

Schriften zum Steuerrecht

Band 25

Die persönliche Zurechnung  
von Einkünften

Von

Holger Stadie



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

**HOLGER STADIE**

**Die persönliche Zurechnung von Einkünften**

**Schriften zum Steuerrecht**

**Band 25**

# Die persönliche Zurechnung von Einkünften

Von

**Dr. Holger Stadie**

Professor an der Fachhochschule  
für Öffentliche Verwaltung, Hamburg



**DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN**

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

**Stadie, Holger:**

Die persönliche Zurechnung von Einkünften / von  
Holger Stadie. — Berlin: Duncker und Humblot, 1983.  
(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 25)

ISBN 3-428-05509-8

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1983 Duncker & Humblot, Berlin 41

Gedruckt 1983 bei Berliner Buchdruckerei Union GmbH., Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3 428 05509 8

## Vorwort

Eine allgemeine Vorschrift über die persönliche Zurechnung fehlt im Einkommensteuergesetz. Erst nachdem L. Schmidt 1975 die Problematik aufgegriffen hatte, begann eine dogmatische Befassung mit der Materie. Ruppe entwickelte 1977 auf der 2. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft grundlegende Aussagen. Demgegenüber läßt die Rechtsprechung eine klare Linie vermissen. Trotz einer Vielzahl von Urteilen zu diesem für die Steuerpraxis so bedeutsamen Bereich ist Rechtssicherheit nicht eingetreten. Auch die Finanzverwaltung läßt den Rechtsanwender in der Praxis in weiten Bereichen im Stich; der seit langem angekündigte bundeseinheitliche Erlaß zum Nießbrauch steht noch immer aus. Die Äußerungen der Finanzverwaltung hierzu beschränken sich auf sog. Nichtanwendungserlasse zu bestimmten Urteilen des Bundesfinanzhofs.

Das vorliegende Buch versucht, den Fragenkomplex in systematischer Form darzustellen und die auf wenige Grundgedanken zurückzuführenden Lösungen anhand von Fallgruppen zu verifizieren. Ich hoffe, damit gleichzeitig wissenschaftlichen und praktischen Bedürfnissen zu dienen.

Hamburg, im Sommer 1983

*Holger Stadie*



# Inhaltsverzeichnis

## I. Problemstellung und Abgrenzung

1. Die Bedeutung der persönlichen Zurechnung von Einkünften .....	13
2. Anknüpfungspunkte im Gesetz und Abgrenzung zur sachlichen Zurechnung .....	14
3. Zurechnung und Zufluß .....	15

## II. Allgemeine Kriterien der persönlichen Zurechnung von Einkünften

1. Präzisierung der Fragestellung .....	17
2. Die Bedeutung des § 12 Nr. 2 EStG .....	18
3. Die Bedeutung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit für die Zurechnung von Einkünften .....	20
4. Der Meinungsstand in Schrifttum und Rechtsprechung .....	22
4.1. Tipkes grundlegende Erkenntnis .....	22
4.2. Ruppes dogmatische Untersuchungen .....	23
4.3. Kritische Stellungnahme .....	24
5. Die Zurechnung von Einnahmen .....	24
5.1. Grundsatz .....	24
5.2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7) .....	26
5.3. Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 - 3) .....	28
5.4. Voraussetzungen, die für die Zurechnung von Einnahmen nicht vorliegen müssen .....	29
5.4.1. Zurechnung der zur Erzielung der Einnahmen verwendeten Gegenstände nach § 39 AO .....	29
5.4.2. Gesicherte Rechtsposition .....	29
6. Die Zurechnung von Aufwendungen (Ausgaben) Dritter .....	32
6.1. Sofort abziehbare Ausgaben .....	32
6.1.1. Grundsatz .....	32
6.1.2. Laufende Aufwendungen bei Nutzung fremder Gegenstände .....	35
6.2. Absetzungen für Abnutzungen .....	37
6.2.1. Grundsätzliches .....	37



6.2.2. AfA bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ..	39
6.2.3. AfA bei unentgeltlicher Nutzung fremder Sachen .....	41
6.2.3.1. Nutzungsrecht als Wirtschaftsgut .....	41
6.2.3.2. Nutzung ohne Rechtsposition (Nutzungseinlage) ..	45
6.2.3.3. Teilweise entgeltliche Nutzung .....	49
7. Die Zurechnung von Einkünften, die durch die Entnahme von Wirtschaftsgütern oder die Aufgabe des Betriebes entstehen .....	49
8. Die Bedeutung der Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften für die Zurechnung (§ 41 AO) .....	50
9. Die Zurechnung bei Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) .....	55
10. Rückwirkende Zurechnung .....	60

### III. Gesetzliche Einzelfallregelungen

1. Einnahmen aus Dividendenscheinen, sonstigen Ansprüchen oder Zins-scheinen, die mit den dazugehörigen Aktien, sonstigen Anteilen oder Schuldverschreibungen veräußert worden sind (§ 20 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 EStG) .....	61
2. Nutzungswert der unentgeltlich überlassenen Wohnung, § 21 Abs. 2, 2. Alternative EStG .....	62
2.1. Grundsätzliches .....	62
2.2. Überlassung einer Wohnung als Unterhaltsgewährung .....	64
2.3. Ermittlung des Nutzungswertes .....	65
3. Wiederkehrende Bezüge in den Fällen des § 22 Nr. 1 S. 2 EStG ....	67
4. Unterhaltsleistungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 22 Nr. 1 a EStG	69

### IV. Zurechnung bei besonderen Gestaltungen

1. Erbfall .....	74
1.1. Zurechnung nachträglicher Einkünfte beim Erben nach § 24 Nr. 2 EStG .....	74
1.2. Ausgleich von Verlusten des Erblassers beim Erben .....	76
1.3. Abzug von Verlusten des Erblassers durch den Erben nach § 10 d EStG .....	78
1.4. Zurechnung des Aufgabegewinns nach §§ 16 Abs. 3, 14, 18 Abs. 3 EStG .....	79
1.5. Vermächtnis .....	79
2. Abtretung, Verpfändung und Pfändung einer auf Einnahmen gerichteten Forderung .....	81
2.1. Abtretung .....	81
2.2. Verpfändung, Pfändung .....	85

3. Vertrag zugunsten Dritter .....	86
4. Nießbrauch .....	88
4.1. Inhalt des Nießbrauchs und zivilrechtliche Grundlagen .....	88
4.2. Bedeutung der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Nießbrauchs- bestellung für die Zurechnung von Einkünften .....	89
4.3. Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) bei Bestellung eines Nießbrauchs an einem Grund- stück .....	90
4.3.1. Entgeltlicher Nießbrauch .....	90
4.3.1.1. Behandlung beim Eigentümer .....	90
4.3.1.2. Behandlung beim Nießbraucher .....	91
4.3.1.3. Werbungskosten .....	91
4.3.2. Unentgeltlich bestellter Nießbrauch .....	92
4.3.2.1. Selbstnutzung einer Wohnung durch den Nieß- braucher .....	92
4.3.2.2. Nutzung durch Vermietung oder Verpachtung ..	93
4.3.2.3. Werbungskosten .....	93
4.3.3. Teilweise entgeltlicher Nießbrauch .....	94
4.3.4. Besondere Gestaltungen des Nießbrauchs .....	95
4.3.4.1. Sog. Bruttonießbrauch .....	95
4.3.4.2. Sog. Vorbehaltsnießbrauch .....	95
4.4. Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)	96
4.4.1. Unentgeltlicher Nießbrauch .....	96
4.4.2. Entgeltlicher Nießbrauch .....	98
4.4.3. Anrechnung der Körperschaftsteuer .....	98
4.5. Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb .....	98
4.5.1. Sog. Unternehmensnießbrauch .....	98
4.5.2. Nießbrauch am Anteil einer Personengesellschaft .....	100
5. Verwaltung fremden Vermögens .....	104
5.1. Stellvertretung .....	104
5.2. Gesetzliche Vermögensverwalter .....	105
5.3. Sog. mittelbare Stellvertretung (Strohmann) .....	107
5.4. Treuhandverhältnisse .....	109
5.5. Verwaltung von Kindesvermögen durch die Eltern .....	114
5.5.1. Verwaltung im Namen des Kindes oder im Namen der Eltern .....	114
5.5.2. Verwendung von Kindesvermögen für Rechnung der Eltern .....	115
5.5.3. Begründung von Kindesvermögen .....	116
5.5.4. Nutzung elterlichen Vermögens durch minderjährige Kinder .....	117
5.5.5. Die Bedeutung der Art und Weise des Zuflusses und der Verwendung der Erträge für deren Zurechnung .....	117

6.	Zurechnung von Einkünften im Verhältnis zwischen Ehegatten ....	118
6.1.	Die Bedeutung der §§ 26 a und 26 b EStG .....	118
6.2.	Auswirkungen des Güterstandes .....	119
7.	Fortgesetzte Gütergemeinschaft .....	124
8.	Arbeitsverhältnisse zwischen nahestehenden Personen .....	126
8.1.	Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten .....	126
8.1.1.	Voraussetzungen .....	126
8.1.1.1.	Zivilrechtliche Grundlagen .....	126
8.1.1.2.	Steuerrechtliche Anerkennung .....	127
8.1.2.	Angemessenheitsprüfung nach § 42 AO .....	132
8.2.	Arbeitsverhältnisse zwischen Eltern und Kindern .....	133
9.	Bruchteilsgemeinschaft und Miterbengemeinschaft .....	133
9.1.	Zivilrechtliche Grundlagen .....	133
9.2.	Zurechnung von Einnahmen .....	134
9.3.	Zurechnung von Aufwendungen .....	136
9.3.1.	Sofort abziehbare Ausgaben .....	136
9.3.2.	Absetzungen für Abnutzungen .....	137
9.4.	Zurechnung der Einkünfte aus einem geerbten Gewerbebetrieb	139
9.4.1.	Fortführung des Betriebes als Nachlaßverwaltung oder in Gestalt einer Gesellschaft .....	139
9.4.2.	Übernahme des Betriebes durch einen oder mehrere Mit- erben .....	141
10.	Gesellschaften, insbesondere solche zwischen nahestehenden Per- sonen .....	143
10.1.	Begriff, Arten und Voraussetzungen der Gesellschaft .....	143
10.2.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG .....	145
10.2.1.	Tatbestandsmerkmale „Gesellschafter“ und „Mitunter- nehmer“ .....	145
10.2.2.	Kommanditist .....	147
10.2.3.	Gesellschafter einer atypischen stillen Gesellschaft oder Unterbeteiligung .....	150
10.3.	Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG ....	152
10.4.	Unentgeltliche Einräumung der Vermögensbeteiligung .....	152
10.5.	Angemessenheit der Gewinnverteilungsregelung .....	153
10.6.	Zurechnung bei Ein- oder Austritt eines Gesellschafters .....	155
10.7.	„Rückwirkende“ Änderung der Gewinnverteilung .....	156
	<b>Verzeichnis der abgekürzt zitierten Literatur</b>	<b>158</b>

## Abkürzungsverzeichnis

A.	= Abschnitt (bei Richtlinien)
a. A., A. A.	= anderer Ansicht
Abs.	= Absatz
a. E.	= am Ende
a. F.	= alte Fassung
AfA	= Absetzung für Abnutzung
AIG	= Auslandsinvestitionsgesetz
AktG	= Aktiengesetz
Anh.	= Anhang
Anm.	= Anmerkung
AO	= Abgabenordnung
Art.	= Artikel
Aufl.	= Auflage
BAG	= Bundesarbeitsgericht
Ba.-Wü.	= Baden-Württemberg
BB	= Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	= Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BFM	= Bundesfinanzministerium
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	= Bundesgerichtshof
BGHZ	= Amtliche Sammlung von Entscheidungen des BGH in Zivilsachen
Bl.	= Blatt
BStBl	= Bundessteuerblatt
BT	= Bundestag
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	= Amtliche Sammlung von Entscheidungen des BVerfG
DB	= Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	= derselbe
DStR	= Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStG	= Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESTDV	= Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EstG	= Einkommensteuergesetz
EstR	= Einkommensteuer-Richtlinien
ESTRG	= Einkommensteuerreformgesetz
f., ff.	= folgend, folgende
FG	= Finanzgericht
Fn.	= Fußnote

FR	= Finanzrundschau (Zeitschrift)
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	= Gesetz betreffend die GmbH
GrS	= Großer Senat
HFR	= Höchsttrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	= Handelsgesetzbuch
h. M.	= herrschende Meinung
Hrsg.	= Herausgeber
i. d. F.	= in der Fassung
Inf	= Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
i. V. m.	= in Verbindung mit
JbFfSt	= Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KG	= Kommanditgesellschaft
KO	= Konkursordnung
KStRG	= Körperschaftsteuerreformgesetz
LStDV	= Lohnsteuerdurchführungsverordnung
m. w. Nw.	= mit weiteren Nachweisen
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	= Nummer
NRW	= Nordrhein-Westfalen
NWB DokSt	= NWB Dokumentation Steuerrecht
OFD	= Oberfinanzdirektion
OHG	= Offene Handelsgesellschaft
OLG	= Oberlandesgericht
RFH	= Reichsfinanzhof
Rspr.	= Rechtsprechung
RStBl	= Reichssteuerblatt
Rz.	= Randziffer
Rh.-Pf.	= Rheinland-Pfalz
S.	= Seite, Satz
s. o.	= siehe oben
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
StbJb	= Steuerberater-Jahrbuch
StbKRep	= Steuerberater-Kongreß-Report
StRK	= Steuerrechtsprechung in Karteiform
StRK — Anm.	= Anmerkungen zur StRK
StuW	= Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
s. u.	= siehe unten
Tz.	= Textziffer
vgl.	= vergleiche
Vorbem.	= Vorbemerkungen
WM	= Wertpapiermitteilungen (Zeitschrift)
Ziff.	= Ziffer
ZPO	= Zivilprozeßordnung
zust.	= zustimmend
ZVG	= Gesetz über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung

# I. Problemstellung und Abgrenzung

## 1. Die Bedeutung der persönlichen Zurechnung von Einkünften

Die Einkommensteuer ist eine Subjektsteuer. Nach dem EStG wird das Einkommen natürlicher Personen besteuert. Dafür ist die Entscheidung erforderlich, wer im konkreten Fall die Person ist, der der jeweilige Steuergegenstand zuzurechnen ist. Bei der persönlichen Zurechnung geht es um die Feststellung, bei welchem Steuersubjekt die zu Einkommen führenden Einkünfte entstehen.

Ihre wahre Bedeutung erhielt die Fragestellung erst mit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1964<sup>1</sup>, mit der die Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern für verfassungswidrig erklärt wurde. Bis dahin wurden Familieneinkünfte mit progressionsverschärfender Wirkung zusammengerechnet. Seit der Beseitigung dieser Haushaltsbesteuerung wird das Problem der persönlichen Zurechnung von Einkünften fast ausschließlich unter dem Stichwort „Möglichkeiten der Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen“ diskutiert<sup>2</sup>. Die Verlagerung von Einkünften wird angestrebt zur Milderung der Progression, Minderung der Gewerbesteuer, Ausnutzung von Freibeträgen und insbesondere zur Vermeidung der Folgen des § 12 Nr. 2. Diese Vorschrift verbietet den Abzug von Unterhaltszahlungen und freiwilligen Zuwendungen und bringt zum Ausdruck, daß Einkommensverwendung sich grundsätzlich nicht auf die Höhe der Steuer auswirken soll.

Die denkbaren zivilrechtlichen Gestaltungen sind mannigfaltig<sup>3</sup>. Die Verlagerung von Einkünften bzw. die Übertragung von „Einkunftsquellen“ funktioniert jedoch nur dann, wenn die einkommensteuerlichen Voraussetzungen für die Zurechnung der Einkünfte vom Adressaten erfüllt werden.

---

<sup>1</sup> BStBl 64, 488.

<sup>2</sup> Siehe dazu insbesondere *Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen, mit Beiträgen von *Ruppe*, *L. Schmidt*, *Meincke*, *Groh*, *Söffing*, *Beinert* u. a.; *L. Schmidt*, StbJb 75/76, 149 ff.; 80/81, 115 ff.; *Söffing*, StbJb 78/79, 301 ff., sowie die weiteren Nachweise bei *Tipke*, 194, und *Biergans / Stockinger*, FR 82, 125 ff.

<sup>3</sup> Eine Aufzählung der wesentlichen Möglichkeiten findet sich u. a. bei *Söffing*, StbJb 78/79, 316 f.

## 2. Anknüpfungspunkte im Gesetz und Abgrenzung zur sachlichen Zurechnung

§ 2 Abs. 2 S. 1 EStG<sup>1</sup> bestimmt, daß der Einkommensteuer die Einkünfte unterliegen, die der Steuerpflichtige während der jeweiligen Steuerpflicht „erzielt“; ebenso ist in § 26 b die Rede von Einkünften, die die Ehegatten „erzielt“ haben<sup>2</sup>. § 26 a Abs. 1 spricht davon, daß jedem Ehegatten „die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen“ sind. Konkrete, allgemein geltende Aussagen des Gesetzes dazu, unter welchen Voraussetzungen eine Person Einkünfte erzielt hat, d. h. ihr persönlich zuzurechnen sind, fehlen. Es finden sich lediglich die speziellen Zurechnungsnormen des § 20 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 und 3<sup>3</sup> und des § 22 Nr. 1 S. 2 sowie die Zurechnungsfiktion des § 28. Soweit darüber hinaus im Gesetz von „Zurechnung“ die Rede ist, handelt es sich entweder um die Zurechnung von Wirtschaftsgütern<sup>4</sup>, die allerdings auch für die Zurechnung von Einkünften von Bedeutung sein kann<sup>5</sup>, um eine Klarstellung (§ 15 a), daß nicht jeder zivilrechtlich vereinbarte Anteil am „Verlust“ einkommensteuerlich als „Einkünfte“ anerkannt wird<sup>6</sup>, oder um die sachliche Zurechnung von Einkünften (§ 20 Abs. 2 und § 21 Abs. 3).

Die persönliche Zurechnung betrifft die Frage, ob eine Person Einkünfte erzielt hat; die sachliche Zurechnung befaßt sich mit der Qualifizierung der Einkünfte, d. h. mit der Frage, „zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören“ (§ 2 Abs. 1 S. 2). Die jeweilige Subsumierung unter eine Einkunftsart führt jeweils zu unterschiedlichen Rechtsfolgen in Form von unterschiedlichen Freibeträgen, Werbungskostenpauschbeträgen und Arten der Einkünftermittlung, die sich ebenfalls auf die Höhe der Steuer auswirken; die Qualifizierung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zieht außerdem regelmäßig die Gewerbesteuerpflicht nach sich. Vorschriften über die sachliche Zurechnung finden sich neben den oben genannten z. B. auch noch in den §§ 22 Nr. 3 und 23 Abs. 3.

---

<sup>1</sup> Nachfolgende §§ ohne Gesetzesangabe sind solche des EStG.

<sup>2</sup> § 26 b meint nicht die persönliche Zurechnung, wenn dort von gemeinsamer Zurechnung die Rede ist; s. u. IV. 6.1.

<sup>3</sup> Zurechnungsnormen sind auch § 20 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 und Nr. 3 S. 1 (Umkehrschluß). Dazu unter III. 1.

<sup>4</sup> § 7 a Abs. 8, § 7 b Abs. 1 S. 4 Nr. 2 und 3, Abs. 5 S. 4 und 5, Abs. 6.

<sup>5</sup> s. u. II. 7.

<sup>6</sup> § 15 a Abs. 1 S. 1: „Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG“.

### 3. Zurechnung und Zufluß

Die Vorschrift des § 11 bestimmt für die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7 — für die ersten drei Einkunftsarten nur, wenn bei ihnen der Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird (§ 11 Abs. 1 S. 4, Abs. 2 S. 3) —, wann Einnahmen bezogen und wann Ausgaben abzusetzen sind<sup>1</sup>. § 11 enthält Regeln über die Periodenabgrenzung bei Einnahmen und Ausgaben, sagt aber über deren persönliche Zurechnung nichts aus<sup>2</sup>. Man könnte § 11 lediglich als Bestimmung über die zeitliche Zurechnung ansehen.

Wenn auch § 11 zur persönlichen Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben nichts aussagt, so ist jedoch andererseits die persönliche Zurechnung Tatbestandsmerkmal des § 11. Zufluß i. S. d. § 11 tritt nur bei demjenigen ein, dem diese Einnahmen auch persönlich zuzurechnen sind<sup>3</sup>. Das folgt aber nicht aus dem Begriff des Zuflusses, sondern aus der Definition der Einnahmen in § 8 Abs. 1: „Einnahmen sind alle Güter, die . . . dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7 zufließen.“

Zurechnung und Zufluß sind demnach Tatbestandsmerkmale des Begriffs „Einnahmen“, die den Einkunftsarten 4 - 7 zugrunde liegen. Nur bei zugegangenen Gütern, die dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, stellt sich die Frage, wann sie ihm gem. § 11 als Einnahmen zugeflossen sind. Zumindest mißverständlich ist deshalb die Aussage von Herrmann / Heuer<sup>4</sup>, daß vom Zufluß abhängt, wem eine Einnahme zuzurechnen sei.

Aus der Definition der „Einnahmen“ in § 8 folgt, daß Güter, die einer Person zugehen, ihr aber nicht zuzurechnen sind, keine „Einnahmen“ sind und nicht i. S. d. § 11 zufließen. Das bedeutet, daß sog. durchlaufende Posten nicht zu „Einnahmen“ führen, § 4 Abs. 3 S. 2 überflüssig ist<sup>5</sup> und diese Vorschrift bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7 nicht entsprechend angewendet zu werden braucht<sup>6</sup>.

Einnahmen sind zugeflossen, wenn der Empfänger, d. h. der Zurechnungsadressat wirtschaftlich über sie verfügen kann<sup>7</sup>. Bei gesetzlicher

---

<sup>1</sup> Für die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gelten die besonderen Bestimmungen des § 38 a Abs. 1 Sätze 2 und 3 (§ 11 Abs. 1 S. 3).

<sup>2</sup> *Offerhaus* in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, § 39 Anm. 5; *Jakob*, 106, Fn. 13; FG München, EFG 82, 179; siehe auch *Tipke*, 195; a. A. *Blümich / Falk*, § 2 Anm. 39.

<sup>3</sup> *Littmann*, § 2 Anm. 94.

<sup>4</sup> § 8 Anm. 6 und 11; § 11 Anm. 3.

<sup>5</sup> Ebenso § 3 Nr. 50.

<sup>6</sup> A. A. v. *Bornhaupt* in: Söhn (Hrsg.), *Abgrenzung*, 164 f.

<sup>7</sup> BFH BStBl 75, 65; 76, 560; 81, 305; *Tipke*, 278; A. 116 Abs. 1 S. 1 EStR 81.