kann nach Abschluss des Rechtsgeschäftes keiner der Beteiligten die bewirkten Leistungen aufgrund der Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes zurückverlangen.<sup>180</sup>

Vorrangig ist regelmäßig das Kausalgeschäft von der Nichtigkeit betroffen. Das Verfügungsgeschäft bleibt oft wirksam.<sup>181</sup>

---

<sup>180</sup> Vgl. *Sander* in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 5.2.2.1, S. 18. Die besondere Leistungskondition (*Nemo turpitudinem suam allegans auditur*) des § 817 Abs. 2 BGB stellt eine Ausnahme vom Schutz des Leistenden durch Rückforderung seiner Leistung aufgrund von § 817 Abs. 1 BGB (*condictio ob turpem vel iniustam causam*) dar, für den Fall, dass nicht nur der Leistungsempfänger, sondern auch der Leistende einen Sitten- oder Gesetzesverstoß begeht.

<sup>181</sup> Vgl. *Sander* in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 5.2.2.1, S. 18.

### 2.5.3 Konnex zum Strafrecht

Fraglich ist, ob ein Wertungswiderspruch des § 40 AO zum allgemeinen Strafrecht gegeben ist. Nach herrschender Meinung wird diese Fragestellung verneint. Zu betrachten sind hier zum einen die Wirkungen der steuer- und strafrechtlichen Regelungen. § 40 AO legalisiert keinesfalls verbotenes Verhalten, sondern ignoriert die strafrechtliche Bewertung um eine Gleichmäßigkeit der Steuerbelastung zu gewährleisten. Genauer betrachtet, sorgen beide Rechtsbereiche für die Prävention eines strafrechtlich relevanten, sitten- oder verbotswidrigen Verhaltens. Das Strafrecht hält verschiedene Sanktionen bereit, während das Steuerrecht mit § 40 AO verhindert, dass dem Stpfl. aus einem solchen Verhalten zusätzlich noch Vorteile (Freistellung von der Besteuerung) zukommen. Die steuerliche Vorschrift steht nicht im Widerspruch zu der strafrechtlichen Wertung. Sie stellt lediglich fest, dass besteuierungsrelevante Einkünfte vorliegen.<sup>182</sup>

„Ein großer Teil der Straftaten dient der Erzielung rechtswidriger Vermögensvorteile. Eine nachhaltige Kriminalitätsbekämpfung erfordert deshalb eine wirksame strafrechtliche Vermögensabschöpfung. Um dieses Ziel zu erreichen, benötigen Gerichte und Staatsanwaltschaften sowie sonstige Ermittlungsbehörden ein gesetzliches Instrumentarium, das eine effektive rechtsstaatliche Einziehung deliktisch erlangter Vermögenswerte gewährleistet.“, so lautet die amtliche Begründung zur Einführung des § 73 StGB.<sup>183</sup> Dieser regelt die Einziehung von Taterträgen bei und besagt: „Hat der Täter oder Teilnehmer durch eine rechtswidrige Tat oder für sie etwas erlangt, so ordnet das Gericht dessen Einziehung an.“<sup>184</sup> Damit unterliegen die erzielten Vermögensvorteile strafrechtlich dem Verfall. Verfallsgelder sind mangels Strafcharakter nicht vom Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG erfasst.<sup>185</sup> Nach Betrachtung des Zusammenspiels von § 73 StGB und § 40 AO, ist jedoch festzustellen, dass auch hier kein Wertungswiderspruch gegeben ist.<sup>186</sup>

### 2.5.4 Konnex zu § 41 AO

§ 40 AO bezieht sich wie nachfolgend erläutert auf alle Arten von Verhalten, insbesondere auf tatsächliches, menschliches Verhalten.

<sup>182</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 228. Lief., AO/FGO-Kommentar, § 40 AO, Rz. 8.

<sup>183</sup> Vgl. BRat-Drucks 418/16 vom 12.08.2016 S.1 und BTag-Drucks 18/9525 vom 05.09.2016 S. 1.

<sup>184</sup> § 73 StGB in der Fassung vom 13.11.1998 (BGBl. I S. 3322), zuletzt geändert durch Art. 47 des Gesetzes vom 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096).

<sup>185</sup> Vgl. *Schwarz/Pahlke*, AO-Kommentar, §40, Gesetz- oder sittenwidriges Handeln, Rz. 9.

<sup>186</sup> Für weiterführende Erläuterungen mit einem praktischen Beispiel siehe Anhang 8.

§ 41 AO stellt hingegen ausschließlich auf rechtsgeschäftliches Verhalten ab. Danach soll sitten- oder verbotswidriges Rechtsgeschäft trotz zivilrechtlicher Unwirksamkeit gemäß §§ 134, 138 BGB als steuerrechtlich wirksam behandelt werden. Damit wird auch hier allein auf den wirtschaftlichen Gehalt des rechtsgeschäftlichen Verhaltens abgestellt.

Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass das Verhalten i. S. d. § 40 AO zivilrechtlich gemäß §§ 134, 138 BGB unwirksam ist, da es gegen die guten Sitten oder gegen geltende Gebote / Verbote verstößt. § 41 AO umfasst wiederum jede Art der Unwirksamkeit.<sup>187</sup>

Die gängige Literaturmeinung vertritt die Auffassung, dass es bei den oben genannten Normen nicht zu einem Spezialitätsverhältnis kommt, da keine der beiden Normen den Anwendungsbereich der anderen Norm vollständig abdecke. Damit liege vielmehr eine gewisse „Normenkonkurrenz“ vor.<sup>188</sup>

Nach einer Mindermeinung des Schrifttums handelt es sich bei § 40 AO um ein *lex specialis* zu § 41 AO. Dieser Feststellung könne jedoch keine Bedeutung für die praktischen Fallgestaltungen zugemessen werden.<sup>189</sup> Eine werthaltige Begründung wird für diesen Gedanken nicht aufgeführt. Stellte man sich auf den Standpunkt von Düen, müsste man hierbei voraussetzen, dass § 40 AO und § 41 AO denselben Anwendungsbereich haben. Doch gerade dies ist nicht der Fall. § 41 AO regelt meines Erachtens vielmehr den Fall, für den § 40 AO nicht einschlägig ist.

Fischer hat bspw. die stichhaltigeren Argumente gegen das Vorliegen eines Spezialverhältnisses. Er erläutert dies wie folgt: Der Anwendungsbereich des § 41 AO sei umfassender als der des § 40 AO. Ein ungeschriebenes Tatbestandmerkmal des § 40 AO sei die wirtschaftliche Durchführung des sitten- oder verbotswidrigen Rechtsgeschäftes, während § 41 AO auch die Fälle regelt, bei denen ein wirtschaftliches Ergebnis noch nicht eingetreten ist oder aber rückgängig gemacht wurde.<sup>190</sup>

Ein nichtiges Rechtsgeschäft könne tatsächlich Wirkung haben, „soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen“.<sup>191</sup> Auch Schwarz vertritt eine ähnliche Rechtsauffassung.

---

<sup>187</sup> Vgl. *Schmieszek* in: Gosch, AO/FGO Kommentar, § 40 AO Rz. 10.

<sup>188</sup> Vgl. *Koenig* in: Koenig, AO-Kommentar, § 40, Rz. 7 sowie *Hoffmann* in: Koch/Scholtz, AO, § 40 Rz. 5 und *Wolfs Steuer-Leitfäden*, AO, Stand 01.07.2010, 12.Auflage, Anmerkung zu § 40.

*Ratschow* sieht § 41 AO als *lex specialis* zu § 40 AO an, da der Anwendungsbereich des § 40 AO weitergefasst sei (*Ratschow* in: Klein, AO-Kommentar, § 40, Rz. 5).

<sup>189</sup> *Düen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, § 40 AO Rz.12.

<sup>190</sup> Vgl. *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 260. Lieferung, § 40 AO Rz.10.

<sup>191</sup> Vgl. ebenda, Rz.10.

Die Vorschrift des § 40 AO sei gegenüber § 41 AO selbstständig. Dies ergäbe sich bereits aus der Entstehungsgeschichte und dem Standort der Vorschrift des § 41 AO (nach § 40 AO). Es liege kein Spezialitätsverhältnis vor.<sup>192</sup>

### 2.5.5 Lex specialis gegenüber § 40 AO <sup>193</sup>

§ 40 AO stellt einen Teil des Mantelgesetzes des deutschen Steuerrechts dar und gilt damit grds. umfassend. Nachfolgend sollen etwaige steuerrechtliche Sonder Vorschriften untersucht werden. Die hier Ausgewählten betreffen insbesondere den Regelungsbereich der *steuerlichen Abzüge*.<sup>194</sup>

Unzulässig ist gemäß § 12 Nr. 4 EStG bspw. der Abzug von Geldstrafen (oder ähnlichen vermögensrechtlichen Vorteilen) im Rahmen eines Strafverfahrens.<sup>195</sup> Grund hierfür ist, dass der Steuerpflichtige für kriminelles Unrecht sühnen und für seine persönliche Schuld geahndet werden soll. Diese Norm hat mithin eine gewisse Erziehungsfunktion. Dem Stpfl. sollen nicht die Last und Konsequenz seines persönlichen unrechten Verhaltens genommen werden. Um dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung Rechnung zu tragen, schließt das EStG den Abzug behördlicher/gerichtlicher Sanktionen wieder aus. Einen weiteren Grund sieht die Literaturmeinung in der Vermeidung der Abwälzung der Strafe auf die Allgemeinheit. Dies würde aus der Abzugsfähigkeit der Strafkosten folgen. Dem Staat würde ein Teil der Steuereinnahmen verloren gehen, sodass diese letztendlich von der Allgemeinheit getragen werden müssten.<sup>196</sup>

Aus dem gleichen Grund ist der Abzug von festgesetzten Geldbußen, Ordnungsgeldern und Verwarnungsgeldern §§ 4 Abs. 5 Nr. 8, 9 Abs. 5 EStG sowie von „Zuwendungen von Vorteilen und damit zusammenhängende Aufwendungen [...]“, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt“ ausgeschlossen.<sup>197</sup>

---

<sup>192</sup> Vgl. Schwarz in: Schwarz/Pahlke, AO § 41 Unwirksame Rechtsgeschäfte Rz. 9.

<sup>193</sup> Vgl. Ulrich Madle in: AO-Praktikerkommentar, § 40, Rz. 4.

<sup>194</sup> Vgl. Beermann in: Gosch, AO-Kommentar, § 40 Rz. 8.1.

<sup>195</sup> Vgl. § 12 Nr. 4 EStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 08. Oktober 2009.

<sup>196</sup> Vgl. Sander in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz.3.1 S. 12.

<sup>197</sup> § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 08. Oktober 2009 (BGBl. I S.3366 S. 3862), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875, BStBl I S. 138). Hierunter fallen insbesondere Bestechungsgelder, welche gegen die §§ 299 Abs.2, 299b StGB verstoßen.

Zu beachten ist, dass die Besteuerung beim Empfänger unabhängig von der rechtlichen Beurteilung der Ausgaben des Empfängers bleibt. Damit stellen bspw. die vereinnahmten Zahlungen von Bestechungsgeldern, denen eine betriebliche Veranlassung zugrunde liegt, trotz eventueller Sittenwidrigkeit i. S. d. § 40 AO und trotz des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, Betriebseinnahmen dar.<sup>198</sup>

Zu untersuchen ist auch das Verhältnis von § 160 AO und § 40 AO. Fakt ist, dass § 160 AO steuerliche Abzüge i. S. d. § 40 AO nicht grds. ausschließt. Sie stellt lediglich eine Norm zur Sachverhaltsermittlung dar, nach der „[...] Ausgaben [...] [steuerlich] regelmäßig nicht zu berücksichtigen [sind], wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkommt, die Gläubiger oder die Empfänger genau zu benennen. Das Recht der Finanzbehörde, den Sachverhalt zu ermitteln, bleibt unberührt.“<sup>199</sup>

Der Finanzbehörde verbleibt ein pflichtgemäßes Ermessen den Stpfl. zur Benennung der Leistungsempfänger aufzufordern (Entschließungsermessen) und im Falle des Zuwiderhandelns den Abzug im Rahmen einer weiteren Ermessensentscheidung (Auswahlermessen) einer/aller Aufwendungen zu versagen.

§ 160 AO erkennt den Sachverhalt bereits als steuerlichen Abzugstatbestand an, überlässt den Finanzbehörden im Ermittlungsverfahren jedoch die Entscheidung über deren tatsächlichen Abzug. § 160 AO verhindert Steuerausfälle, indem der steuerliche Abzug von der Kontrollmöglichkeit der ordnungsgemäßen Versteuerung beim Leistenden abhängig gemacht wird. Die Norm hat keinen Strafcharakter und soll auch nicht missbilligtes Handeln sanktionieren.

Dies bedeutet aber auch, dass Zahlungen an den Schmuggler, soweit dieser die Einnahmen versteuert, im Rahmen des § 40 AO als Betriebsausgaben abziehbar sind, soweit diese Schmuggelwaren weiterveräußert werden.<sup>200</sup>

§ 160 AO erfasst nur grds. zu berücksichtigende Lasten/Ausgaben.<sup>201</sup>

---

<sup>198</sup> Zur Verdeutlichung soll folgendes Beispiel dienen: Ein Weiterverarbeitungsunternehmen erhält von einem Herstellungsunternehmer einen Geldbetrag dafür, dass dieses verspricht das Herstellungsunternehmen bei der Wahl des Warenbezugsunternehmens irregulär zu bevorzugen (Einschränkung des Wettbewerbs). Unzweifelhaft handelt es sich hierbei um einen Bestechungstatbestand. Grds. stellen die Zahlungen des Herstellungsunternehmens bei diesem Betriebsgaben dar, da eine betriebliche Veranlassung gegeben ist. Jedoch greift nun das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG. Auf eine eventuelle Sitten- oder Verbotswidrigkeit i. S. d. § 40 AO kommt es nicht mehr an.

<sup>199</sup> § 160 AO in der Fassung vom 01.10.2002 (BGBl. 2002 I S.3866, ber. BGBl. 2003 I S.61 = BStBl 2002 I S.1056), zuletzt geändert durch Art. 15 des Gesetzes vom 18.12.2018 (BGBl. I S. 2639).

<sup>200</sup> Vgl. *Schmieszek* in: Gosch, AO/FGO Kommentar, § 40 AO Rz. 25.

<sup>201</sup> Betrachtet man nun die Seite des Weiterverarbeitungsunternehmens, so stellt man fest, dass hier Zahlungen zufließen, welche ebenfalls betrieblich veranlasst sind. Die Zahlungen stellen Betriebseinnahmen dar. § 4 Abs. 5 Nr. 10 AO (lex specialis) findet ausschließlich auf Ausgaben Anwendung, sodass nun § 40 AO (lex generalis) greift. Obwohl es sich bei dem Rechtsgeschäft (Leistung: Geldzahlung und Gegenleistung: Bevorzugung/Wettbewerbsverzerrung) um verbotswidriges Verhalten handelt, sind die Einnahmen zur Besteuerung heranzuziehen.

### **3 Umgang der Rechtsprechung mit der konträren rechtlichen Beurteilung**

Es gilt weiterhin zu untersuchen wie die Rechtsprechung mit der konträren zivil- und steuerrechtlichen Beurteilung umgeht. Fraglich ist, ob es den Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung entspricht ein sitten- und verbotswidriges Rechtsgeschäft zu besteuern.

Untersucht wird das Urteil des BVerfG vom 12.04.1996. Dieses entschied, dass ein verfassungsrechtlicher Verstoß gegen Art. 3 GG und Art. 20 GG nicht gegeben ist.<sup>202</sup> Als Vorinstanz agierte das Amtsgericht Braunschweig, welches sich mit Beschluss vom 21.04.1993 für einen Verstoß des § 40 AO gegen das Rechtsstaatsprinzip und den Gleichheitsgrundsatz aussprach.<sup>203</sup>

Gemäß BVerfG verlange der Gleichheitsgrundsatz eine rechtliche und tatsächliche Gleichbelastung aller Bürger. Diese sieht das BVerfG durch § 40 AO gewahrt, der gerade durch die Gleichheit der Lastenzuteilung (jedes steuerrelevante Verhalten, ob legal oder illegal) seine Berechtigung fände.<sup>204</sup> Damit würde sich die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. orientieren.<sup>205</sup>

Das im Urteil erwähnte Leistungsfähigkeitsprinzip basiert als elementares Prinzip der Besteuerung in Deutschland auf dem Grundsatz, darauf, dass jeder nach Maßgabe seiner persönlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Besteuerung unterliegen soll. Es setzt Art. 3 GG den sog. „Gleichheitsgrundsatz“ um, indem es nicht nur die erzielten Einnahmen des Steuerrechtssubjektes zur Besteuerung und Finanzierung staatlicher Leistungen heranzieht, sondern auch persönliche Lebensumstände im Rahmen von SA, agB berücksichtigt.<sup>206</sup>

---

<sup>202</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.04.1996, 2 BvL 18/93, NJW 1996, 2086 ff.

<sup>203</sup> Vgl. AG Braunschweig Beschluss vom 21.04.1993, 9 Ds 401 Js 17455/92. Für eine summarische Zusammenfassung der Argumente für diese Behauptung siehe Anhang 9.

<sup>204</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.04.1996, 2 BvL 18/93, NJW 1996, 2086 ff. (juris, Rz. 36).

<sup>205</sup> Vgl. ebenda, (juris, Rz. 39).

<sup>206</sup> Vgl. <https://www.juraforum.de/lexikon/leistungsaehigkeitsprinzip>. Folgendes Beispiel verdeutlicht die Auswirkung des Fehlens einer eigenständigen steuerrechtlichen Behandlung im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung: Ein gesetzmäßig, sittengerecht handelnder Bürger erzielt Einnahmen aus dem Verkauf von Lebensmitteln. Damit werden alle Tatbestände des § 15 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) erfüllt. Die Tätigkeit des rechtmäßig handelnden Bürgers unterliegt der Steuerpflicht. Damit hat er für die Erzielung von Einnahmen Abgaben zu errichten. Würde man m.E. den Rechtsgedanken des Zivilrechtes i. S. d. § 138 BGB auch für das Steuerrecht zugrunde legen, würde dies dazu führen, dass hingegen ein Bürger, welcher Einnahmen aus dem Verkauf von Drogen erzielt und ebenfalls alle Tatbestände des § 15 EStG verwirklicht, durch § 40 AO von der Besteuerung freigesprochen werden würde. Bei Fehlen des § 40 AO hätte der rechtswidrig Handelnde Bürger keine Abgaben zu entrichten. Dabei wäre der sitten- und verbotswidrig Handelnde jedoch nicht weniger leistungsfähig als der rechtmäßig handelnde Bürger. Es käme m. E. offensichtlich zu einer Ungleichbehandlung und der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG würde verletzt.



Gerade bei Fehlen des § 40 AO wäre das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt, da der Stpfl. nicht seine gesamten wirtschaftlichen Erträge der Besteuerung unterwerfen müsste. Dies führt zu einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz.

§ 40 AO wird oft in Zusammenhang mit der im Steuerrecht geltenden sog. „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ gebracht. Diese ist bereits über § 90 AO Bestandteil unserer heutigen Rechtsordnung. § 90 AO schreibt vor, dass der Verwaltungsaufwand immer an allgemeinen Erfahrungswerten, wirtschaftlicher und vernünftiger Beurteilung zu messen ist. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise werde immer dann zur Problemlösung herangezogen, wenn es um die Auslegung bestimmter Begriffe geht, die sowohl im Steuer- als auch im Zivilrecht existieren. Der zivilrechtliche Begriff müsse dann im Lichte des theologischen Zwecks der Steuernorm betrachtet werden.<sup>207</sup> Indem ausschließlich an das wirtschaftliche Ergebnis und die tatsächlichen Umstände eines Verhaltens angeknüpft wird, soll eine gewisse **Wertneutralität** sichergestellt werden.<sup>208</sup>

Als problematisch mit Hinblick auf das Gleichheitsgebot sieht die Rechtsprechung, welche sich in diesem Punkt einig ist, aufgrund mangelnder Erfüllung der Weiterleitungspflicht seitens der Staatsanwaltschaft gemäß § 116 AO und fehlender Kontrollmöglichkeiten die Erhebung der aus sittenwidrigem Verhalten erzielten Steuern an.<sup>209</sup> Die derzeit bestehenden Defizite können m. E. jedoch weniger in der geltenden Vorschrift als vielmehr im Verhalten der Behörden sowie der Bürger gesehen werden. Möglicherweise würde zumindest im Bereich der kooperierenden Behörden eine vermehrte Sensibilisierung bezüglich der Mitteilungspflichten zu einem höheren Erfolg in der Steuererhebung führen.

Auch der Vortrag des Amtsgerichtes, § 40 AO verstoße gegen das Rechtsstaatsprinzip, wird seitens des BVerfG mit überzeugenden Argumenten widerlegt:

---

<sup>207</sup> Vgl. *Sander* in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 4, S. 14, 15.

<sup>208</sup> Vgl. *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, 162. Lieferung 09.2020, § 40 AO, Rz. 1 sowie *Blesinger/Viertelhausen* in: Kühn/ v. Wedelstädt, AO/FGO-Kommentar, § 40 AO Rz. 1. Gerade aufgrund dessen, dass § 40 AO lediglich auf das wirtschaftliche Ergebnis des steuerbaren Tatbestandes abstellt, wird es von einer Mindermeinung der Literatur abgelehnt § 40 AO in Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu setzen. Siehe hierzu: *Fischer* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 228. Lieferung, AO/FGO-Kommentar, § 40 AO Rz. 15.

<sup>209</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.04.1996, 2 BvL 18/93, NJW 1996, 2086 ff., (juris, Rz. 13) sowie Beispiel Anhang 10. Da sittenwidrige Sachverhalte zur Besteuerung herangezogen werden müssen, das Verhalten jedoch auch oft strafrechtlich relevant ist, ist auch ein besonderes Augenmerk auf die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen zu legen. Für weitere Ausführungen siehe Anhang 11.

§ 40 AO solle nicht die vom Strafrecht durch Sanktionen ausgedrückt Missbilligung des Verhaltens beseitigen, sondern stelle lediglich fest, dass steuerungsrelevante Einnahmen vorliegen.<sup>210</sup>

Der Bürger muss aus den gesetzlichen Regeln entnehmen können, welches Verhalten, welche rechtlichen Konsequenzen mit sich bringt und ob es von der Allgemeinheit und dem Gesetzgeber gewünscht und erlaubt ist. Ein Verhalten einerseits zu missbilligen (in dem bspw. das Rechtsgeschäft als nichtig erklärt und unter Strafe gesetzt wird) und andererseits zu belohnen (in dem bspw. steuerliche Vorteile gewährt werden) führt dazu, dass der Stpfl. nicht mehr entnehmen kann, wie er sich rechtmäßig zu verhalten hat.

Zu klären ist ebenfalls, ob aufgrund der konträren Behandlung des sittenwidrigen Verhaltens im Steuer- und Zivilrecht die Einheit der Rechtsordnung gewahrt ist.

Die Einheit der Rechtsordnung zeichnet sich dadurch aus, dass zwischen den Vorschriften verschiedener Rechtsbereiche keine Wertungswidersprüche bestehen.

Dies bedeutet, dass die Wertung des Gesetzgebers eines bestimmten Verhaltens in allen Kreisen der Rechtsordnung umgesetzt werden muss. Bspw. könne ein im Zivil- und Strafrecht missbilligtes Verhalten, nicht steuerlich begünstigt werden, da der Gesetzgeber sich in diesem Fall in seinem Werturteil (das Verhalten sei falsch und zu missbilligen) selbst widerspreche.<sup>211</sup>

Das Konstrukt der „Einheit der Rechtsordnung“ ist einerseits Ausdruck unserer Rechtsstaatsprinzips im Sinne des Art. 20 GG, welches das Amtsgericht Braunschweig als verletzt ansah, und dient der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit. Die Einheit der Rechtsordnung sorgt für die Umsetzung des Gleichheitsgebotes des Art. 3 GG. Dieser besagt im Allgemeinen, dass wesentlich Gleiches (hier: derselbe Sachverhalt) auch wesentlich gleichbehandelt werden muss.

Zu untersuchen ist, ob bestimmte Wertungswidersprüche zu § 40 AO bestehen.

Ein Wertungswiderspruch von § 40 AO zum Zivil- oder Strafrecht ist nach den obigen Ausführungen jedenfalls nicht gegeben. Auch widerspricht § 40 AO nicht den strafrechtlichen Sanktionen. Es wird lediglich das Leistungsfähigkeitsprinzip des Steuerrechtes verwirklicht, welches auf eine wertneutrale Besteuerung abzielt. Schon allein demnach kann § 40 AO nicht im Widerspruch zum Werturteil des Strafrechtes stehen.

§ 40 AO steht nicht im Widerspruch zur Einheit der Rechtsordnung.

---

<sup>210</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.04.1996, 2 BvL 18/93, NJW 1996,2086 ff. (juris, Rz. 37).

<sup>211</sup> Vgl. Sander in: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit-Studienarbeit, Tz. 5, S. 15.

#### **4 Resümee**

Schlussendlich lässt sich sagen, dass es für das Verständnis des § 40 AO unabdingbar ist, auch die zivilrechtlichen Regelungen bezüglich des sitten- und verbotswidrigen Handelns genauer unter die Lupe zu nehmen. Viele Definitionen und Grundsätze des Zivilrechts gelten auch im Steuerrecht. Hier hat sich bspw. gezeigt, dass die zivilrechtliche Definition des sehr offen formulierten und wandelbaren Begriffes der Sittenwidrigkeit auch für das Steuerrecht Anwendung findet. Dabei war es seitens des Gesetzgebers weder möglich noch gewollt die Sittenwidrigkeit in Form einer starren Definition auszudrücken. Dies ist der Vielzahl der unterschiedlichen Fallkonstruktionen geschuldet. Eine Definition des Begriffs würde zu einer erheblichen und ungewollten Einschränkung des Anwendungsbereichs der Normen führen.

Nach erfolgter Überprüfung lässt sich auch feststellen, dass § 40 AO keinesfalls im Widerspruch zu einer anderen gesetzlichen Norm steht oder gar die Einheitlichkeit der Rechtsordnung gefährdet-im Gegenteil. § 40 AO ist eine notwendige Vorschrift um gerade diese herzustellen.

Die historische Entwicklung der Rechtsvorschrift zeigt, dass sich hinter § 40 AO viel mehr verbirgt, als nur das Interesse des Staates an der Besteuerung der Einnahmen. Die Norm verwirklicht den Grundsatz der Leistungsfähigkeit, welcher im Steuerrecht eine wertneutrale Besteuerung (wirtschaftliche Betrachtungsweise) garantiert und zusätzlich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wahrt. Im Ergebnis zeigt sich, dass gerade die Nichtbesteuerung sitten- und verbotswidriger Einkünfte zu einer Benachteiligung der rechtmäßig handelnden Steuerpflichtigen führen würde, da diese einer vermehrten Steuerbelastung ausgesetzt würden und somit die alleinige Last der Finanzierung des Staates zu tragen hätten.

Hinzu kommt, dass § 40 AO auch keine Ansprüche besteuert, die zivilrechtlich aufgrund der Nichtigkeit i. S. d. §§ 134, 138 BGB nicht durchsetzbar sind. Denn schon allein nach den Vorschriften der Gewinnermittlungen kommt es nur dann zu einer Besteuerung, wenn der Steuerpflichtige auch tatsächlich einen wirtschaftlichen Vorteil aus dem sitten- oder verbotswidrigen Verhalten erzielt hat. Sind die Ansprüche aus einem Rechtsgeschäft weder erfüllt worden und noch durchsetzbar, kommt es mangels Zuflusses bzw. aufgrund einer Forderungsabschreibung auch nicht zur Besteuerung dieser Leistungen.

Auch besteht kein Wertungswiderspruch zum Strafrecht. Meines Erachtens ist die Auffassung des Bundesverfassungsgerichtes vollkommen korrekt, § 40 AO besteuere nicht ein seitens des Strafrechtes missbilligtes Verhalten und stehe damit im Widerspruch zu seiner eigenen Rechtsordnung, sondern stelle lediglich die Steuerbarkeit der Einkünfte fest. § 40 AO verpflichtet lediglich den sitten- oder verbotswidrig handelnden Bürger sich ebenso an der Finanzierung des Staates zu beteiligen wie es auch von anderen (recht- und sittenmäßig) handelnden Bürger verlangt wird. Dies sorgt mit Hinblick auf den Grundsatz der Gleichberechtigung des Art. 3 GG für eine Gleichberechtigung und Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsordnung.

Weiterhin konnte die Frage beantwortet werden, ob dem Stpfl. im Rahmen der Erzielung sitten- und verbotswidriger Einkünfte auch Steuervergünstigungen und Abzugstatbestände zu gewähren sind. Diese Frage ist grds. zu bejahen. Jedoch muss hierbei vermehrt, wie auch bei der Erzielung von Einkünften aus erlaubter Tätigkeit, auf die berufliche Veranlassung geachtet werden. Gerechtfertigt wird dies mit dem einleuchtenden Hintergrund, dass hinter einem strafbaren Verhalten oft auch ein privates Motiv (fernab der Einnahmeerzielungsabsicht) besteht. Eine Nichtgewährung steuerlicher Abzugstatbestände würde auch gegen das objektive Nettoprinzip des Steuerrechtes verstoßen. Dieses stellt sicher, dass auch nur die Einkünfte zur Besteuerung herangezogen werden, welche dem Stpfl. auch tatsächlich zur Verfügung standen. Dieser Grundsatz findet jedoch auch seine berechtigten Ausnahmen in einigen Einzelsteuergesetzen (bspw. § 12 Nr. 4 EStG, § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, etc.). Nach meinen Feststellungen können diese durchaus als *lex specialis* gegenüber § 40 AO angesehen werden. Der Gesetzgeber ist in besonderen Fällen dazu angehalten, den Zweck anderer Vorschriften (Erziehungsfunktion, Sühne) zu schützen. Würde man § 40 AO in allen Fällen uneingeschränkt gelten lassen, führe dies dazu, dass dem Stpfl. die Konsequenzen seines unrichtigen Verhaltens und die damit einhergehende Last abgenommen werden würde. Dies gilt es zu vermeiden.

Mit alledem findet § 40 AO seinen berechtigten Platz in unserer Rechtsordnung. Nach meinen Untersuchungen hat die Rechtsvorschrift durchaus Hand und Fuß. Sie steht in keiner Weise im Widerspruch mit anderen Vorschriften der deutschen Rechtsordnung und trägt dazu bei unser Rechtssystem gerechter zu gestalten.

## Verzeichnis der Anhänge

Anhang 1	Das gesetzliche Verbot durch Auslegung einer Norm
Anhang 2	Die Behandlung von Umgehungsgeschäften im Zivilrecht
Anhang 3	Beispiel zu den Rechtsfolgen bei Gesetzesverstoß
Anhang 4	Beispiel zum Eintritt der Nichtigkeitsfolge
Anhang 5	Beispiele zu den Fallgestaltungen der Sittenwidrigkeit
Anhang 6	Beispiel zu der Definition der unternehmerischen Tätigkeit
Anhang 7	Beispiel zu steuerlichen Abzügen im Lichte des § 40 AO
Anhang 8	Das Zusammenspiel von § 73 StGB und § 40 AO
Anhang 9	Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 40 AO
Anhang 10	Beispiel zur Steuererhebung bei Sitten- und Gesetzesverstoß
Anhang 11	Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen
Anhang 12	Praktische Fallgestaltung- ein abschließendes Beispiel

## Anhang 1: Das gesetzliche Verbot durch Auslegung einer Norm

Eine Besonderheit besteht darin, dass es nicht zwingend notwendig ist, dass sich das Verbot aus der Norm selbst ergibt. So vertrat zumindest der BGH die Auffassung, dass sich das Verbot auch durch Auslegung der Norm ergeben kann.<sup>212</sup>

Bspw. heißt es in § 29 Abs. 1 Nummer 1 BtMG: „Mit einer Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren oder mit einer Geldstrafe wird bestraft, wer Betäubungsmittel unerlaubt anbaut, herstellt, mit ihnen Handel treibt, ohne Handel zu treiben einführt, ausführt, veräußert, abgibt, sonst in den Verkehr bringt oder sich in sonstiger Weise verschafft.“<sup>213</sup> In dieser Norm finden sich zumindest keine Ausdrücke (wie z.B. „ist verboten“ oder „darf nicht“) wieder, welche auf ein direktes Verbot hinweisen. Jedoch handelt es sich zweifelsfrei um eine Verbotsnorm. Dies wird durch Auslegung der Rechtsfolgen deutlich.

Durch die Strafandrohung: „Mit einer Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren wird bestraft [...]“ (als Rechtsfolge bei Erfüllung der nachfolgend aufgelisteten Tatbestände) kommt deutlich zum Ausdruck, dass es sich bei der Aufzählung um verbotswidriges Verhalten handelt. Das Verbot ergibt sich durch Auslegung der Norm.

Ein Sonderfall besteht hier, wenn nicht das Rechtsgeschäft als solches, sondern dessen Durchführung verbotswidrig wären.<sup>214</sup> In einem solchen Fall ist auf den Sinn und Zweck der Verbotsnorm abzustellen.<sup>215</sup> Zum Beispiel ist gemäß § 1 Abs. 1 SchwarzArbG Zweck der Vorschrift die Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung. Gemäß § 1 Abs. 2 SchwarzArbG leistet der Schwarzarbeit, der Dienst- und Werkleistungen erbringt und ausführen lässt.<sup>216</sup> Der Abschluss eines Vertrages über die Ausführung von Schwarzarbeit ist als solcher nicht erfasst. Dennoch ergibt sich nach Auslegung des Gesetzes, dass auch der Abschluss des Vertrages als Verpflichtungsgeschäft unter die Verbotsnorm fallen muss, denn das Gesetz will nicht nur die Ausübung der Schwarzarbeit, sondern auch die dahinterstehenden Kausalgeschäfte beseitigen.<sup>217</sup>

---

<sup>212</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, §134 Gesetzliches Verbot, Rz. 10

<sup>213</sup> § 29 BtMG in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. März 1994 (BGBl. I S. 358), zuletzt geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 14. Januar 2021 (BGBl. I S. 70).

<sup>214</sup> Vgl. ebenda, Rz.10. So auch Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 68.

<sup>215</sup> Vgl. Sack/Seibel in: Staudinger BGB-Kommentar, § 134 Rz.31.

<sup>216</sup> § 1 Abs. 2 SchwarzArbG in der Fassung vom 13.Juli 2004 (BGBl. I S. 1842), zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3334).

<sup>217</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 69.

Auch der Wortlaut der Norm selbst ist entscheidend dafür, ob es sich bei einem Zuwiderhandeln tatsächlich um verbotswidriges Verhalten handelt. Bspw. deuten die Formulierungen „kann/ kann nicht“, „soll/ soll nicht“ oder „ist (un-)zulässig“ eher auf eine Ordnungsvorschrift hin. Diese tangiert bei Zuwiderhandeln die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes nicht, sondern schränkt die rechtliche Gestaltungsmacht ein.<sup>218</sup> Dies bedeutet u. a., dass das Testament als einseitiges Rechtsgeschäft auch dann wirksam ist, wenn gegen die Soll-Vorschrift des § 2247 Abs. 3 BGB verstoßen wird. Nach dieser Vorschrift soll bei Errichtung des Testaments die Unterschrift des zukünftigen Erblassers sowohl den Vor- als auch den Familiennamen beinhalten. Nach dem oben beschriebenen Grundsatz entfaltet das Rechtsgeschäft auch bei Fehlen dieser „Soll-Angaben“ Rechtswirkung. Ein anderes Beispiel ist § 719 Abs. 1 BGB. Hiernach kann ein Gesellschafter im Rahmen einer GbR nicht über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen verfügen. Dieses Gesetz stellt kein Verbot dar, sondern schränkt das „rechtliche Können“ ein.

---

<sup>218</sup> Vgl. Prütting/Wegen/Weinreich, BGB-Kommentar, § 134 Gesetzliches Verbot, Rz. 12.

## Anhang 2: Die Behandlung von Umgehungsgeschäften im Zivilrecht

Auch Umgehungsgeschäfte, welche zwar nicht direkt gegen ein bestehendes Verbot verstoßen, aber letztendlich auf einem anderen Weg zum Verbotszweck führen, sind von § 134 BGB erfasst.<sup>219</sup> Dies gilt jedoch nur für den Fall, dass die Verbotsnorm explizit den wirtschaftlichen Erfolg des Rechtsgeschäftes, unabhängig von der Vorgehensweise, verhindern will.<sup>220</sup>

Als Beispiel dient ein Gastwirt G, dem aufgrund von Trunksucht gemäß § 15 i. V. m. § 4 GastG die Erlaubnis zur Führung einer Gaststätte entzogen wird. Zur Umgehung dieses Verbotes schließt er mit dem Käufer K der Gaststätte eine Vereinbarung darüber, den G als Geschäftsführer des Betriebes des K einzusetzen. Damit würden G und K dem Zweck des Gaststättengesetzes zuwiderhandeln, denn der G wäre weiterhin entgegen dem Verbot in der Lage, dass Gaststättengewerbe zu führen. Der Geschäftsführeranstellungsvertrag ist gemäß § 134 BGB nichtig.<sup>221</sup>

---

<sup>219</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz 71.

<sup>220</sup> Vgl. ebenda, Rz. 71.

<sup>221</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, § 2 Rz. 119.



### Anhang 3: Beispiel zu den Rechtsfolgen bei Gesetzesverstoß

Ein Rechtsgeschäft, welches gegen ein Gesetz verstößt, ist nichtig und entfaltet keine Rechtswirkung, soweit sich aus dem Gesetz keine andere Rechtsfolge ergibt. Aus der Gesetzesformulierung ist zu erkennen, dass es sich bei der Nichtigkeit um keine definitiv eintretende Rechtsfolge handelt. Die Rechtsfolge ist durch Auslegung zu bestimmen. Entscheidend sei hierbei der Zweck der Verbotsnorm. Es ist zu untersuchen, ob sich der Verbotszweck nur gegen die Vornahme des Rechtsgeschäftes oder auch gegen dessen wirtschaftlichen Erfolg richtet.<sup>222</sup>

Hierzu kann folgendes Beispiel betrachtet werden<sup>223</sup>: Der Besitzer eines Modegeschäftes (mit Verkaufsstelle in Dresden) schließt entgegen der ausgewiesenen Öffnungszeiten (Montag bis Samstag 8:00 bis 22:00 Uhr) um 22:10 Uhr einen Vertrag über den Verkauf eines Mantels mit einem Kunden ab.

Der Verkauf stellt ein zweiseitiges Rechtsgeschäft dar, welches grds. aufgrund des Zeitpunktes des Vertragsabschlusses gegen § 3 Abs. 1 des Sächsischen Ladenöffnungsgesetzes verstößt.<sup>224</sup>

Nun ist zu prüfen, ob bezüglich des Rechtsgeschäftes tatsächlich die Nichtigkeit eintreten soll. Hierbei ist der Verbotszweck des § 3 Abs. 1 Sächsisches Ladenöffnungsgesetzes zu betrachten. Diese Vorschrift diene dem Schutz von Arbeitnehmern. Um diesen Schutz zu gewährleisten, sei es jedoch nicht zwingend notwendig die Nichtigkeit des abgeschlossenen Rechtsgeschäftes eintreten zu lassen. Dies gelte insbesondere, wenn der Ladenbesitzer kein Personal beschäftigt. Damit handelt es sich bei § 3 Abs. 1 Sächsisches Ladenöffnungsgesetz in diesem Fall um keinen Gesetzesverstoß, welcher die Nichtigkeit herbeiführt, sondern es gilt, was der Zweck der Verbotsnorm bestimmt.<sup>225</sup>

---

<sup>222</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 72, 73.

<sup>223</sup> Vgl. Nachfolgende Ausführungen in Anlehnung an: Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, § 2 Rz. 109. In Teilen des Schrifttums wird das Ladenöffnungsgesetz nicht als Verbotsgesetz betrachtet, da dieses nur verbietet, ein weitgehend erlaubtes Rechtsgeschäft an bestimmten Orten, zu bestimmten Zeiten oder auf eine bestimmte Art und Weise vorzunehmen. Diese Art von Vorschrift hätte keinen Verbotscharakter. Siehe Alpmann/Lüdde, BGB AT 2, Rz.68. Diese rechtliche Beurteilung rührt aus dem Gedanken, dass ein Gesetz, welches sich nur gegen eine Vertragspartei richtet und dessen Nichtigkeitsfolge nicht eintreten kann, nicht als Verbotsgesetz aufgefasst werden kann. Siehe auch *Sack/Seibl* in: Staudinger, BGB, § 134, Rz. 35. Meines Erachtens ist auch das Ladenöffnungsgesetz als Verbotsgesetz anzusehen, dies wird vor allem durch den Wortlaut des § 3 Abs. 2 Sächsisches Ladenöffnungsgesetz bestätigt. Die Formulierung „sind [...] verboten“ sowie die mit dem Verstoß zusammenhängende Sanktion für ein vorgenommenes Rechtsgeschäft sprechen für den Verbotscharakter. Zu beurteilen ist lediglich, ob auch die Nichtigkeit aufgrund der Verbotswidrigkeit eintreten soll.

<sup>224</sup> Vgl. § 3 Abs. 1 Sächsisches Ladenöffnungsgesetz besagt: „Montags bis sonnabends dürfen Verkaufsstellen von 6 bis 22 Uhr öffnen. Am 24. Dezember dürfen Verkaufsstellen, sofern dieser Tag auf einen Werktag fällt, von 6 bis 14 Uhr öffnen...“ in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Dezember 2010 (SächsGVBl. S. 338), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 5. November 2020 (SächsGVBl. S. 589).

<sup>225</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, § 2 Rz. 109.

#### **Anhang 4: Beispiel zum Eintritt der Nichtigkeitsfolge**

Nachfolgend soll der Eintritt der Nichtigkeitsfolge bei einem Verstoß gegen § 134 BGB oder § 138 BGB untersucht werden.

Im Zivilrecht wird aufgrund des Abstraktions- und Trennungsprinzips in Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft unterschieden. Folgendes Beispiel zum Abstraktions- und Trennungsprinzip soll die Thematik einmal verdeutlichen.

Sachverhalt: Zwei Vertragsparteien schließen einen Kaufvertrag über den Verkauf von Drogen/Betäubungsmittel zum Preis von 100,00 Euro (Kaufpreis) zu Konsumzwecken. Beide Parteien erklären sich zum Abschluss des Rechtsgeschäftes (Angebot und Annahme liegen unstreitig vor) einverstanden. Die Vertragsparteien sind sich einig, dass die Zahlung bereits im Voraus geleistet wird und die Drogen am nächsten Tag in den Privaträumen des Käufers übergeben werden.

Zu würdigen ist nun zunächst das Verpflichtungsgeschäft (Abschluss Kaufvertrag). Fraglich ist, ob das Rechtsgeschäft gemäß § 433 BGB wirksam zustande gekommen ist. Der Kaufvertrag kam durch zwei übereinstimmende, aufeinander bezogene wirksame Willenserklärungen (Angebot und Annahme) zustande. Insbesondere fand eine wirksame Einigung bezüglich der essentialia negotii (wesentliche Vertragsbestandteile: Vertragsparteien, Kaufsache, Kaufpreis) statt.

Das Rechtsgeschäft könnte jedoch gemäß § 134 BGB von Anfang an nichtig sein. Zu prüfen sind die Tatbestandsvoraussetzungen: Ein Rechtsgeschäft liegt vor. Bei dem abgeschlossenen Kaufvertrag handelt es sich um einen gegenseitigen, zweiseitig verpflichtenden Vertrag.

Weiterhin müsste das Rechtsgeschäft gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen. Gemäß § 29 Abs. 1 BtMG ist der Verkauf von Betäubungsmitteln mit einer Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren zu bestrafen. Gesetz ist jede Rechtsnorm, mithin ist § 29 Abs. 1 BtMG ein Gesetz. Wie bereits erläutert, beinhaltet die Norm ein gesetzliches Verbot, dies ist durch Auslegung der Rechtsfolge (hier Strafandrohung) zu entnehmen. Im vorliegenden Fall wurde mit den Betäubungsmittel Handel betrieben und diese veräußert. Der Verkauf verstößt gegen das gesetzliche Verbot. Ein Verschulden wird von § 134 BGB nicht gefordert.

Es ist zu prüfen, ob nach dem Verbotszweck auch die Rechtsfolge der Nichtigkeit eintreten soll. Zweck des § 29 Abs. 1 BtMG ist der Schutz der Gesundheit des Individuums (Verhinderung von Missbrauch und Abhängigkeit von Betäubungsmitteln sowie Gewährleistung der medizinischen Versorgung der Bevölkerung). Indem die Betäubungsmittel zum Zwecke des Konsums ohne medizinischen Hintergrund veräußert werden, dient das Rechtsgeschäft nicht dem Verbotszweck. Das Betäubungsmittelgesetz soll gerade verhindern, dass Personen eine Abhängigkeit von Betäubungsmitteln entwickeln und damit auch Stoffe verbrauchen, welche für tatsächlich bedürftige Patienten nicht mehr zur Verfügung stehen. Das Rechtsgeschäft ist nicht mit dem Verbotszweck der Rechtsnorm vereinbar. Die Folge der Nichtigkeit tritt ein.

Das Erfüllungsgeschäft (Einigung über den Übergang des Besitzes des Geldes sowie tatsächliche Übergabe des Geldes -100,00 Euro) ist jedoch wirksam zustande gekommen. Es wurden zwei übereinstimmende aufeinander bezogene Willenserklärungen abgegeben. Mithin war auch die Willenserklärung der Vertragspartner wirksam. Ein gesetzliches Verbot bezüglich der Übergabe des Geldes besteht nicht. Bei Übergabe der Zahlungsmittel handelt es sich um ein wertneutrales Geschäft. Die bloße Verschaffung der Verfügungsmacht der Gegenleistung (Übergang des unmittelbaren Besitzes des Geldes) wird nicht vom Betäubungsmittelgesetz erfasst. Das Verfügungsgeschäft bleibt wirksam.

Summa summarum ist die Wirksamkeit des Verpflichtungsgeschäftes unabhängig von der Wirksamkeit des Verfügungsgeschäftes.

Der Käufer hätte nunmehr nur die Möglichkeit über das Bereicherungsrecht seine Leistung insbesondere gemäß § 812 BGB zurückzuerlangen.

Zu prüfen ist damit, ob der Käufer einen Anspruch auf Herausgabe des Geldes gemäß § 812 BGB gegen den Verkäufer hat. Gemäß § 812 BGB ist, „wer durch die Leistung eines anderen oder in sonstiger Weise auf dessen Kosten etwas ohne rechtlichen Grund erlangt [..], zur Herausgabe des Erlangten verpflichtet. Diese Verpflichtung besteht auch dann, wenn der rechtliche Grund später wegfällt oder der mit einer Leistung nach dem Inhalt des Rechtsgeschäfts bezweckte Erfolg nicht eintritt.“<sup>226</sup>

---

<sup>226</sup> § 812 *Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 02. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Artikel 13 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3256).

Zunächst wird demnach gefordert, dass jemand (hier: der Drogenverkäufer) durch die Leistung eines anderen (hier: des Käufers) etwas erlangt. „Etwas“ kann dabei jeder Vermögensvorteil sein. Im hiesigen Fall ist der Besitz des Geldes der Vermögensvorteil. Die Leistung zeichnet sich durch eine „bewusste, zweckgerichtete Vermögensmehrung“ aus. Hier wird darunter die Einwilligung zum Abschluss des Kaufvertrages verstanden. Weiterhin müsste der Verkäufer etwas ohne rechtlichen Grund erlangen. Ein rechtlicher Grund in Form eines wirksamen Kaufvertrages ist nicht gegeben, denn diese war aufgrund § 134 BGB nichtig.

Weitere Rechtsgründe sind auch nicht ersichtlich. Alle Tatbestandsmerkmale sind erfüllt. Der Verkäufer ist zur Herausgabe des Geldes verpflichtet.

Alternativ kann gemäß § 818 Abs 2 BGB Wertersatz gefordert werden, soweit das „Erlangte“ nicht mehr herausgegeben werden kann (bspw. Untergang des Wirtschaftsgutes oder erbrachte Dienstleistungen).

Exkurs: Wäre im Sachverhalt lediglich das Betäubungsmittel schon überreicht worden und sollte die Kaufpreiszahlung erst am nächsten Tag erfolgen, dann wäre auch das Erfüllungsgeschäft (Übergabe und Übereignung der Betäubungsmittel) von der Nichtigkeit betroffen. Denn durch Auslegung des Verbotszweckes soll nicht nur das Kausalgeschäft, sondern auch die dahinterstehende Vermögensverschiebung verhindert werden. Das Verbot des § 29 Abs. 1 Nr. 1 BtMG umfasst sowohl den Verkauf, als auch die Übereignung von Betäubungsmitteln.<sup>227</sup>

---

<sup>227</sup> Vgl. Alpmann/Lüdde, BGB-Skript, AT 2, Rz. 91.

## Anhang 5: Beispiele zu den Fallgestaltungen der Sittenwidrigkeit

### 1. Fallgruppe: Sittenwidriges Verhalten gegenüber dem Geschäftspartner

#### Knebelungsverträgen innerhalb und außerhalb des Kreditsicherungsrechtes

Unterfall *Übersicherung*: Hauptsächlich seien Knebelungsverträge im Kreditsicherungsrecht auffindbar. Ein typischer Fall wäre hier bspw., wenn der Schuldner dem Gläubiger eine Sicherheit (z.B. Eigentum, Pfandrecht, etc.) einräumt, welche den Wert der zu sichernden Forderung des Gläubigers *seit Beginn* des Vertrages erheblich übersteigt. Hierdurch würde dem Sicherungsgeber die Verfügungsmacht über die Vermögenswerte in der Art entzogen, dass ein wirtschaftlich freies Handeln kaum möglich wäre.<sup>228</sup> Um eine Übersicherung anzunehmen, muss nach herrschender Meinung, der Schätzwert des Sicherungsgutes mindestens 150 % der zu sichernden Forderung betragen.<sup>229</sup>

Ein anderer typischer Fall ist die *stille Geschäftsinhaberschaft*. Bei dieser Art wird der Sicherungsgeber vom Sicherungsnehmer zu einem Strohmann degradiert, welcher zwar nach außen hin als Geschäftsführer auftritt, im Innenverhältnis jedoch nur noch die Stellung eines weisungsgebundenen Verwalters zukommt.<sup>230</sup>

Auch außerhalb des Kreditsicherungsrechtes sind Knebelungsverträge auffindbar. Hierzu folgendes Beispiel<sup>231</sup>: Ein Verleger bietet einem Schriftsteller an dessen erstes Buch. Dafür müsse sich der Schriftsteller jedoch verpflichten dem Verleger auch alle folgenden Werke zu überlassen. Dabei stehe jedoch dem Verleger das Entscheidungsrecht zu, ob und welche der zukünftigen Schriftstücke veröffentlicht werden.

Auch hier befindet sich der Schriftsteller mehr oder minder in einer Zwangslage. Will er, dass sein Werk veröffentlicht wird, so muss er das Angebot des Verlegers annehmen.

Dann jedoch, hat er nicht mehr die Möglichkeit ein für ihn möglicherweise günstigeres Angebot anzunehmen. Der Verleger übt einen Druck auf den Schriftsteller aus. In Anbetracht dessen, handelt es sich hier um einen Knebelungsvertrag. Der Schriftsteller wird in unzumutbarer Weise seiner wirtschaftlichen Freiheit beraubt und verliert hierbei die Möglichkeit der Selbstbestimmung.

<sup>228</sup> Vgl. <https://www.juracademy.de/bgb-allgemeiner-teil2/nichtigkeit-verstoss-gute-sitten.html>.

<sup>229</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II; Rz. 136.

<sup>230</sup> Vgl. Hefermehl in: Soergel, BGB-Kommentar, AT 2, § 138 Rz. 119.

<sup>231</sup> Vgl. [https://www.vis.bayern.de/recht/grundlagen/vertraege\\_allgemein/sittenwidrigkeit.htm](https://www.vis.bayern.de/recht/grundlagen/vertraege_allgemein/sittenwidrigkeit.htm).

Ein weiteres Beispiel (Bierbezugsvertrag)<sup>232</sup> lautet wie folgt: G möchte eine Gaststätte errichten und beschafft sich die finanziellen Mittel (Darlehen i. H. v. 100.000,00 Euro) bei der Brauerei B. B gewährt dem G das Darlehen jedoch nur unter der Voraussetzung, dass sich dieser für 25 Jahre an das Angebot des B sowie das Beziehen einer Mindestmenge an Bier je Monat bindet.

Fraglich ist, ob der wirksam geschlossene Vertrag gemäß § 138 Abs. 1 BGB nichtig ist.

Es handelt sich bei dem Bierbezugsvertrag zweifelsfrei um ein Rechtsgeschäft. Dieses könnte sittenwidrig sein. Es kommt ein sittenwidriges Verhalten gegenüber dem Geschäftspartner, genauer gesagt, ein Knebelungsvertrag in Betracht. Eine Sittenwidrigkeit könnte aus der Bindung an die Bierbezugsverpflichtung für einen Zeitraum von 25 Jahren resultieren, da diese geeignet ist die wirtschaftliche Freiheit des G einzuschränken.

Sittenwidrig ist ein Vertrag jedoch erst, wenn aufgrund der Bindung die wirtschaftliche Selbstbestimmung des G in einer nicht hinnehmbaren Weise beschränkt und von B abhängig wird.<sup>233</sup>

Für die Dauer der Verpflichtung ist G an die Vorgaben des B gebunden. Ihm steht nicht zu in dieser Zeit ein anderes Angebot einer Brauerei zu nutzen, welche ggf. für den G günstigere Konditionen verspricht. Weiterhin ist er monatlich verpflichtet dem B eine gewisse Menge an Bier abzukaufen, auch wenn ggf. kein Bedarf oder keine finanziellen Mittel vorhanden sind. Nach aktueller Rechtsprechung ist im Einzelfall abzuwägen, inwieweit die individuell ausgehandelte Laufzeit der Bierlieferungsverträge mit den schutzwürdigen Interessen beider Vertragsparteien kollidieren. Hierbei sind der Inhalt, das Motiv und der Zweck des abgeschlossenen Vertrages zu betrachten. In früheren Entscheidungen des BGH ist ein Zeitraum von 15 Jahren als noch zulässig angesehen wurden.<sup>234</sup>

Im hiesigen Fall ist der Bierlieferungsvertrag als sittenwidrig anzusehen.

---

<sup>232</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT II, Rz. 135.

<sup>233</sup> Vgl. BGH- Urteil vom 07.10.1970, VIII ZR 202/68, NJW 1970, Heft 30, S. 2243 ff.

<sup>234</sup> Vgl. BGH- Urteil vom 23.11.1983, VIII ZR 333/82, WM 1984, 88 ff. unter II 2 b m. w. N. (woltersklower, 3. Amtlicher Leitsatz) sowie BGH-Urteil vom 25.04.2001, VIII ZR 135/00, BGHZ 147, 279 ff. (bundesgerichtshof.de, S. 6 II Nr. 1).

### **Beispiel zur Ausnutzung einer Macht- oder Monopolstellung**

Als Beispiel<sup>235</sup> soll ein städtisches Abfallentsorgungsunternehmen dienen. Dieses fordert aufgrund seiner Stellung als einziger Anbieter unangemessen hohen Preis. Dem Kunden verbleibt keine andere Möglichkeit als das Angebot in Anspruch zu nehmen. Das Unternehmen findet trotz des hohen Preises mangels Wettbewerbes Abnehmer des Angebotes. Er nutzt seine Monopolstellung aus um die Leistungen zu einem überhöhten Wert auf dem Markt anzubieten und sich hierdurch übermäßig zu bereichern. Ein Verstoß gegen die guten Sitten liegt vor.

### **Beispiele zum Vorliegen eines Wuchergeschäftes**

Folgendes Beispiel<sup>236</sup> verkörpert eine *Zwangslage*: Die Person P schließt sich am Wochenende von seiner eigenen Wohnung aus. Ein Schlüsseldienst S verlangt zum Wochenende für die Öffnung der Tür 2.000,00 Euro. Der marktübliche Preis beträgt 250,00 Euro.

Fraglich ist, ob P und S einen wirksamen Werkvertrag gemäß § 631 BGB geschlossen haben. Grundsätzlich ist ein Werkvertrag geschlossen worden, da dieser durch zwei übereinstimmende, aufeinander bezogene Willenserklärungen (Angebot und Annahme) zustande kam.

Der Werkvertrag könnte jedoch gemäß § 138 Abs. 2 BGB nichtig sein. Voraussetzung hierfür wäre ein grobes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung. Ein Defizit des Bewucherten sowie die bewusste Ausnutzung des Defizites des Bewucherten.

Ein grobes Missverhältnis zwischen der Leistung und Gegenleistung ist unstrittig gegeben. Die Gegenleistung (2.000,00Euro) übersteigt den Verkehrswert der Leistung (250,00 Euro) um das Achtfache.

Auch liegt ein Defizit des P in Form einer Zwangslage vor. Er war auf die Leistungen des Schlüsseldienstes angewiesen, andernfalls hätte er seine Wohnung über das Wochenende nicht aufsuchen und dort nächtigen und essen können.

Weiterhin nutzt S die Notlage des P aus. Ihm war bewusst, dass P auf seine Leistung angewiesen ist und die Situation die Möglichkeit bietet sich erheblich zu bereichern.

§ 138 Abs. 2 BGB ist erfüllt. Der Werkvertrag ist nichtig.

---

<sup>235</sup> Vgl. [https://www.vis.bayern.de/recht/grundlagen/vertraege\\_allgemein/sittenwidrigkeit.htm](https://www.vis.bayern.de/recht/grundlagen/vertraege_allgemein/sittenwidrigkeit.htm).

<sup>236</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT 2, Rz. 147 b).

### **Beispiel zum Vorliegen eines wucherartigen Geschäftes**

Der Urteilsfall<sup>237</sup> aus dem Jahr 1991- (Verkauf von Eigentumswohnungen-wucherartiges Geschäft) soll nun anhand der obigen Ausführungen zivilrechtlich geprüft werden. Zum Sachverhalt ist Folgendes bekannt:

Die Beklagten schlossen im Jahr 1985 mit einer Firma einen Vertrag über die Vermarktung von zwei Wohnungen. Die beauftragte Firma setzte einen Kaufpreis von 99.500 DM für den Weiterverkauf der beiden Wohnung an. Von diesem Kaufpreis sollten 42.500 DM an die Wohnungseigentümer weitergereicht werden. Noch vor Verkauf der Wohnungen kündigten die Beklagten den Vertrag. Im Jahr 1986 verkauften die Beklagten die beiden Wohnungen an den Kläger und seine Ehefrau für 160.000 DM. Nun forderte der Kläger die Rückzahlung des Kaufpreises sowie die lastenfreie Rückauflassung der Wohnungen mit der Begründung, die Objekte hätten zum Zeitpunkt des Rechtsgeschäftes höchstens je einen Wert von 30.000 DM gehabt. Dieser Umstand sei dem Beklagten bei Abschluss der Kaufverträge auch bewusst gewesen.<sup>238</sup>

Zivilrechtlich betrachtet handelt es sich bei dem Abschluss des Kaufvertrages i. S. d. § 925 BGB unstreitig um ein zweiseitig verpflichtendes, gegenseitiges Rechtsgeschäft. Dieses bedurfte der Eintragung in das Grundbuch sowie der notariellen Beurkundung §§ 311 b Abs.1 BGB. Alle Formvorschriften wurden erfüllt.

Fraglich ist, ob das Rechtsgeschäft gegen die guten Sitten verstößt.

Das Rechtsgeschäft ist sittenwidrig, wenn dessen Inhalt, Zweck und Beweggrund nicht im Einklang mit der herrschenden Rechts- und Sittenordnung steht.

In Betracht kommt die Erfüllung der Tatbestände des wucherartigen Geschäftes, bei welchem die Leistung und Gegenleistung in einem besonders groben Missverhältnis zueinanderstehen. Im Beispielsfall wurden die Grundstücke mit einem gemeinsamen Wert in Höhe von 60.000 DM für mehr als das Doppelte, nämlich 160.000 DM, verkauft.

Damit steht der Wert der Gegenleistung in keiner angemessenen, hinnehmbaren Relation zur Leistung des Verkäufers. Ein grobes Missverhältnis der Leistungen ist gegeben, dieses lässt (auch nach der Rechtsprechung) den „Schluss auf eine verwerfliche Gesinnung“ des Beklagten zu.<sup>239</sup>

---

<sup>237</sup> Vgl. BGH-Urteil vom 08.11.1991, V ZR 260/90, BGHZ 1992, 899 ff. sowie BGH-Urteil vom 10.02.2012, V ZR 51/11, NJW 12, 1570 ff. .

<sup>238</sup> Vgl. BGH-Urteil vom 08.11.1991, V ZR 260/90, BGHZ 1992, 899 ff., (woltersklower, Rz. 1-3).

<sup>239</sup> Vgl. BGH-Urteil vom 08.11.1991, V ZR 260/90, BGHZ 1992, 899 ff., (woltersklower, Rz. 15).



Zuletzt muss auch der subjektive Tatbestand der Sittenwidrigkeit erfüllt sein. Beide Vertragsparteien mussten beim Abschluss des Kaufvertrages von den Umständen Kenntnis gehabt haben, welche zur Sittenwidrigkeit des Rechtsgeschäftes geführt haben. Die Kenntnis von der Sittenwidrigkeit selbst wird dabei nicht vorausgesetzt. Den Beklagten kann durchaus die Kenntnis der Umstände, welche zur Sittenwidrigkeit führten zugerechnet werden. Es ist davon auszugehen, dass den Beklagten die unangemessen, überhöhte Kaufpreiszahlung bewusst war. Diese Annahme wird bestätigt durch die Tatsache, dass die Beklagten im Jahr 1985 ihre eigene Leistung (der zwei Eigentumswohnungen) selbst mit einem Wert von 42.500 DM bewerteten. Schließlich gaben sie sich mit der Zahlung dieser Summe als Gegenleistung für die beiden Objekte zufrieden. Damit ist auch der subjektive Tatbestand erfüllt. Die Kenntnis der Beteiligten von der Sittenwidrigkeit des Inhaltes des Rechtsgeschäftes unterstellt, entfaltet dieses aufgrund der Nichtigkeit gemäß § 138 BGB keine Rechtswirkung.<sup>240</sup>

## **2. Fallgruppe: Sittenwidriges Verhalten gegenüber der Allgemeinheit bzw. gegenüber einem Dritten**

### **Gemeinschaftswidrige Rechtsgeschäfte und die Steuerhinterziehung**

In einem Fall aus dem Jahr 1965 wurde bspw. entschieden, dass das Kausalgeschäft, welches die Veräußerung eines Grundstückes zum Gegenstand hat, sittenwidrig ist, weil der Kaufpreis aufgrund von Steuerersparnissen zu niedrig angesetzt worden war.<sup>241</sup> Steuerhinterziehung müsse Hauptzweck des Kaufvertrages sein, was im o.g. Fall jedoch nicht zutrifft.<sup>242</sup>

Hauptzweck des Rechtsgeschäftes sei die Übertragung von Eigentum gewesen. Damit sei nicht der Vertrag als solcher, sondern vielmehr die darin enthaltene Übereinkunft der Zahlung eines Schwarzpreises sittenwidrig.<sup>243</sup>

Mit Hinblick auf die steuerrechtliche Behandlung wäre das Feststellen einer Sittenwidrigkeit ohne Auswirkung. § 40 AO unterwirft auch ein ggf. sittenwidriges Verhalten der Besteuerung. Auch Vereinbarungen mit dem Zweck der Steuerersparnis oder Steuerhinterziehung werden bei der Ermittlung der Steuerbelastung zum Ansatz gebracht. Zu denken ist hier allenfalls an § 370 AO. Die Finanzbehörde hat zu prüfen, ob ggf. ein steuerstrafrechtlich relevantes Verhalten vorliegt.

---

<sup>240</sup> Vgl. BGH-Urteil vom 08.11.1991, V ZR 260/90, BGHZ 92, 899 ff., (wolterskluwer, Rz. 16).

<sup>241</sup> Vgl. BGH-Urteil vom 17.12.1965, V ZR 115/63, BGH NJW 1966, 588 ff. (wolterskluwer, Amtlicher Leitsatz).

<sup>242</sup> Vgl. ebenda, S. 588 ff., (wolterskluwer, Rz. 30).

<sup>243</sup> Vgl. ebenda, S. 588 ff., (wolterskluwer, Rz.30).

## **Beispiele zur Sittenwidrigkeit von Geschäften und Verfügungen (zu Leb- und Todeszeiten) im Rahmen der Ehe- und Familienordnung**

Für eine frühere Rechtsprechung, reichte es für die Sittenwidrigkeit von Geschäften im Rahmen der *Verfügung von Todeswegen* aus, dass zwischen dem Erblasser und dem nichtehelichen Erben eine sexuelle, ehewidrige Beziehung bestand (*Mätressentestament*).<sup>244</sup> Dieser Gedanke wurde jedoch mit aktuellerer Rechtsprechung widerlegt. Danach sei ein außereheliches, sexuelles Verhalten nicht mehr zur Begründung der Sittenwidrigkeit ausreichend. Die äußeren Umstände der Zuwendung müssen genauer betrachtet werden.<sup>245</sup>

Von der herrschenden Literaturmeinung und Lehre wird dies vor allem mit der Testierfreiheit des Erblassers begründet, denn diese könne nicht allein durch den Anspruch eines erbberechtigten Familienmitgliedes eingeschränkt werden, schließlich sei dessen Ansprüche durch das Pflichtteilsrecht des § 2303 BGB und Zugewinnausgleich geschützt.<sup>246</sup> Eine (un-) widerlegbare Vermutung dafür, dass Grund der Zuwendung die Hergabe sexuellen Verhaltens ist, besteht ebenfalls nicht.<sup>247</sup> Derjenige, welcher sich auf die Sittenwidrigkeit des Rechtsgeschäftes beruft (in der Praxis oft der benachteiligte Ehegatte), trägt für eine solche Vermutung die Beweislast.<sup>248</sup>

Dieser Grundsatz, wurde in der Vergangenheit jedoch von Teilen der Literatur stark kritisiert. denn das sexuelle, ehewidrige Verhalten sei eine Angelegenheit zwischen den Ehepartnern selbst und keinem Außenstehenden stehe es zu in die ehelichen Beziehungen genauere Einsicht einzunehmen und zu analysieren.<sup>249</sup> Diese Ansicht ist m. E. jedoch mit Vorsicht zu genießen. Denn die Sittenwidrigkeit aus der Hergabe für Hingabe begründet sich vor allem durch die häufig verletzend und benachteiligende Behandlung des anderen Ehepartners, wobei es unerlässlich ist, auch genauer in die familiären und persönlichen Beziehungen Einsicht zu nehmen.<sup>250</sup> Die Sittenwidrigkeit wird hier weniger durch die äußeren Faktoren (wie konkrete Handlungen) verursacht.

---

<sup>244</sup> Vgl. BGH-Urteil vom 26.02.1968, III ZR 38/65, FamRZ NJW 1968,932 ff.

<sup>245</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT 2, § 2 Rz. 140

<sup>246</sup> Vgl. ebenda, Rz. 140 sowie Sack/Fischinger in: Staudinger, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 686.

<sup>247</sup> Vgl. Sack/Fischinger in: Staudinger, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 693.

<sup>248</sup> Vgl. Hefermehl in: Soergel, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 224.

<sup>249</sup> Vgl. BGH- Urteil vom 26.02.1968, III ZR 38/65, NJW 968, S. 933 ff. Siehe Kommentierung.

<sup>250</sup> Vgl. Hefermehl in: Soergel, BGB; AT 2, § 138 Rz. 222.

Für die weitere Beurteilung komme es mehr auf die familienfeindliche Gesinnung der Zuwendung an.<sup>251</sup> Zu betrachten sind vor allem die benachteiligten Personen und ihre Beziehungen zum Erblasser.<sup>252</sup> Vorrangig wird von der Rechtsprechung die Sittenwidrigkeit mit Bezug auf den Ausschluss der Ehefrau und der Kinder bejaht.<sup>253</sup> Gegenüber anderen Personen komme eine Sittenwidrigkeit nur aufgrund besonderer Umstände in Betracht (z.B. moralische Ansprüche oder langjährige, aufopferungsvolle Pflege).<sup>254</sup>

Bei *Geschäften zu Lebzeiten* kommt es darauf an, ob die Zuwendung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Bei letzterem wird die Sittenwidrigkeit häufiger geschlussfolgert. Basiert die Beziehung zwischen einem Ehepartner und dem beschenkten Dritten auf einer tatsächlichen Bindung und ist sie auf Dauer ausgelegt, liegt keine Sittenwidrigkeit vor. In diesem Fall sind jedoch die Konsequenzen für Dritte entscheidend. Auch hier ist wieder der Gesamtcharakter des Rechtsgeschäftes zu beleuchten. Bspw. muss geprüft werden, inwieweit die sittlichen Bindungen zum Ehepartner des Zuwendenden, welche auch auf Erbvertrag oder Ehe beruhen, verletzt werden.<sup>255</sup>

Gerade auch im Scheidungsfolgerecht können Vereinbarungen aufgrund von § 138 BGB sittenwidrig werden. Dies ist dann der Fall, wenn laut Vereinbarung im Falle einer Scheidung ein Unterhaltsverzicht oder andere vermögensrechtliche Konsequenzen dazu führen, einen der Ehepartner unvertretbar zu belasten. Erforderlich sei hierfür v. a., dass auf einen erheblichen Teil der gesetzlichen Vorschriften verzichtet wird.<sup>256</sup>

Gemäß § 1585 c BGB steht es den Ehegatten frei Vereinbarungen über eine Unterhaltspflicht nach der Scheidung zu treffen. Vereinbarung, welche eine Scheidung erleichtern, sind nicht an und für sich als sittenwidrig zu betrachten. Auch die einseitige Belastung einer der Vertragspartner muss nicht zwingend zur Sittenwidrigkeit führen, hierfür bedarf es in der Regel die Tatsache, dass sie auf einer Störung der „subjektiven Vertragsparität“ beruhe.<sup>257</sup>

---

<sup>251</sup> Vgl. Hefermehl in: Soergel, BGB; AT 2, § 138 Rz. 223.

<sup>252</sup> Vgl. ebenda, Rz. 223.

<sup>253</sup> Vgl. BGH-Beschluss vom 31.03.1970, III ZB 23/68, BGHZ 1953, 369 ff., (wolterskluwer, Rz. 17).

<sup>254</sup> Vgl. Armbrüster in: Münchener Kommentar, BGB; AT § 138 Rz. 223.

<sup>255</sup> Vgl. ebenda, Rz. 63.

<sup>256</sup> Vgl. ebenda, Rz. 63.

<sup>257</sup> Vgl. ebenda, Rz. 63.

## **Diskussion der Literatur über die Sittenwidrigkeit von Geschäften über geschlechtliches Verhalten mit Hinblick auf die Einführung des ProstG**

Nach einem Teil der Literaturmeinung hat auch das Prostitutionsgesetz nichts an der Sittenwidrigkeit eines zur sexuellen Handlung verpflichtenden Vereinbarung geändert.<sup>258</sup> Grund hierfür ist, dass die sexuelle Selbstbestimmtheit und Intimsphäre streng geschützt werden sollen. Das Prostitutionsgesetz gewährleiste lediglich den Anspruch der Prostituierten auf Zahlung der Vergütung nach erfolgter Leistung, ändere aber nichts daran, dass schon allein das Kausalgeschäft aufgrund der Verpflichtung zur Vornahme einer sexuellen Handlung, gegen die in Artikel 1 GG festgehaltene Menschenwürde verstößt.<sup>259</sup> Damit würden lediglich die Rechtsfolgen des § 138 BGB neu bestimmt. Auch könne der Gesetzgeber nicht die von ihm getroffene Wertungen als allgemein gültig erklären.<sup>260</sup>

Nach der Gegenmeinung sind solche Geschäfte nach Erlass des ProstG nicht mehr als sittenwidrig zu beurteilen.<sup>261</sup> Dies gelte ebenso für die Absprache über die Erbringung sexueller Leistungen in der Öffentlichkeit als auch in „Peep-Show“.<sup>262</sup>

Insbesondere bestehe auch die Zahlungspflicht des Leistungsempfängers von Anfang an, denn die getroffene Vereinbarung stelle einen einseitig verpflichtenden Vertrag dar. Dem Anspruch der Prostituierten auf Geldleistung stände kein Anspruch auf Vornahme einer sexuellen Handlung entgegen. Die Gegenmeinung vertritt die Auffassung, dass nicht vom Vorliegen eines gegenseitigen Vertrages auszugehen ist, da zum einen der Gesetzgeber einen Gegenanspruch des Leistungsempfängers als solchen nicht im ProstG erwähnte und zum anderen der Art. 1 GG, welcher die Menschenwürde schützt, durch einen solchen Gegenanspruch verletzt würde. Als *lex specialis* schließe das ProstG den Rückgriff auf § 138 aus. Bei einer Ausgestaltung als einseitig verpflichtender Vertrag fiel die Sittenwidrigkeit nun weg, da eine sexuelle Handlung nicht mehr Bestandteil bzw. Inhalt des Rechtsgeschäftes ist. Schon § 1 Abs. 1 ProstG schließe die Verpflichtung zur Vornahme sexueller Handlungen als Leistung aus.<sup>263</sup>

---

<sup>258</sup> Vgl. Ellenberger in: Palandt, BGB-Kommentar, Rz. 52 und Hefermehl in: Soergel, BGB-Kommentar, AT 2, § 138 Rz. 208 sowie OLG Düsseldorf-Urteil vom 27.07.1970, 1 U 44/70, NJW 1970, S. 1852 ff., m. w. N. Siehe auch die herrschende Lehre Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT 2, Rz. 141.

<sup>259</sup> Vgl. Hemmer/Wüst, BGB-Skript, AT 2, Rz. 141. Die Übereignung von Zahlungsmitteln ist im Rechtsverkehr grds. als wertneutral aufzufassen.

<sup>260</sup> Vgl. Armbrüster in: Münchener Kommentar, ProstG Rz. 19.

<sup>261</sup> Vgl. Sack/Fischinger in: Staudinger, BGB-Kommentar, § 138 Rz. 722 und Anhang zu § 138, Armbrüster in: Münchener Kommentar, Prost G, § 1 Rz. 7,19.

<sup>262</sup> Vgl. Dörner in: Nomos Kommentar, HK-BGB, § 138 Rz. 9.

<sup>263</sup> Vgl. Armbrüster in: Münchener Kommentar, Prost G, § 1 Rz. 7,19 und BT Drucksache 14/5958 S. 5 und 6.

Ein Rückgriff auf § 134 BGB sei mithin auch nicht erforderlich. Die Argumentation, es handle sich bei dem ProstG lediglich um eine Modifizierung der Rechtsfolgen des § 138 BGB, entkräftigt die Gegenmeinung mit dem Argument, dass eine zur Nichtigkeit führende Sittenwidrigkeit hinsichtlich eines dennoch einklagbare Entgeltanspruch in sich widersprüchlich sei.<sup>264</sup>

### **Beispiel zu standeswidrigen Rechtsgeschäften**

Ein im Jahr 1990 entschiedener Fall über die standeswidrige Maklertätigkeit einer Anwaltssozietät soll hier als Beispiel dienen. Im Streitfall hatte eine Anwaltssozietät einen Vertrag über die Übernahme der Hausverwaltung einer Mandantin. Da Renovierungsarbeiten nötig waren, nahm die Anwaltssozietät das Angebot einer Handwerkerfirma an, welche der Anwaltssozietät hierfür eine Provision versprach. Das entscheidende Gericht (hier OLG Frankfurt) sprach sich mit Urteil vom 30.05.1990 gegen ein sittengemäßes Handeln der Anwaltssozietät aus. Begründet wurde dies mit dem Verstoß gegen die standesrechtlichen Bestimmungen und Werte. Ein Streben der Anwaltschaft nach Erzielung neuer Einnahmen könne nur dann als sittengemäß beurteilt werden, wenn sich dieses Bestreben im Rahmen der Vorstellungen unserer Rechtsordnung sowie der Allgemeinheit vom Berufsbild des Anwaltes hielte. Außerhalb dieses Rahmens könne das Geschäft nicht als anwaltsgemäßes toleriertes Verhalten, sondern vielmehr als geschäftliches Handeln im Rahmen einer Maklertätigkeit gewertet werden. Da ein erwerbswirtschaftliches Handeln als Makler nicht mit dem Berufsbild eines Rechtsanwaltes vereinbar sei, verstoße das Geschäft gegen die Standesordnung.<sup>265</sup>

Nicht lange nach Veröffentlichung dieses Urteil wurde im März 2007 § 49b BRAO eingeführt, welche eine Vereinbarung über eine Vergütung, welche „vom Erfolg der anwaltlichen Tätigkeit abhängig gemacht wird“, als unzulässig deklariert.<sup>266</sup> Nach Einführung dieser Vorschrift ist nun bereits aus § 134 BGB i. V. m. § 49b BRAO eine Nichtigkeit anzunehmen.<sup>267</sup> Mit Einführung des Gesetzes versuchte der Gesetzgeber derartige Rechtsgeschäfte von der Gesamtnichtigkeit auszunehmen. Durch Anwendung des § 134 BGB ist zunächst der Gesetzesvorbehalt vor der Nichtigkeit zu prüfen.<sup>268</sup>

---

<sup>264</sup> Vgl. Armbrüster in: Münchener Kommentar, Prost G, § 1 Rz. 7,19.

<sup>265</sup> Vgl. OLG Frankfurt-Urteil vom 30.05.1990, 12 U 170/89, 10 O 337/88, NJW 1990, Heft 34, S. 2131 ff. .

<sup>266</sup> BVerfG- Beschluss vom 12.12.2006,1 BvR 2576/04, BGBl. I 2007 S.495 ff., (juris, Rz 14).

<sup>267</sup> Vgl. Armbrüster in: Münchener Kommentar, BGB, AT, § 138 Rz. 49.

<sup>268</sup> Vgl. Armbrüster in: Münchener Kommentar, BGB, AT, § 138 Rz. 4.

Da das BVerfG in der Erstfassung des §49b Abs. 2 BRAO einen Verstoß gegen die Berufsfreiheit (Art. 12 GG) sah, wurde dieser dahingehend abgeändert, dass Erfolgshonorare im Rahmen der Bestimmungen des RVG zulässiger Weise gewährt werden können.<sup>269</sup> Da nun der Gesetzesvorbehalt des RVG greift, werden Rechtsgeschäfte über Erfolgshonorare kaum mehr zur Nichtigkeit führen können. Nach Änderung der Rechtsprechung im Jahr 2014<sup>270</sup> wurde selbst bei Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 4a RVG lediglich die Vergütung auf die gesetzlich vorgegebene Gebühr beschränkt.<sup>271</sup>

---

<sup>269</sup> Vgl. BVerfG- Beschluss vom 12.12.2006,1 BvR 2576/04, BGBl. I 2007 S.495 ff.

<sup>270</sup> Vgl. vorherige Rspr.: BGH-Urteil vom 23.10.2003, IX ZR 270/02, NJW 2004, 1169 ff. und neue Rspr.: BGH-Urteil vom 05.06.2014, IX ZR 137/12, NJW 2014, 2653 ff. .

<sup>271</sup> Vgl. Sack/Fischinger in Staudinger, BGB, § 138 Rz. 63.

## Anhang 6: Beispiel zu der Definition der unternehmerischen Tätigkeit

Um die Unterschiede zwischen der ertragssteuerlichen und umsatzsteuerlichen Definition der „unternehmerischen Tätigkeit“ einmal zu verdeutlichen, ist folgendes Beispiel zu betrachten: Ein Stpfl. (hauptberuflich Arbeitnehmer) vermietet ein vor Jahren geerbtes Mehrfamilienhaus an fremde Dritte gegen Entgelt. Dies geschieht nachhaltig und im Rahmen seiner Vermögensverwaltung. Einkommensteuerlich betrachtet handelt es sich hierbei nicht um eine unternehmerische Tätigkeit. „Um der Tätigkeit der Vermögensverwaltung [Vermietung] einen gewerblichen Charakter zu verleihen, müssen besondere Umstände hinzutreten. Diese können darin bestehen, dass die Verwaltung des Grundbesitzes in Folge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinausgeht, oder dass der Vermieter zugleich Leistungen erbringt, die eine bloße Vermietungstätigkeit überschreiten. Das entscheidende Merkmal liegt also darin, dass die bloße Vermögensnutzung hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation zurücktritt.“<sup>272</sup> Dies trifft auf das o.a. Beispiel nicht zu. Es bleibt daher bei der Erzielung von Überschusseinkünften. Es liegt kein Unternehmen i. S. d. § 15 EStG oder § 18 EStG vor.

Umsatzsteuerlich gesehen, gehört die Vermietungstätigkeit zum Rahmen des Unternehmens des Stpfl. Es ist nicht notwendig, dass die Tätigkeit über die bloße Verwaltung von Vermögen hinausgeht. Es ist ausreichend, dass der Steuerpflichtige die Vermietung selbstständig und nachhaltig ausführt und beabsichtigt Einnahmen zu erzielen. Auch wenn hierbei im Gesamtergebnis Verluste erzielt werden, gilt die Tätigkeit als im Rahmen seines Unternehmens ausgeübt. Es handelt sich um ein Unternehmen i. S. d. Umsatzsteuergesetzes.<sup>273</sup>

---

<sup>272</sup> H 15.7 (2) „Gewerblicher Charakter der Vermietungstätigkeit“ EStH, BFH vom 21.8.1990, BStBl 1991 II S. 126.

<sup>273</sup> Vermietungsumsätze sind jedoch im Umsatzsteuerrecht grds. gemäß § 4 Nr. 12 a) UStG steuerfrei. Möglich ist die Option zur Steuerpflicht bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 (und ggf. Abs. 2) UStG.

## Anhang 7: Beispiel zu steuerlichen Abzügen im Lichte des § 40 AO

Die Thematik der steuerlichen Abzüge im Lichte des § 40 AO soll einmal am Beispiel eines Drogenhandels verdeutlicht werden.

Der Handel mit Drogen stellt im Steuerrecht einen Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar. Es handelt sich um Gewinneinkünfte, welche sich entweder nach dem Betriebsvermögensvergleich der §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG oder im Rahmen einer Einnahmeüberschussrechnung § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Bei beiden Gewinnermittlungsmethoden werden die Betriebsausgaben den Betriebseinnahmen gegenübergestellt. Lediglich der Zeitpunkt der Besteuerung der Einnahmen und Ausgaben (Zu- und Abflussprinzip bzw. periodengerechte Aufwandbesteuerung) unterscheiden sich. Im Beispielsfall kauft der Stpfl. Ware (Drogen) zu einem Preis von 1.000,00 Euro ein. Diese Aufwendungen stellen Betriebsausgaben i. S. d. § 4 Abs. 4 EStG dar. Die gekaufte Ware kann der Steuerpflichtige wenig später für 1.800,00 Euro an Kunden weiterverkaufen. In Summe ergibt sich damit ein Gewinn in Höhe von 800,00 Euro, welche als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Ermittlung der Steuerlast zu berücksichtigen ist. Zur Besteuerung herangezogen werden damit nicht die Einnahmen in Höhe von 1.800,00 Euro, sondern lediglich die Einkünfte aus dem Drogenhandel als Saldo aus den Einnahmen und Ausgaben. Der Gesetzgeber würde in diesem Fall zulassen, dass ein verbotswidriges Verhalten (Kauf von Suchtmitteln) zum Abzug von Betriebsausgaben führt, welche die Steuerlast mindern.

Um das Ausmaß vollends zu verdeutlichen, wird der oben aufgeführte Beispielsfall (Drogenhandel) abgewandelt: Der Steuerpflichtige kann die Ware aufgrund einer Wertminderung durch mechanische Einflüsse nur noch für 300,00 Euro verkaufen. Summa Summarum ergibt sich nun ein Verlust in Höhe von 1.500,00 Euro. Hat der Steuerpflichtige noch weitere Einkünfte (z.B. aus Gewerbebetrieb, nichtselbstständiger Tätigkeit § 19 EStG oder aus Vermietung und Verpachtung § 21 EStG) würde im Rahmen des horizontalen (Verrechnung des Verlustes mit positiven Einkünften derselben Einkunftsart -hier § 15 EStG) und des vertikalen Verlustausgleichs (Verrechnung des Verlustes mit positiven Einkünften einer anderen Einkunftsart) die Steuerlast des Veranlagungszeitraums gemindert. Sollten in diesem Veranlagungszeitraum keine weiteren Einkünfte vorliegen, wird der Verlust gemäß § 10d EStG gesondert festgestellt. Dieser mindert die Steuerlast des vorhergehenden (Verlustrücktrag) oder des folgenden Veranlagungszeitraumes (Verlustvortrag), soweit ein Verlustrücktrag nicht möglich oder nicht gewünscht ist.



Damit hätte der Betriebsausgabenabzug nicht nur eine für den Stpfl. günstige Auswirkung für den aktuellen Veranlagungszeitraum, sondern auch für vergangene oder folgende Kalenderjahre. Der Steuerpflichtige erhält in dieser Fallkonstellation die Möglichkeit durch ein verbotswidriges Verhalten seine Steuerlast zu mindern.

Fraglich ist, ob dies rechtens ist. Auf den ersten Blick kommt es hier wohlmöglich zu einem Wertungswiderspruch zwischen Steuer- und Strafrecht. Ein Verhalten, welches im Strafrecht sanktioniert wird, würde steuerlich eine begünstigende Wirkung entfalten. Wiederum wäre es meines Erachtens nicht gerechtfertigt einerseits ein Verhalten i. S. d. § 40 AO der Besteuerung zu unterwerfen und andererseits die Aufwendungen, welche notwendig waren um das Rechtsgeschäft durchzuführen und unter der Bedingung, dass das Rechtsgeschäft verbots- und sittengemäß wäre, als Betriebsausgaben zum Ansatz kommen würden, nicht zu berücksichtigen. Meines Erachtens ist § 40 AO vollumfänglich auf besteuereungsrelevantes Verhalten anwendbar. Davon erfasst werden somit sowohl die Einnahme- als auch die Abzugstatbestände.

## Anhang 8: Das Zusammenspiel von § 73 StGB und § 40 AO

Die praktische Vorgehensweise soll genauer an folgendem Beispiel<sup>274</sup> untersucht werden: Der Stpfl. erzielt Einnahmen aus dem Handel mit Arzneimitteln. Zusätzlich verkauft er unter der Ladentheke Stoffe, welche gegen das Betäubungsmittelgesetz verstoßen. Diese Einnahmen gibt er in den betreffenden Steuererklärungen nicht an. Der Sachverhalt fällt im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens gegen den Apotheker auf.

Aus dem dargestellten Sachverhalt resultieren nun die folgenden Konsequenzen: Die Einnahmen aus dem Schwarzhandel werden gemäß § 40 AO der Besteuerung unterworfen. Gemäß § 386 AO und § 30 Abs. 4 Nummer 1 AO wird das Verfahren an die Staatsanwaltschaft weitergeleitet. In § 393 Abs. 2 AO heißt es: „Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse gegen ihn nicht für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die keine Steuerstraftat ist.“<sup>275</sup> Diese Rechtsvorschrift ist hier jedoch nicht einschlägig, denn der Steuerpflichtige unterließ es gerade im Rahmen der Steuererklärung und damit der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten Angaben zu diesem Sachverhalt (Schwarzhandel) zu machen.

Die Einnahmen aus dem Schwarzhandel werden vom Gericht gemäß § 73 StGB eingezogen. Der sogenannte Verfallsbetrag ist aufwandswirksam zu berücksichtigen und mindert nun wieder die Einkünfte im Rahmen der Gewinnermittlung.<sup>276</sup> Schlussendlich ergibt sich aus dem gesamten Vorgang keine Auswirkung auf den Totalgewinn und auch keine Steuer Mehrbelastung. Es kommt auch nicht zur Besteuerung von Einnahmen, welche zuvor oder später durch das Gericht eingezogen werden. Ein Wertungswiderspruch entsteht damit nicht.

Auch für den Fall, dass § 393 Abs. 2 AO Anwendung findet, käme man zu keinem anderen Ergebnis.

---

<sup>274</sup> Nachfolgende Ausführungen in Anlehnung an die Ausführungen in <https://www.hwhlaw.de/hwh-blog/detail/es-knarrt-im-scharnier-zwischen-steuerrecht-und-strafrecht/>.

<sup>275</sup> § 393 Abs. 2 AO in der Fassung der Bekanntmachung vom 01. Oktober. 2002.

<sup>276</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 06.04.2000, IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536 ff. (juris, Leitsatz), Englisch in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5, Rz. 107 a.E.

Wären die Daten bspw. auf unvollständigen Angaben des Stpfl. im Rahmen der Steuererklärung zurückzuführen sind, dürfte der Sachverhalt aufgrund des Verwertungsverbotes nicht an die Staatsanwaltschaft weitergeleitet werden, vorausgesetzt es bestände kein zwingendes öffentliches Interesse. Damit käme es gar nicht zu einem Verfall i. S. d. § 73 StGB.

Die Einnahmen werden gemäß § 40 AO besteuert. Dies ist auch rechtmäßig, da der aus der verbotswidrigen Tätigkeit erzielte Vorteil (Mehreinnahmen) dem Steuerpflichtigen zugutekommt.

Ein Wertungswiderspruch zum Strafrecht liegt damit nicht vor.

## Anhang 9: Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 40 AO

Nachfolgend soll eine zusammenfassende Darstellung der Gründe des AG Braunschweig gegeben werden, für deren These: § 40 AO verstoße gegen das Rechtsstaatsprinzip und den Gleichheitsgrundsatz.

Gemäß dem Amtsgericht Braunschweig<sup>277</sup> liege ein verfassungswidriger Wertungswiderspruch in der Besteuerung der sittenwidrig erzielten Einnahmen und der gleichzeitigen strafrechtlichen Sanktionierung des bereichernden Verhaltens, denn bereits „die strafrechtliche Sanktion drücke die Missbilligung des Staates gegenüber“ dem ausgeübten Verhalten und dessen wirtschaftlichem Erfolg aus.<sup>278</sup>

Weiterhin sei nicht zu diskutieren, ob es rechtmäßig sei, die Erzielung von legalen und illegalen Einnahmen gleich zu behandeln. Vielmehr sei zu überprüfen, ob die Ungleichbehandlung illegalen Verhaltens auf unterschiedlichen Rechtsgebieten (Steuerrecht und Strafrecht) angebracht und vertretbar ist. Zu berücksichtigen sei, dass der erzielte Vorteil durch die Rechtsordnung nicht durchsetzbar ist. Das Amtsgericht Braunschweig vertrat die Auffassung, dass die Begünstigung des Straftäters auch mit anderen Mitteln, bspw. der des § 73 StGB, verhindert werden kann.<sup>279</sup>

Zudem führt die Besteuerung verbots- und sittenwidriger Einnahmen aufgrund der bestehenden Gesetze über die Steuererhebung dazu, dass die Einkünfte nicht mit demselben Erfolg vollstreckt werden können wie die Einkünfte aus einer rechtmäßigen Tätigkeit. Es bestehe hier keine Gleichheit im Belastungserfolg. Hier mangele es an Kontrollmöglichkeiten seitens der Finanzämter.<sup>280</sup>

Die Informationen, welche die Staatsanwaltschaften erhält, würden trotz bestehender Verpflichtung gemäß § 116 AO nur in seltenen Fällen auch tatsächlich an die Finanzbehörden weitergeleitet. Auch der Steuerpflichtige selbst sei zwar grds. zur vollständigen Erklärung steuerungsrelevanter Einnahmen verpflichtet, er würde jedoch die betroffenen Einnahmen nur in einem sehr geringen Umfang aus eigenem Antrieb melden. Damit käme es nur in sehr wenigen Fällen tatsächlich zu Besteuerung der Täter. Eine Gleichheit der Steuerbelastung und Steuergerechtigkeit ist nach dem Amtsgericht Braunschweig mithin nicht ermöglicht.<sup>281</sup>

---

<sup>277</sup> Vgl. AG Braunschweig-Beschluss vom 21. April 1993, 9 Ds 401 Js 17455/92.

<sup>278</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.04.1996, 2 BvL 18/93, NJW 1996,2086 ff., (juris, Rz. 8).

<sup>279</sup> Vgl. ebenda, (juris, Rz. 10).

<sup>280</sup> Vgl. ebenda, (juris, Rz. 11).

<sup>281</sup> Vgl. ebenda, (juris, Rz. 13).

## Anhang 10: Beispiel zur Steuererhebung bei Sitten- und Gesetzesverstoß

Als problematisch sieht die Rechtsprechung die Erhebung der aus einem sitten- oder verbotswidrigen Verhalten erzielten Steuern an. Dies sei nicht nur der mangelnden Erfüllung der Weiterleitungspflicht seitens der Staatsanwaltschaft gemäß § 116 AO, sondern auch der fehlenden Kontrollmöglichkeiten geschuldet.<sup>282</sup>

Als Beispiel hierfür soll die Erzielung von Einnahmen aus Prostitution dienen. Kaum ein Stpfl., welcher in dieser Branche tätig ist, ist interessiert daran Aufzeichnungen über die Menge der eingekauften und verkauften Ware bzw. der ausgeführten Leistungen, über seine Geschäftspartner oder Kunden zu führen. Dies ist der Art der Branche geschuldet, bei welcher Diskretion eine große Rolle spielt. Würde man bspw. eine Prostituierte verpflichten ihre Kunden aufzuzeichnen und diese Aufzeichnungen im Rahmen einer Prüfung der Finanzbehörde zur Verfügung zu stellen, würde dies dazu führen, dass viele ihrer Kunden aus Angst vor der Offenbarung ihrer Identität die Leistungen der Prostituierten meiden würden.<sup>283</sup>

Zum anderen sei es auch der fehlenden Mitwirkungsbereitschaft und Rechtstreue des Stpfl. geschuldet, dass besteuereungsrelevante Tatbestände den Finanzbehörden nicht mitgeteilt werden.<sup>284</sup> Die Ursache besteht sicherlich in der Angst des Stpfl., dass die sitten- und verbotswidrigen Sachverhalte nicht nur steuerrechtlich, sondern auch strafrechtlich geprüft werden.<sup>285</sup> Tipke führt hierzu aus: „Dass Banditen, Mafiosi, Wirtschaftskriminelle, Waffenschieber, Drogenhändler, Zuhälter sich von sich aus dem § 40 AO entsprechend verhalten, ist sehr unwahrscheinlich.“. Daran würde auch der Schutz des § 30 AO nichts ändern.<sup>286</sup> Dazu besteht jedoch eigentlich kein Anlass, solange der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Pflichten tatsächlich nachkommt, denn § 393 Abs. 2 AO schützt den Täter in Bezug auf rechtswidrigen Taten, an deren Verfolgung kein zwingendes öffentliches Interesse besteht. Die Entscheidung des BVerfG vom 23.01.1990<sup>287</sup> verhindert, dass ein sitten- oder rechtswidriges Verhalten, welches dem Beteiligten einen ökonomischen Vorteil verschafft, gleichzeitig strafrechtlich und steuerrechtlich verfolgt werden darf.

<sup>282</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.04.1996, 2 BvL 18/93, NJW 1996,2086 ff., (juris, Rz. 13).

<sup>283</sup> Zur Besteuerung der Einnahmen einer selbstständigen Prostituierten führte man 1966 das Düsseldorf Verfahren ein. Dieses besteuert die Einnahmen aus der Prostitution pauschal nach Anwesenheitstagen.

<sup>284</sup> Vgl. *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, 162.Lieferung, § 40 AO Rz. 7.

<sup>285</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.04.1996, 2 BvL 18/93, NJW 1996,2086 ff., (juris, Rz. 14, 43).

<sup>286</sup> Vgl. *Tipke* in: Die Steuerrechtsordnung, Band 3, § 29 wirtschaftliche Betrachtungsweise, S.1322.

<sup>287</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.01.1990, 1 BvL 4/87, BStBl II 1990, 483 ff. (juris, amtlicher Leitsatz).

## Anhang 11: Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

Gemäß § 88 AO, dem sog. Untersuchungsgrundsatz, hat die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln, wobei sie alle steuerungsrelevanten, u.a. auch für den Stpfl. günstig wirkende Sachverhalte zu ermitteln hat, mithin also auch solche i. S. d. § 40 AO. Die Finanzbehörde soll sich bei seinen Untersuchungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit richten (allgemeine Besteuerungsgrundsätze des § 85 AO). Die Grenzen dieser Ermittlungspflicht bilden die Verhältnismäßigkeit der Mittel sowie die Mitwirkungspflicht des Stpfl. gemäß § 90 ff. AO.

Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige ebenfalls verpflichtet ist, ein verbots- oder sittenwidriges Verhalten, welches bspw. aufgrund der Erzielung von Einnahmen für die Besteuerung relevant sein könnte, zu offenbaren.

Zu beachten ist hierbei das sogenannte „Nemo-tenetur-Prinzip“, welches im Steuerrecht (Steuer**strafrecht**) vor allem in Gestalt des § 393 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO umgesetzt wird. Hiernach darf niemand gezwungen werden kann, sich selbst zu belasten, d.h. der Steuerpflichtige muss nicht aktiv an der Aufklärung eines strafrelevanten Verhaltens mitarbeiten. Er hat das Recht zu Schweigen.

Nicht nur die Finanzbehörde, auch der Steuerpflichtige selbst ist angehalten, sogar verpflichtet, den Sachverhalt in einem für die ordnungsgemäße Besteuerung ausreichendem Umfang aufzuklären und diesbezüglich wahrheitsgemäße Angaben zu machen. Man spricht von der Mitwirkungs- und Offenbarungspflicht des § 90 ff. AO. Diese kann ggf. auch mit Zwangsmitteln (z.B. §§ 328-335 AO) herbeigeführt werden und begrenzt die Untersuchungspflicht der Finanzbehörde. Diese Regelungen gelten ausdrücklich für das **Besteuerungsverfahren**.

Zu bedenken ist, dass sich die steuerrechtliche Erklärungspflicht lediglich auf die Angabe der Einnahmen und Ausgaben der Höhe nach erstreckt. Ein ggf. „deliktischer Hintergrund“ ist nicht Bestandteil der Erklärungspflicht.<sup>288</sup> Dementsprechend bestehen auch hier keine Wertungswidersprüche.

---

<sup>288</sup> Vgl. *Blesinger/Viertelhausen* in: Kühn/ v. Wedelstädt, AO/FGO-Kommentar § 40 AO, Rn.1.

Geschützt werden die Angaben des Steuerpflichtigen durch § 30 AO -das Steuergeheimnis, soweit die Informationen im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens bekannt geworden sind. Eine Ausnahme stellt die Begehung einer besonders schweren Straftat i. S. d. § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO dar.

## Anhang 12: Praktische Fallgestaltung- ein abschließendes Beispiel

Um die zivil- und steuerrechtliche Würdigung eines sitten- und verbotswidrigen Rechtsgeschäftes einmal praktisch gegenüberzustellen und zu veranschaulichen, soll nun zum Schluss dieser Untersuchung das folgende abschließende Beispiel<sup>289</sup> analysiert werden:

Sachverhalt: A ist Apotheker und verkauft unter der Ladentheke Betäubungsmittel ohne ärztliche Anordnung zum Konsum. Er bezieht diese Ware von einem Schmuggler. Im Jahr 2020 wird sein Handeln der Staatsanwaltschaft bekannt und es kommt zu einem Gerichtsverfahren. Hierfür zahlt A 1.000,00 Euro für die Strafverteidigung. Weiterhin wird ihm eine Geldstrafe i. H. v. 5.000,00 Euro auferlegt. Fragestellung: Wie ist der Sachverhalt (Verkauf der Betäubungsmittel) zivilrechtlich und steuerlich zu behandeln?

### Zivilrechtliche Würdigung

Die Vereinbarung über den Verkauf der Betäubungsmittel könnte einen Kaufvertrag gemäß § 433 BGB darstellen. Voraussetzungen sind zwei übereinstimmende, aufeinander bezogene Willenserklärungen (Angebot und Annahme). Laut Sachverhalt sollen diese vorliegen.

Grds. besteht ein Kaufvertrag.

Fraglich ist, ob der Kaufvertrag gemäß § 134 BGB nichtig sein könnte.

Voraussetzung hierfür ist, dass es sich um ein Rechtsgeschäft handelt, welches gegen ein gesetzliches Ge- oder Verbot verstößt. Dieses muss bereits bei Abschluss des Rechtsgeschäftes bestanden haben. Weiterhin ist es notwendig, dass der Zweck der Verbotsnorm keine andere Folge als die Nichtigkeit verlangt.

Bei dem Kaufvertrag handelt es sich unstrittig um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft. Das Rechtsgeschäft muss gegen ein gesetzliches Ge- oder Verbot verstoßen. In Betracht kommt hier § 29 BtMG. Dieses stellt ein Gesetz i. S. d. § 1 EGBG dar, denn Gesetz ist jede Rechtsnorm. Auch bestand das Gesetz bei verbotswidriger Handlung. Das BtMG wurde am 21.07.2009 eingeführt. A müsste mit seinem Verhalten gegen dieses Gesetz verstoßen haben. Ein Verstoß liegt vor. Indem er entgegen den Bestimmungen des § 29 BtMG die Betäubungsmittel in Umlauf brachte und mit Ihnen Handel betrieb, handelt er der Norm zuwider.

---

<sup>289</sup> Für weitere Beispiele siehe auch Drüen/Lipross in Allgemeines Steuerrecht, Skript, 15. Auflage 2016.



Zuletzt ist zu prüfen, ob auch die Folge der Nichtigkeit eintreten soll. Dafür ist der Zweck der Verbotsnorm zu betrachten. Zweck des Gesetzes ist die Sicherung der Versorgung von bedürftigen Patienten, die Verhinderung von Missbrauch von Betäubungsmitteln und die Prävention von Betäubungsmittelabhängigkeit. In dem A auch Betäubungsmittel an nichtbedürftige Patienten verkaufte, förderte er den Missbrauch der Betäubungsmittel. A hätte die Ausgabe nur gegen ärztliche Verordnung veranlassen dürfen. Folgen seines Handelns können gerade die Beeinträchtigung der Versorgungslage als auch die Förderung von Konsumabhängigkeit sein. Damit handelte er entgegen dem Verbotszweck. Damit ist das Rechtsgeschäft als nichtig gemäß § 134 BGB anzusehen.

### Steuerrechtliche Würdigung

A ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da er als natürliche Person § 1 BGB seinen Wohnsitz § 8 AO im Inland hat.

Es wird eine Einzelveranlagung i. S. d. § 25 EStG unterstellt. Es gilt der Grundtarif § 32a EStG.

A erzielt mit dem Betreiben seiner Apotheke Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG, da er seine gewerbliche Tätigkeit selbstständig und nachhaltig mit der Absicht Gewinn zu erzielen ausführt. Er nimmt am wirtschaftlichen Verkehr teil und es liegt keine bloße Vermögensverwaltung vor. Auch handelt es sich weder um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder um selbstständige Einkünfte.

Diese Einkünfte unterliegen der Est § 2 Abs. 1 Nr. 3 EStG und sind Gewinneinkünfte § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr gemäß § 2 Abs. 7 Satz. 1, 2 EStG.

Gewinnermittlung soll hier nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgen, da die Umsatzgrenzen nicht überschritten wurden.

Damit gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG.

Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr § 4a Abs. 1 Abs. 1 Satz. 1 + S. 2 Nr. 3 EStG.

Die Betriebseinnahmen sind den Betriebsausgaben gegenüberzustellen.

Auch die Zahlungen, welche der A für den illegalen Verkauf für die Betäubungsmittel vereinnahmt, stellen Einnahmen i. S. d. § 8 EStG dar. Gemäß § 40 AO ist es für die Besteuerung unerheblich, ob ein gesetzes- oder sittenwidriges Verhalten vorliegt.

Eine ggf. bestehende Rückzahlungsverpflichtung gemäß §§ 812, 817 S. 1 BGB ist nach Zu- und Abflussprinzip irrelevant. Diese wird erst berücksichtigt, wenn ein tatsächlicher Abfluss vorliegt, so sind die erhaltenen Zahlungen bei Zufluss zu erfassen (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Zu prüfen ist, ob dem auch steuerliche Abzüge entgegenstehen.

Für den Wareneinkauf, kann A die Kosten als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG geltend machen, denn diese sind ausschließlich betrieblich veranlasst. Ein privates Motiv ist nicht erkennbar. A handelt vielmehr mit der Absicht Gewinn zu erzielen. Da § 40 AO von der „Besteuerung“ spricht und im Steuerrecht das objektive Nettoprinzip gilt, sind auch steuerlich begünstigende Tatbestände zu berücksichtigen.

Die Geldstrafe stellt grds. auch eine betrieblich veranlasste Aufwendung dar, aus Erziehungs- und Sühnezwecken, wollte der Gesetzgeber aus verbostwidrigen Verhalten keine steuerlichen Vorteile zulassen. So fallen die Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG.

Die Kosten für die Strafverteidigung sind nicht ausdrücklich vom Abzug ausgeschlossen. Daher ist intensiv zu prüfen, ob diese Aufwendungen betrieblich veranlasst sind. Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen verursacht wurden.<sup>290</sup> Die Kosten für die Strafverteidigung sind durch den illegalen Verkauf der Betäubungsmittel ausgelöst wurden. Damit liegen abzugsfähige Werbungskosten vor.

---

<sup>290</sup> Vgl. BFH Urteil vom 18.10.2007, VI R 42/04; BStBl 2008,223 [225], (juris, Rz. 5, 17).

## Literaturverzeichnis

### Akademische Arbeiten

*Sander, Gerald G.*: Die sittenwidrige unternehmerische Tätigkeit, Studienarbeit, Publikation der Universität Hohenheim, Band 24, Hohenheim, 1990

### Kommentare

*Armbrüster, Christian; Arnold, Arnd; Bayreuther, Frank, et. Al.* in: Münchener Kommentar, BGB, AT, 7. Auflage, C. H. Beck, München, 2015

*Blesinger, Karl; Viertelhausen, Andreas; Bartone, Roberto* in: Kühn/ v. Wedelstädt, AO und FGO-Kommentar, 22. Auflage, Schäffer/Poeschel Verlag, Stuttgart, 2018

*Dörner, Heinrich; Ebert, Ina; Hoeren, Thomas, et. Al.* in: Nomos Kommentar, Handkommentar BGB, 9. Auflage, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2017

*Drüen, Klaus-Dieter; Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm; et. Al.* in: Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, 162. Lieferung, Dr. Otto Schmidt, Köln, 2020

*Ellenberger, Jürgen; Grüneberg, Christian; Brudermüller, Gerd et. Al.* in: Palandt, BGB-Kommentar, Band 7, 79. Auflage, C. H. Beck, München, 2020

*Englisch, Joachim; Seer, Roman; Hey, Johanna; et. Al.* in: Tipke/Lang. Steuerrecht, 22. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2015

*Fischinger, Philipp S.; Kohler, Jürgen; Seibl, Maximilian* in: Staudinger BGB, 16. Auflage, Sellier / de Gruyter, Berlin, 2017

*Hefermehl, Wolfgang; Wolf, Manfred; Niedenführ, Werner; et. Al.* in: Soergel, BGB-Kommentar, Band 2, Allgemeiner Teil 2, 13. Auflage, Kohlhammer Verlag, Stuttgart, 1999

*Hoffmann, Ralph; Koch, Karl; Scholtz, Rolf Detlef; et. Al.* in: Koch/Scholtz, AO-Kommentar, 4. Auflage, Carl Heymanns Verlag KG, Köln, Berlin, Bonn, München, 1993

*Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin* in: *AO/FGO-Kommentar*, 228.  
Lieferung, Dr. Otto Schmidt, Köln, § 40 AO, 2014

*Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin* in: *AO/FGO-Kommentar*, 260.  
Lieferung, Dr. Otto Schmidt, Köln, § 40 AO, 2020

*Koenig, Ulrich; Cöster, Thilo; Fritsch, Rainer; et. Al.* in: *Koenig, AO-Kommentar*, 3.  
Auflage, C. H. Beck, München, 2014

*Madle, Ulrich; Leopold, Peter; Rader, Jürgen* et. Al. in: *AO-Praktikerkommentar*,  
Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm GmbH, Heidelberg, München,  
Landsberg, Berlin, 2006

*Mansel, Heinz-Peter; Berg, Christian; Budzikiewicz; et. Al.* in: *Jauernig, BGB-Kommentar*, 17. Auflage, C. H. Beck, München, 2018

*Pahlke, Armin; Schwarz, Bernhard* in: *Schwarz/Pahlke (Hrsg.): AO/FGO-Kommentar*, 198. Auflage, C. H. Beck, Haufe-Lexware, Freiburg im Breisgau, 2020

*Popitz, Johannes; Kloß, Richard; Grabower, Rolf* in: *Kommentar zum UStG*, 3. Auflage, Verlag von Otto Liebmann, Berlin, 1928

*Prütting, Hanns; Wegen, Gerhard; Weinreich, Gerd (Hrsg.):* *BGB Kommentar*, 15. Auflage, Luchterhand Verlag GmbH, München, 2020

*Ratschow, Eckart; Rüsken, Reinhart; Jäger, Markus; et. Al.* in: *Klein, AO-Kommentar*, 15. Auflage, C. H. Beck, München/Nördlingen, 2020

*Schmieszek, Hans-Peter; Gosch, Dietmar; Bartone, Roberto; et. Al.* in: *Gosch, AO/FGO-Kommentar*, 156. Auflage, Stollfuß-Verlag, Bonn, 2020

*Schmoeckel, Mathias; Rückert, Joachim; Zimmermann, Reinhard (Hrsg.):* *Historisch-kritischer Kommentar zum BGB*, Band 1, Allgemeiner Teil, Mohr Siebeck, Tübingen, 2003

(Lehr-)bücher

*Brummer, Karl; Konthaler, Ludwig; Neißer, Alfred; et. Al.* in: *Wolfs Steuer-Leitfäden*, AO, 12. Auflage, Leitfadenverlag Sudholt e.K., München, 2010

*Canaris, Claus-Wilhelm* in: *Gesetzliches Verbot und Rechtsgeschäft*, Schriftenreihe der Juristischen Studiengesellschaft Karlsruhe, C. F. Müller, Heidelberg, 1983

*Köhler, Helmut* in: *Juristische Kurzlehrbücher, BGB, Allgemeiner Teil*, 44. Auflage, C.H. Beck, München, 2020

*Liebisch, Arnold: Steuerrecht und Privatrecht, Ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1933

*Medicus* in: *Allgemeiner Teil des BGB, Großes Lehrbuch*, 10. Auflage, C.F. Müller, Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg 2010

Sammelband

*Tipke, Klaus* in: *Die Steuerrechtsordnung, Band 3*, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993

Skripte

*Alpmann/Lüdde*, *BGB-Skript, AT 2*, 20. Auflage, Verlag Alpmann und Schmidt Juristische Lehrgänge Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Münster, 2017

*Drüen/Lippross*, *Allgemeines Steuerrecht, Skript*, 15. Auflage, Alpmann Schmidt Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Münster, 2016

*Hemmer/Wüst*, *BGB-Skript, AT II, Das Scheitern des Primäranspruchs*, 14. Auflage, Hemmer/Wüst Verlagsgesellschaft, Würzburg, 2016

## Zeitschriften

*Popitz, Johannes*: Die Ideale im Recht und das Steuerrecht, in: Archiv des öffentlichen Rechts, Nr. 40, 1921, S. 129ff.

## Internetseiten

Das Bayrische Verbraucherportal. Bayrisches Staatsministerium für Umwelt und Verbraucherschutz „Sittenwidrigkeit von Verträgen“ abgerufen unter: [https://www.vis.bayern.de/recht/grundlagen/vertraege\\_allgemein/sittenwidrigkeit.htm](https://www.vis.bayern.de/recht/grundlagen/vertraege_allgemein/sittenwidrigkeit.htm)

Stand vom: 29.11.2020, 14:16 Uhr

Duden: „Gebot“ abgerufen unter: <https://www.duden.de/rechtschreibung/Gebot>

Stand vom: 23.12.2020, 11:47 Uhr

Educalingo: „Verhaltensnorm“ abgerufen unter: <https://educalingo.com/de/dic-de/verhaltensnorm>

Stand vom: 29.12.2020, 22:15 Uhr

Förderland- Business Magazin für Entscheider: „Gewerberecht und Prostitution“ abgerufen unter: <https://www.foerderland.de/gruendung/amtswege/gewerberecht-und-prostitution/>

Stand vom: 30.11.2020, 12:32 Uhr

Gabler Wirtschaftslexikon: „Gebot“ abgerufen unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/gebote-32054>

Stand vom: 28.12.2020, 22:54 Uhr

Haufe „Stundenlohn von 3,40 Euro ist sittenwidrig“ abgerufen unter:  
[https://www.haufe.de/personal/arbeitsrecht/niedriger-stundenlohn-ist-sittenwidrig\\_76\\_348830.html](https://www.haufe.de/personal/arbeitsrecht/niedriger-stundenlohn-ist-sittenwidrig_76_348830.html)

Stand vom: 27.12.2020, 18:21 Uhr

Hecker Werner Himmelreich Rechtsanwälte- Aufsatz von Dr. Frank Heerspink, 2007: „Es knarrt im Scharnier zwischen Steuerrecht und Strafrecht“ abgerufen unter: <https://www.hwahlaw.de/hwh-blog/detail/es-knarrt-im-scharnier-zwischen-steuerrecht-und-strafrecht/>

Stand vom: 30.12.2020, 15:10 Uhr

Juracademy- Deine digitale Prüfungsvorbereitung „BGB Allgemeiner Teil 2, Nichtigkeit wegen Verstosses [sic!] gegen die guten Sitten, § 138 BGB“ abgerufen unter: <https://www.juracademy.de/bgb-allgemeiner-teil2/nichtigkeit-verstoss-gute-sitten.html>

Stand vom: 26.12.2020, 22:11 Uhr

Juraforum-Lexikon „Einwendung“ abgerufen unter: <https://www.juraforum.de/lexikon/einwendung>

Stand vom: 28.12.2020, 12:03 Uhr

Juraforum-Lexikon „Leistungsfähigkeitsprinzip“ abgerufen unter: <https://www.juraforum.de/lexikon/leistungsfahigkeitsprinzip>

Stand vom: 15.11.2020, 17:18 Uhr

JuraOnline-Kurs: „Verstoß gegen gesetzliches Verbot, § 134 BGB“ abgerufen unter: <https://jura-online.de/lernen/verstoss-gegen-gesetzliches-verbot-134-bgb/23/excursus>

Stand vom: 28.12.2020, 15:24 Uhr

Ra-online GmbH Portal für kostenlose Urteile „Lohn unter Sozialhilfeniveau ist nicht sittenwidrig“ abgerufen unter: [https://www.kostenlose-urteile.de/BAG\\_5-AZR-30303\\_Lohn-unter-Sozialhilfeniveau-ist-nicht-sittenwidrig.news1231.htm](https://www.kostenlose-urteile.de/BAG_5-AZR-30303_Lohn-unter-Sozialhilfeniveau-ist-nicht-sittenwidrig.news1231.htm)

Stand vom: 27.12.2020, 17:59 Uhr

Rechtskunde Online- e-Learning Plattform: „Wirksamkeit des Vertrags“ abgerufen unter: <http://rechtskunde-online.de/inhalte/themen-zivilrecht/vertragschluss/wirksamkeit-des-vertrags/>

Stand vom: 27.02.2021, 19:35 Uhr

Universität Bielefeld- Fakultät für Rechtswissenschaft „Beispiele zu § 138 BGB“ – PowerPoint Präsentation abgerufen unter: [http://www.jura.uni-bielefeld.de/lehrstuehle/jacoby/material/bgbatws1617/BGB\\_AT1617\\_F182-198\\_05.12.16.pdf](http://www.jura.uni-bielefeld.de/lehrstuehle/jacoby/material/bgbatws1617/BGB_AT1617_F182-198_05.12.16.pdf)

Stand vom: 28.12.2020, 21:57 Uhr

#### Datenbanken für (Online-)Zitate der Rechtsprechung

- verdeutlicht durch (Name der Datenbank, Randziffer) – als Zusatz zu den angegebenen Papierfundstellen

Bundesgerichtshof- Rechtsprechung abgerufen unter: <http://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-bin/rechtsprechung/list.py?Gericht=bgh&Art=en&Datum=Aktuell&Sort=3>

Stand vom: 10.03.2021, 11:32 Uhr

Juris- Rechtsprechung abgerufen unter: <https://www.juris.de/r3/search>

Stand vom: 10.03.2021, 12:30 Uhr)



OpenJur- Rechtsprechung abgerufen unter: <https://openjur.de/u/167101.html>

Stand vom: 10.03.2021, 12:01 Uhr

Wolterskluwer-Rechtsprechung abgerufen unter: <https://www.wolterskluwer-online.de/#>

Stand vom 10.03.2021, 12:46 Uhr

## **Verzeichnis amtlicher Schriften**

### Drucksachen

*BRat*-Drucksache 418/16 vom 12.08.2016, S.1

*BT*-Drucksache 14/5958 vom 08.05.2001, S. 5, 6

*BT*-Drucksache 18/9525 vom 05.09.2016, S. 1

## Verzeichnis der Rechtsvorschriften

### Gesetze

*Abgabenordnung (AO)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 01. Oktober 2002 (BGBl. 2002 I S.3866, ber. BGBl. 2003 I S.61 = BStBl 2002 I S.1056), zuletzt geändert durch Artikel 15 des Gesetzes vom 18. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2639)

§§ 3, 4, 8, 30, 37, 40, 41, 85, 88, 90, 116, 160, 370, 328, 335, 386, 393 AO

*Aktiengesetz (AktG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch Artikel 15 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3256)

§ 241 AktG

*Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 02. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Artikel 13 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3256)

§§ 105, 134, 138, 139, 181, 311b, 399, 433, 719, 812, 817, 818, 925, 985, 1585c, 2247, 2303 BGB

*Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO)* in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 303-8, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3320)

§ 49 b BRAO

*Gesetz über den Verkehr mit Betäubungsmitteln - Betäubungsmittelgesetz (BtMG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. März 1994 (BGBl. I S. 358), zuletzt geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 14. Januar 2021 (BGBl. I S. 70)

§ 29 BtMG

*Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch (EGBGB)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. September 1994 (BGBl. I S. 2494; 1997 I S. 1061), zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3320)

Art. 2 EGBGB

*Einkommensteuergesetz (EStG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 08. Oktober 2009 (BGBl. I S.3366 S. 3862), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875, BStBl I S. 138)

§§ 2, 4, 4a, 8, 9, 10, 10b, 11, 12, 15, 18, 19, 21, 22, 25, 32a EStG

*Gaststättengesetz (GastG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. November 1998 (BGBl. I S. 3418), zuletzt geändert durch durch Artikel 14 des Gesetzes vom 10. März 2017 (BGBl. I S. 420)

§§ 4, 15i GastG

*Gewerbeordnung (GewO)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. Februar 1999 (BGBl. I S. 202), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 18. Januar 2021 (BGBl. I S. 2)

*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG)* in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 1 u. 2 Satz 2 des Gesetzes vom 29. September 2020 (BGBl. I S. 2048)

Art. 1, 3, 6, 12, 20, 25, 59, 80 GG

*Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG)* in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 16 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3256)

§ 77 GmbHG

*Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)* neugefasst durch Bekanntmachung vom 26.02.1997 (BGBl. I S. 418, 1804); zuletzt geändert durch Artikel 33 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096)

§ 1 GrEStG

*Gesetz zur Regelung der Rechtsverhältnisse der Prostituierten - Prostitutionsgesetz (ProstG)* in der Fassung des Artikel 1 Gesetzes vom 20.12.2001 (BGBl. I S. 3983), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. Oktober 2016 (BGBl. I S. 2372)

§ 1 ProstG

*Reichsabgabenordnung (RAO)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. Dezember 1919 (RGBl. S. 1993), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 25. Juli 1975 (BGBl. I S. 1973, 1974)

§ 396 RAO

*Rennwett- und Lotteriegesetz (RennwLottG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 08. April 1922 (RGBl. I S. 335, 393), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 30. November 2020 (BGBl. I S. 2600)

§ 12 RennwLottG

*Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG)* in der Fassung des Artikel 3 des Gesetzes vom 05. Mai 2004 (BGBl. I S. 718), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3320)

§ 4a RVG

*Sächsisches Ladenöffnungsgesetz (SächsLadÖffG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Dezember 2010 (SächsGVBl. S. 338), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 5. November 2020 (SächsGVBl. S. 589)

§ 3 SächsLadÖffG

*Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz (SchwarzArbG)* in der Fassung vom 13. Juli 2004 (BGBl. I S. 1842), zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3334)

§ 1 SchwarzArbG

*Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* vom 17. Oktober 1934 (RGBl I S. 926)

§ 5 StAnpG 1934

*Strafgesetzbuch (StGB)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S. 3322), zuletzt geändert durch Artikel 47 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096)

§§ 73, 203, 228, 299, 299b StGB

*Umsatzsteuergesetz (UStG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Artikel 15 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096)

§ 4, 9 UStG

*Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. März 2010 (BGBl. I S. 254), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 26. November 2020 (BGBl. I S. 2568)

§ 1 UWG

*Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2003 (BGBl. I S. 102), zuletzt geändert durch Artikel 5 Absatz 25 des Gesetzes vom 21. Juni 2019 (BGBl. I S. 846)

§ 44 VwVfG

*Gesetz zur weiteren Vereinfachung des Wirtschaftsstrafrechts (WiStG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. Juni 1975 (BGBl. I S. 1313), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2911)

§ 5 WiStG

Verwaltungsanweisungen

*Einkommensteuerhinweis (EStH)* Bundesfinanzhof vom 21. August 1990, BStBl 1991 II S. 126.

H 15.7 (2)“ Gewerblicher Charakter der Vermietungstätigkeit“ EStH

## Verzeichnis der Rechtsprechung

BVerfG-Urteil vom 19.10.1993, 1 BvR 567/89, NJW 1994, S. 38  
BVerfG-Urteil vom 18.01.1988, 1 BvR 1589/87, NJW 1988, S. 3010

BVerfG-Beschluss vom 12.12.2006, 1 BvR 2576/04, BGBl I 2007, S.495  
BVerfG-Beschluss vom 12.04.1996, 2 BvL 18/93, NJW 1996, S. 2086  
BVerfG-Beschluss vom 23.01.1990, 1 BvL 4/87, BStBl II 1990, S. 483

RG-Urteil vom 25.11.1919, IV 234/19, RGSt 1954, S. 68  
RG-Urteil vom 23.09.1919, V 48/19, RGSt 1954, S. 49  
RG-Urteil vom 15.10.1912, VII 231/12, RGZ 80, S. 219

BVerwG-Urteil vom 15.07.1980, I C 45/77, NJW 1981, S. 1168  
BVerwG-Urteil vom 24.06.1976, I C 56.74, NJW 1977, S. 772  
BVerwG-Urteil vom 04.11.1965, I C 6.63, BVerwGE 22, S. 286

BFH-Urteil vom 18.10.2007, VI R 42/04; BStBl II 2008, S. 223  
BFH-Urteil vom 29.08.2007, IX R 17/07, BStBl II 2008, S. 502  
BFH-Urteil vom 06.04.2000, IV R 31/99, BStBl II 2001, S. 536  
BFH-Urteil vom 07.11.1989, VII R 115/87, BStBl II 1990, S. 251  
BFH-Urteil vom 06.09.1989, II R 135/86, BStBl II 1989, S. 984

RFH-Urteil vom 09.07.1931, III 319/31, RGSt 1965, S. 344  
RFH-Urteil vom 05.05.1920, II A 129/20, RStBl 1920, S. 557

BGH-Urteil vom 19.12.2017, XI ZR 152/17, NJW 2018, S. 848  
BGH-Urteil vom 12.04.2016, XI ZR 305/14, BGHZ 210, S. 30  
BGH-Urteil vom 05.06.2014, IX ZR 137/12, NJW 2014, S. 2653  
BGH-Urteil vom 24.01.2014, V ZR 249/12, NJW 2014, S. 1652  
BGH-Urteil vom 03.12.2013, XI ZR 295/12, NJW 2014, S. 1098  
BGH-Urteil vom 10.02.2012, V ZR 51/11, NJW 2012, S. 1570  
BGH-Urteil vom 23.10.2003, IX ZR 270/02, NJW 2004, S. 1169  
BGH-Urteil vom 25.04.2001, VIII ZR 135/00, BGHZ 147, S. 279  
BGH-Urteil vom 19.01.2001, V ZR 437/99, BGHZ 146, S. 298  
BGH-Urteil vom 08.11.1991, V ZR 260/90, NJW 2012, S. 1570  
BGH-Urteil vom 19.12.1989, IVb ZR 91/8, NJW 1990, S. 703  
BGH-Urteil vom 23.11.1983, VIII ZR 333/82, WM 1984, S. 88  
BGH-Urteil vom 07.05.1974, VI ZR 138/72, NJW 1974, S. 1377  
BGH-Urteil vom 07.10.1970, VIII ZR 202/68, NJW 1970, S. 2243  
BGH-Urteil vom 26.02.1968, III ZR 38/65, NJW 1968, S. 932  
BGH-Urteil vom 17.12.1965, V ZR 115/63, NJW 1966, S. 588

BGH-Beschluss vom 31.03.1970, III ZB 23/68, BGHZ 1953, S. 369

BAG-Urteil vom 17.12.2014, 5 AZR 663/13, ZIP 2015, S. 992  
BAG-Urteil vom 24.03.2004, 5 AZR 303/03, BAGE 110, S. 79  
BAG-Urteil vom 07.06.1972, 5 AZR 512/71, DB 1972, S. 1681

OLG Düsseldorf-Urteil vom 27.07.1970, 1 U 44/70, NJW 1970, S.1852

OLG Frankfurt-Urteil vom 30.05.1990,12 U 170/89, 10 O 337/88, NJW 1990, S. 2131



Preußisches OVG-Urteil vom 20.03.1893, V1473/92; PrOVG (St) 1, S. 282

AG Braunschweig-Beschluss vom 21.04.1993, 9 Ds 401, Js 17455/92

ArbG Kiel-Urteil vom 16.02.2006, 1 Ca 2271 c/05, openJur 2011, 93521

VG Berlin-Urteil vom 01.12.2000, 35 A 570/99, NJW 2001, S. 983

### **Eidesstattliche Erklärung**

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der wissenschaftlichen Abschlussarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Meißen, 12.04.2021

---

Michelle Maria Panten