BERLINER RECHTSZEITSCHRIFT
BRZ
GEGRÜNDET 2019

BERLINER RECHTSZEITSCHRIFT

JURISTISCHE FACHZEITSCHRIFT AN DER FREIEN UNIVERSITÄT BERLIN

EDITORIAL X-Tutorial der Berliner University Alliance: „Tatort Mikrofon“ *(Marie Meiners und Regina Roßbach)*

AUS DER LEHRE

Dr. Lukas Böffel, LL.M. (Berkeley) und Dr. Jan Markus Weber
Die Referendarexamensklausur

Prof. Dr. Florian Jeßberger und Leon Trampe
Völkerstrafrecht in Deutschland: Eine Einführung
Teil 2: Anwendungspraxis, übergreifende Fragen und Ausblick

ZIVILRECHT

Frederic Waubke
Unterlassungsansprüche von Aktionären gegen politische Äußerungen des Vorstands der AG

ÖFFENTLICHES RECHT

Friederike Wollny
Der Umgang mit dem Wolf – Entwicklungslinien seines Schutzes

Marc Reder
Verträge unter nahen Angehörigen – Der Fremdvergleich zwischen Verfassungsauftrag und Vollzugsdefizit

STRAFRECHT

Thore Surburg
Schädliche Neigungen im Kontext von Jugendstrafe – Rechtshistorische, gesetzesgenetische und rechtstatsächliche Aspekte, der geltende Rechtsrahmen, Kritik und Reform

GRUNDLAGEN

Paul Ferran Stein
Die Herrschaft der Mehrheit: Demokratie bei Friedrich A. von Hayek

7. Jahrgang · Seiten 61–151
www.berlinerrechtszeitschrift.de
ISSN (Print) 2699-948X · ISSN (Online) 2699-2132

AUSGABE 2/2026

Marc Reder[*]

Verträge unter nahen Angehörigen – Der Fremdvergleich zwischen Verfassungsauftrag und Vollzugsdefizit

Familienpersonengesellschaften ermöglichen es, Einkünfte auf nahe Angehörige in niedrigere Progressionszonen zu verlagern. Ob eine solche Vereinbarung durch die Einkünfteerzielung oder die private Lebensführung veranlasst ist, soll der Fremdvergleich klären, der sich im Spannungsverhältnis zwischen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG bewegt. Dass die verfassungsrechtlich gebotene Gesamtwürdigung in der Praxis nicht verlässlich umgesetzt wird, verdeutlicht der Beschluss des BVerfG vom 27.5.2025. Ursächlich sind Vollzugsdefizite und die Subjektivität des hypothetischen Fremdvergleichs. Vor diesem Hintergrund untersucht der Beitrag, wie sich der Fremdvergleich fortentwickeln lässt. Da ein Familiensplitting die Prüfung nicht entbehrlich macht, steht ein konkreter Fremdvergleich im Fokus, der auf realen Vergleichsdaten der Finanzverwaltung beruht und auffällige Fälle über das Risikomanagement nach § 88 Abs. 5 AO aussteuert.

Inhaltsübersicht

A. Einleitung 113
B. Grundlagen 114
I. Ausgangslage 114
II. Der Begriff des nahen Angehörigen 114
III. Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung 114
IV. Grundrechtliche Implikationen der steuerlichen Prüfung 115
C. Der Fremdvergleich als zentrale Prüfungsmethode . 115
I. Normativ-dogmatische Ebene: Das Gebot der Gesamtwürdigung 115
1. Indizienbeweis und Rechtsfortbildung 115
2. Verfassungsrechtliche Herleitung: Die „Oder-Konto"-Entscheidungen 116
3. Reichweite und Disponibilität der Gesamtwürdigung 117
4. BVerfG-Beschluss vom 27.5.2025 117
5. Zwischenfazit 117
II. Vollzugsebene 117
1. Strukturelle Defizite der Sachverhaltsfeststellung 117
2. Finanzgerichtliche Kontrolle 118
3. Mangelnde Objektivität des Fremdvergleichs . 119
D. Familienpersonengesellschaften 119
I. Grundlagen 119
1. Begriff 119
2. Steuersubjektivität 120
II. Steuerliche Anerkennung der Familienpersonengesellschaft 120
1. Steuerliche Anerkennung der Gesellschaft als solcher 120
2. Angemessenheit der Gewinnverteilung 122
E. Lösungsansätze 123
I. Maßnahmen zur Reduzierung von Fehlanreizen ... 123
1. Vermeidung der Begünstigungskumulation 123
2. Familiensplitting 123
II. Maßnahmen zur Optimierung der Prüfung 125
1. Gesetzliche Normierung 125
2. Anpassung der Anwendung der Anerkennungsvoraussetzungen 126
F. Ergebnis 128

A. Einleitung

Familienpersonengesellschaften bilden einen prägenden Bestandteil der deutschen Wirtschaftsstruktur und stellen zugleich ein bedeutsames Instrument steuerlicher Gestaltungen dar. Durch die Aufnahme naher Angehöriger als Mitunternehmer lässt sich die Besteuerung von Einkunftsquellen in niedrigere Progressionszonen verlagern. Hierdurch eröffnet sich die Möglichkeit, die steuerliche Gesamtbelastung des Familienverbundes zu reduzieren. Diese Gestaltungsfreiheit birgt zugleich ein Missbrauchspotenzial. Da sich nahe Angehörige regelmäßig nicht in einer Position wirtschaftlich gegenläufiger Interessen befinden, ließe sich derselbe Effekt auch durch Vereinbarungen ohne echten wirtschaftlichen Hintergrund erzielen, die allein zu diesem Zweck geschlossen werden. Genau einer solchen rein steuerlich motivierten Gestaltung soll die steuerliche Anerkennung nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien, allen voran dem Fremdvergleichsgrundsatz, versagt bleiben. Der Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG), das Gebot der Besteuerungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) und das staatliche Bedürfnis nach Missbrauchsabwehr stehen damit in einem Spannungsverhältnis, das die Rechtsprechung durch eben diese Kriterien aufzulösen versucht. Der Beschluss des BVerfG vom 27.5.2025 zeigt jedoch, dass die in diesem Kontext gebotene Gesamtwürdigung der Einzelfallumstände bis heute nicht verlässlich umgesetzt wird. Das FG Thüringen hatte die steuerliche Anerkennung einer Gestaltung allein anhand eines einzelnen Formkriteriums verneint, ohne die übrigen Umstände des Einzelfalls einzubeziehen. Die Arbeit geht daher folgender Forschungsfrage nach: Inwieweit genügt der einkommensteuerliche Fremdvergleich den verfassungsrechtlichen und praktischen Anforderungen und wie lässt er sich so fortentwickeln, dass Missbrauchsabwehr, Besteuerungsgleichheit

[*]*Marc Reder* studiert Rechtswissenschaft an der Freien Universität Berlin. Die Studienabschlussarbeit ist im Rahmen des Schwerpunktbereichs „Allgemeines Steuerrecht" entstanden und wurde bei Univ.-Prof. a.D. Dr. *Markus Heintzen* erarbeitet.

und der Schutz von Ehe und Familie in Einklang gebracht werden? Nach einer kurzen Einführung in die Grundlagen und die Fremdvergleichsdogmatik rücken die Spezifika der Familienpersonengesellschaft in den Mittelpunkt. Die abschließenden Lösungsansätze gehen zunächst der Frage nach, ob sich die Gestaltungsanreize innerhalb der Freibetragssystematik sowie durch ein Familiensplitting beseitigen lassen. Der Schwerpunkt liegt sodann auf der Fortentwicklung der Prüfungsweise selbst, namentlich einem datengestützten dreistufigen Fremdvergleich.

B. Grundlagen

I. Ausgangslage

Durch Verträge zwischen nahen Angehörigen lassen sich beachtliche Steuervorteile erlangen. So können durch die Wahl einer Gestaltungsmöglichkeit Einkunftsquellen auf Angehörige verlagert, die steuerliche Erfassung bestimmter Vermögensmehrungen verhindert oder steuermindernde Aufwendungen geschaffen werden.[1] Im Grundsatz sind solche Verträge steuerrechtlich zulässig. Angehörige können ihre Rechtsverhältnisse untereinander so gestalten, dass diese für sie steuerlich möglichst günstig sind.[2] Eine Gestaltung bleibt jedoch steuerlich unberücksichtigt, wenn die an Angehörige geleisteten Zahlungen und Zuwendungen solche im Sinne des § 12 Nr. 1 und 2 EStG sind.[3] Da zwischen nahen Angehörigen regelmäßig keine natürlichen Interessengegensätze bestehen, prüft die Finanzverwaltung hier genau, ob diese ernsthaft vereinbart worden sind und auch tatsächlich durchgeführt werden.[4] Entscheidend ist daher zunächst die steuerrechtliche Einordnung des Begriffs „naher Angehöriger".

II. Der Begriff des nahen Angehörigen

Der Angehörigenbegriff ist vom Gesetzgeber abschließend und vom Zivilrecht unabhängig in § 15 AO geregelt.[5] Um steuerlich relevante Gestaltungen sachgerecht erfassen zu können, bedarf es darüber hinaus des von der Rechtsprechung entwickelten, engeren Begriffs des „nahen Angehörigen".[6] Dazu gehören namentlich verheiratete Ehegatten,[7] Eltern, minderjährige Kinder[8] sowie erwachsene und verheiratete Kinder,[9] Großeltern, Enkelkinder[10] und Geschwister[11]. Weiter zählen dazu neben Schwiegereltern und Schwiegerkindern[12] auch entfernte Verschwägerte, deren maßgeblicher Grad im Einzelfall zu beurteilen ist.[13] Anders als bei den zuvor genannten Personengruppen besteht zwischen Verschwägerten allerdings grundsätzlich ein natürlicher Interessengegensatz.[14]

III. Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung

Ist der maßgebliche Personenkreis bestimmt, stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen diesen Personen steuerlich anerkannt werden. Dass eine Gestaltung auf Minderung der Steuerlast zielt, rechtfertigt für sich genommen noch keine Versagung der Anerkennung. Vielmehr geht es um die Frage, ob die Vertragsbeziehungen durch die Einkünfteerzielung veranlasst (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG) oder aber der privaten Lebensführung zuzuordnen sind (§ 12 Nr. 1 und 2 EStG).[15] Eine Vereinbarung ist an den allgemeinen, für sämtliche Steuerpflichtige geltenden Vorschriften zum Scheingeschäft (§ 41 Abs. 2 AO) und zum Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) zu messen. Kennzeichnend für rechtsmissbräuchliche Gestaltungen i.S.d. § 42 AO ist insbesondere, dass durch gegenläufige Gestaltungen die rechtlichen und tatsächlichen Wirkungen von Rechtsgeschäften ganz oder teilweise aufgehoben werden, sodass sich die tatsächliche und wirtschaftliche Position des Nutzenden nicht verändert.[16] Daneben haben sich in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis unterschiedliche Anerkennungsvoraussetzungen herausgebildet.[17] Der Vertrag muss eindeutig und ernsthaft sein, zivilrechtlich wirksam zustande kommen und tatsächlich durchgeführt werden.[18] Ferner ist zu prüfen, ob die Vereinbarung ihrem Inhalt und ihrer Durchführung nach unter fremden Dritten üblich ist (Fremdvergleichsgrundsatz).[19] Das Verhältnis dieser Anforderungen zueinander ist in Literatur und Rechtsprechung nicht abschließend geklärt. Einerseits werden die Kriterien als unselbständige Unterkriterien des Fremdvergleichs gesehen,[20] andererseits wird der Fremdvergleich als eigenständige Prüfungsmethode verstanden.[21] Diese Diskrepanz findet sich auch in der Entscheidungspraxis der Senate des BFH. Während der IX. Senat den Fremdvergleich als eigenständiges Kriterium neben das der

[1] *Widera,* Verträge unter nahen Angehörigen im Einkommensteuerrecht, 2018, S. 50 f.
[2] BFH, Urt. v. 18.12.1990 – Az. VIII R 290/82 – BStBl. II 1991, 391.
[3] *Osterloh,* Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 355.
[4] Vgl. BMF v. 23.12.2010 – BStBl. I 2011, 37.
[5] *Gersch,* in: Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 15 Rn. 1.
[6] BFH, Beschl. v. 20.1.2003 – Az. IX B 94/02 – BFH/NV 2003, 617.
[7] BFH, Urt. v. 26.10.1982 – Az. VIII R 50/80 – BStBl. II 1983, 209.
[8] BFH, Urt. v. 13.5.1980 – Az. VIII R 63/79 – BStBl. II 1981, 295.
[9] BFH, Urt. v. 25.5.1976 – Az. IV R 226-227/71 – BStBl. II 1976, 561; Urt. v. 5.2.1988 – Az. III R 216/84 – BFH/NV 1988, 553.
[10] BFH, Urt. v. 22.11.1963 – Az. VI 178/62 U – BStBl. III 1964, 74.
[11] BFH, Urt. v. 7.5.1996 – Az. IX R 69/94 – BStBl. II 1997, 196.
[12] BFH, Urt. v. 5.2.1988 – Az. III R 234/84 – BFH/NV 1988, 628; Beschl. v. 25.11.1999 – Az. X B 48/99 – BFH/NV 2000, 477.
[13] BFH, Urt. v. 7.5.1996 – Az. IX R 69/94 – BStBl. II 1997, 196.
[14] BFH, Beschl. v. 20.1.2003 – Az. IX B 94/02 – BFH/NV 2003, 617.
[15] *Drüen,* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 189. Akt. 2026, § 41 AO Rn. 30.
[16] *Ratschow,* in: Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 42 Rn. 121.
[17] Zum Verhältnis dieser Voraussetzungen zu § 42 AO und zu § 41 Abs. 2 AO ausführlich *Widera* (Fn. 1), S. 68 ff.
[18] Vgl. BFH, Urt. v. 16.2.1990 – Az. III R 21/86 – BStBl. II 1990, 575; BMF v. 23.12.2010 – BStBl. I 2011, 37.
[19] BFH, Urt. v. 28.6.2002 – Az. IX R 68/99 – BStBl. II 2002, 699; Urt. v. 18.5.2004 – Az. IX R 83/00 – BStBl. II 2004, 898.
[20] Vgl. *Wassermeyer,* in: FS Offerhaus, 1999, S. 405 (410).
[21] Vgl. *Bilsdorfer,* StuW 1997, 51 (65).

zivilrechtlichen Wirksamkeit stellt,[22] fasst der VIII. Senat sämtliche Anerkennungsvoraussetzungen unter den Fremdvergleich zusammen.[23] Eine einheitliche Prüfungsmethode zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht folglich weder in der Literatur noch in der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Von Bedeutung ist dies vor allem für die Prüfungsstruktur. Auf das Ergebnis wirkt es sich nach der hier vertretenen Ansicht dagegen kaum aus, weil die einzelnen Kriterien ohnehin stets im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu beurteilen sind, wie noch näher unter C. I. 2. zu zeigen sein wird.

IV. Grundrechtliche Implikationen der steuerlichen Prüfung

Verträge zwischen fremden Dritten unterliegen demgegenüber keiner solchen gesonderten Prüfung. Vereinbarungen zwischen fremden Vertragsparteien liegt die Vermutung zugrunde, dass die Beteiligten hierbei jeweils eigennützig und wirtschaftlich rational handeln.[24] Ihren Vereinbarungen kommt daher eine „Richtigkeitsgewähr“[25] zu, sodass sie, vorbehaltlich der allgemeinen Missbrauchskontrolle, als steuerlich beachtlich anerkannt werden. So besteht etwa bei gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsabreden zwischen fremden Gesellschaftern eine tatsächliche Vermutung dahin, dass die vereinbarten Konditionen dem tatsächlichen Beitrag des Gesellschafters entsprechen.[26] Verträge unter nahen Angehörigen unterliegen stattdessen einer widerlegbaren Missbrauchsvermutung[27] und müssen daher die vorstehend dargestellten, zusätzlichen Anerkennungsvoraussetzungen erfüllen. Indem die Anerkennungsvoraussetzungen Angehörige einer strengeren Kontrolle unterwerfen als fremde Dritte, berühren sie neben Art. 3 Abs. 1 GG auch den Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1GG, der Ehe und Familie nicht nur defensiv gegen staatliche Eingriffe schützt, sondern den Staat darüber hinaus positiv zu ihrer Förderung verpflichtet.[28] Damit stellt sich die Frage des Verhältnisses beider Grundrechte zueinander. Nach allgemeinen Grundsätzen der Grundrechtskonkurrenz verdrängen sich Freiheits- und Gleichheitsrechte nicht gegenseitig, doch kann ein einschlägiges Freiheitsrecht den Rechtfertigungsmaßstab des Art. 3 Abs. 1 GG beeinflussen.[29] Maßgeblich ist hierfür, zu welcher Norm die „engere sachliche Beziehung“[30] besteht, wobei die Gewährleistungsgehalte des zurücktretenden Grundrechts gleichwohl fortwirken können.[31] Ob konkret Art. 3 Abs. 1 GG durch Art. 6 Abs. 1 GG verdrängt wird[32] oder vielmehr in Verbindung mit diesem zur Anwendung gelangt,[33] ist ungeklärt. Maßgeblich bleibt jedenfalls, dass die Heranziehung des Art. 6 Abs. 1 GG den Kontrollmaßstab von einer bloßen Willkürprüfung zu einer Verhältnismäßigkeitskontrolle verschärft.[34] Eine Regelung, die nahe Angehörige gegenüber fremden Dritten schlechterstellt, ist demnach im Wege „praktischer Konkordanz“[35] mit dem Anliegen einer gleichmäßigen Besteuerung in Einklang zu bringen.[36] Das Interesse an der Missbrauchsvermeidung rechtfertigt es nicht, die Belange der Steuerpflichtigen einseitig zurückzustellen.[37] Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bildet damit den maßgeblichen Beurteilungsmaßstab, der den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zugrunde liegt.[38]

C. Der Fremdvergleich als zentrale Prüfungsmethode

Der Fremdvergleich ist ein Kriterium verfahrensrechtlicher Natur, das primär der Sachverhaltsfeststellung dient.[39] Sein wesentlicher Zweck besteht darin, innere Tatsachen aufzuklären, die einer unmittelbaren Beobachtung nicht zugänglich sind,[40] etwa die tatsächliche Motivation hinter einer Vermögensverschiebung oder die Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung.

I. Normativ-dogmatische Ebene: Das Gebot der Gesamtwürdigung

1. Indizienbeweis und Rechtsfortbildung

Um diese inneren Tatsachen feststellen zu können, zieht die Rechtsprechung äußere Beweisanzeichen, sog. Indizien, heran.[41] Maßgebliche innere Tatsache ist dabei, ob die Vermögenszuwendung auf einem Leistungsaustauschverhältnis und damit auf betrieblicher Veranlassung beruht oder ihren Grund in der familiären Beziehung hat.[42] Konkretisiert wird dies durch die Ernstlichkeit der Vereinbarung. Zweifel an der Betätigung eines Rechtsbindungswillens sind zugleich Zweifel an der betrieblichen Veranlassung.[43] Für Verträge unter nahen Angehörigen bedeutet dies, dass sich die private Veranlassung der Zuwendung aus den Indizien ergeben muss. Welche das sind, gibt der BFH als

[22] Exemplarisch BFH, Urt. v. 22.2.2007 – Az. IX R 45/06 – BStBl. II 2011, 21.
[23] Exemplarisch BFH, Urt. v. 18.12.2001 – Az. VIII R 69/98 – BStBl. II 2002, 354.
[24] *Osterloh* (Fn. 3), S. 389.
[25] *Widera* (Fn. 1), S. 84.
[26] BFH, Beschl. v. 29.5.1972 – Az. GrS 4/71 – BStBl. II 1973, 5.
[27] Vgl. *Hey,* DStJG 33 (2010), 167 (169 f.).
[28] Vgl. BVerfGE 6, 55 (76).
[29] *Kischel,* in: BeckOK, GG, 65. Edt., März 2026, Art. 3 Rn. 4.
[30] BVerfGE 67, 186 (195); 75, 348 (357).
[31] BVerfGE 75, 382 (393); 82, 60 (86).
[32] So etwa BVerfGE 99, 216 (232).
[33] So etwa BVerfGE 103, 242 (263).
[34] Vgl. BVerfGE 111, 160 (169 f.); 162, 277 (312).
[35] *Hesse,* Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Neudruck der 20. Aufl., 1999, Rn. 72.
[36] *Widera* (Fn. 1), S. 81.
[37] *Widera* (Fn. 1), S. 80.
[38] *Widera* (Fn. 1), S. 81.
[39] *Wolff-Diepenbrock,* in: FS Beisse, 1997, S. 581 ff.; *Fischer,* DStZ 1997, 357 (358); *Pezzer,* DStZ 2002, 850 (852); a.A. Einordnung materiellrechtlicher Natur *Wassermeyer* (Fn. 20), S. 407.
[40] Vgl. BFH, Urt. v. 16.2.1990 – Az. III R 21/86 – BStBl. II 1990, 575.
[41] Vgl. BFH, Urt. v. 7.5.1996 – Az. IX R 69/94 – BStBl. II 1997, 196 (197).
[42] BFH, Beschl. v. 27.11.1989 – Az. GrS 1/88 – BStBl. II 1990, 160.
[43] Vgl. *Osterloh* (Fn. 3), S. 407.

Revisionsinstanz im Wege der Rechtsfortbildung vor.[44] Dass der BFH das Recht fortbilden darf, ist nicht nur weithin anerkannt,[45] sondern findet sich auch in §§ 11 Abs. 4, 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO. Im konkreten Fall obliegt es dann in der Regel dem Finanzgericht als Tatsachengericht, nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Absichten der Steuerpflichtige verfolge.[46] Liegen im Einzelfall entsprechende Indizien vor, sind diese unter Berücksichtigung aller weiteren Umstände im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu bewerten.[47] Im Folgenden ist auf die hierzu ergangene Rechtsprechung des BVerfG einzugehen.

2. Verfassungsrechtliche Herleitung: Die „Oder-Konto"-Entscheidungen

Das BVerfG hat mit seinen „Oder-Konto"-Entscheidungen[48] den normativen Rahmen für die steuerliche Überprüfung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen grundlegend geprägt. Das BVerfG beschrieb es als objektiv willkürlich, ein Ehegattenarbeitsverhältnis allein aus dem Grund einkommensteuerlich nicht anzuerkennen, dass der Arbeitgeber-Ehegatte den Lohn auf ein Bankkonto überweist, über das beide Ehegatten jeweils einzeln verfügen können (sog. Oder-Konto).[49] Den strengeren Prüfungsmaßstab als solchen beanstandete es dabei nicht. Die ständige Rechtsprechung des BFH, Verträge zwischen Ehegatten nur bei eindeutiger und ernstlicher Vereinbarung sowie tatsächlicher Durchführung anzuerkennen, hielt es für verfassungsgemäß.[50] Ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Arbeitsverhältnis ernsthaft vereinbart und durchgeführt und werden insbesondere die Arbeitsleistungen angemessen vergütet, sei die betriebliche Veranlassung nicht mehr beweisbedürftig.[51] Werde dennoch allein auf die Überweisung auf das Oder-Konto abgestellt, richte sich die Prüfung nicht mehr gegen einen zweifelhaften, sondern gegen einen bereits feststehenden Sachverhalt.[52] In einem solchen Fall liege eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG vor, da Ehegatten hinsichtlich eines gleichen Sachverhalts zu familiär nicht verbundenen Partnern willkürlich ungleich behandelt würden.[53] Damit entfällt der sachliche Grund, der die Ungleichbehandlung trägt. Denn die Missbrauchsgefahr rechtfertigt die Aufklärung eines ungewissen Sachverhalts, nicht aber die Nachprüfung eines geklärten.[54] Im Ergebnis bestätigte das BVerfG also die Spruchpraxis des BFH, äußerlich erkennbare Merkmale indiziell heranzuziehen. Gleichwohl stellte es klar, dass einzelne dieser Indizien nicht zu eigenständigen Tatbestandsmerkmalen verselbständigt werden dürfen.[55] Eine derartige Verselbständigung ist *in concreto* anzunehmen, wenn eine Beweisregel in Gestalt einer „Immer-dann"-Formel ausgestaltet ist und dabei die übrigen Umstände des Einzelfalls – namentlich andere Indizien – unberücksichtigt lässt.[56] Dadurch geprägt ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH nunmehr eine Gesamtwürdigung aller objektiven Gegebenheiten geboten, bei welcher nicht jede Abweichung vom Fremdüblichen sofort zur steuerlichen Nichtanerkennung führen darf.[57] Die Entscheidung des BVerfG provozierte zunächst unterschiedlich ausfallende Reaktionen. Teilweise wurde sie als „gravierender Eingriff in die Kompetenz der Fachgerichte"[58] beschrieben. Dem Tatsachenrichter werde faktisch untersagt, das Oder-Konto zu berücksichtigen, sobald das Ehegattenverhältnis anderweitig hinreichend sicher feststehe, was einem „Gebot vorweggenommener Beweiswürdigung" gleichkäme und den Tatsachenrichter damit unzumutbar in der Nutzung aller verfügbaren Beweismittel einschränke.[59] Demgegenüber wurde etwa von *Hoffmann* keine Beschränkung, sondern eher eine Befreiung gesehen. An die Stelle eines überzogenen Formalismus trete die tatrichterliche Würdigung des Einzelfalls unter Abwägung aller vorliegenden Sachverhaltsmerkmale.[60] Auch *Felix* würdigte die durch die Entscheidung eingeleitete Abkehr vom Formalismus als Fortschritt.[61] Das BMF blieb dieser Rechtsprechungsentwicklung gegenüber zunächst reserviert[62] und belegte eine Folgeentscheidung des BFH,[63] die dem Umstand der zivilrechtlichen Unwirksamkeit eines Vertragsabschlusses in Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben lediglich indizielle Bedeutung beigemessen hatte, mit einem Nichtanwendungserlass,[64] der wohl als rechtswidrig einzustufen ist.[65] Mittlerweile geht aber auch das BMF ausdrücklich von der bloßen Indizwirkung aus.[66] Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass alle Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen lediglich Indizien darstellen, die erst im Rahmen einer Gesamtwürdigung geeignet sein können, die betriebliche Veranlassung einer Zuwendung

[44] Dazu ausführlich *Hintze,* Indizien in der Finanzrechtsprechung, 2008, S. 197 f.
[45] Vgl. *Englisch,* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 5.82.
[46] *Weber-Grellet,* DStR-Beih 2007, 40 (40).
[47] *Hintze* (Fn. 44), S. 195.
[48] BVerfG DStR 1995, 1908; NJW 1996, 834; Beschl. v. 9.1.1996 – Az. 2 BvR 796/91 – BeckRS 1996, 12524; Beschl. v. 15.8.1996 – Az. 2 BvR 3027/95 – DB 1996, 2470.
[49] BVerfG DStR 1995, 1908 (1908).
[50] Vgl. BVerfG DStR 1995, 1908 (1908).
[51] BVerfG DStR 1995, 1908 (1908).
[52] BVerfG DStR 1995, 1908 (1908).
[53] BVerfG DStR 1995, 1908 (1908).
[54] BVerfG DStR 1995, 1908 (1908).
[55] BVerfG DStR 1995, 1908 (1908).
[56] *Anzinger,* Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, S. 155.
[57] St. Rspr., vgl. BFH, Urt. v. 7.5.1996 – Az. IX R 69/94 – BStBl. II 1997, 196 (197).
[58] So *Sangmeister,* NJW 1996, 827 (830).
[59] *Sangmeister,* NJW 1996, 827 (830).
[60] *Hoffmann,* DStR 1997, 649 (649).
[61] *Felix,* FR 1996, 729 (737).
[62] So *Spindler,* DStR 2007, 1061 (1064), Fn. 62.
[63] BFH, Urt. v. 7.6.2006 – Az. IX R 4/04 – BStBl. II 2007, 294.
[64] Vgl. BMF v. 2.4.2007 – BStBl. I 2007, 441.
[65] So *Tiedtke/Möllmann,* DStR 2007, 1940 (1946), wonach sich das BMF bewusst über das geltende Recht hinweggesetzt und gegen Art. 20 Abs. 3 GG verstoßen habe.
[66] Vgl. BMF v. 23.12.2010 – BStBl. I 2011, 37, womit der in Fn. 64 genannte Nichtanwendungserlass aufgehoben wurde.

auszuschließen, wobei ihnen im Einzelfall eine unterschiedliche oder sogar keine Bedeutung zukommen kann.[67]

3. Reichweite und Disponibilität der Gesamtwürdigung

Fraglich ist, ob von einer solchen umfassenden Gesamtwürdigung aller Einzelfallumstände aus Praktikabilitätsgründen abgesehen werden kann. *Sieker* verneint, dass die Rechtsprechung eine stets pauschale Würdigung aller Indizien verlange.[68] Eine Gesamtbetrachtung sei nur dann sinnvoll, wenn es um die Beurteilung einer konkreten Voraussetzung, wie etwa die der tatsächlichen Durchführung, gehe.[69] Andere Stimmen sprechen sich demgegenüber für eine stets vorzunehmende Gesamtwürdigung aus.[70] *Widera* begründet dies damit, dass die Gesamtwürdigung nicht nur Prüfungsmaßstab, sondern zugleich der Anlass sei, aus dem heraus ein Vertrag überhaupt einer Überprüfung unterzogen werde, womit sie unentbehrlich für eine sachgerechte Missbrauchsabwehr sei.[71] Die Fragestellung lässt sich letztlich auf ihren verfassungsrechtlichen Kern reduzieren. Entscheidend ist, ob ein Absehen mit den Wertentscheidungen des Grundgesetzes vereinbar ist. Nach der ständigen Judikatur des BVerfG dürfen Praktikabilitätserwägungen den immanenten Wertentscheidungen des Art. 6 Abs. 1 GG nicht vorangestellt werden.[72] Zweckmäßigkeitsentscheidungen vermögen verfassungsrechtliche Wertungen nicht zu verdrängen.[73] Ein Absehen ist daher nur insoweit zulässig, als die verfassungsrechtlichen Garantien gewahrt bleiben. Dies sei nach *Anzinger* dann der Fall, wenn aus einem einzelnen Erfahrungssatz auf eine Tatsache geschlossen werden könne, die stark genug ist, einen Anscheinsbeweis zu begründen.[74] Die aus dem Anscheinsbeweis gewonnene Überzeugung muss erschütterbar bleiben.[75] Zentral bleibt folglich, dass, wenn von einer Gesamtwürdigung abgesehen werden sollte, die Möglichkeit des Gegenbeweises stets bestehen muss.

4. BVerfG-Beschluss vom 27.5.2025

Dass die Gesamtwürdigung und das als zentral erachtete Kriterium der Möglichkeit des Gegenbeweises bis heute in der Vollzugspraxis nicht verlässlich umgesetzt werden, verdeutlicht exemplarisch ein jüngerer Beschluss des BVerfG vom 27.5.2025.[76] Das FG Thüringen hatte sich der Auffassung des Finanzamts angeschlossen, welches den Betriebsausgabenabzug einer Gestaltung zwischen zwei Schwestergesellschaften versagt hatte, weil es an einer zeitnahen schriftlichen Fixierung der Vereinbarung fehlte und die Gestaltung deshalb nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz standhalte.[77] Die Entscheidung betrifft zwar keine Angehörigen, ist aber übertragbar, da in beiden Konstellationen der wirtschaftliche Interessengegensatz fehlt. Das BVerfG hob das Urteil auf und verwies die Sache zurück. Das FG sei vom Rechtsprechungsgrundsatz der Gesamtwürdigung abgewichen, indem es ausschließlich auf das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung abgestellt habe und sämtliche weiteren Beweisanträge unberücksichtigt gelassen habe.[78] Dadurch habe es die Schriftform faktisch zur zwingenden Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 4 EStG erhoben und entferne sich damit in nicht mehr nachvollziehbarer Weise von der höchstrichterlichen Rechtsprechung.[79] Diese Entscheidung ist in mehrfacher Hinsicht bedeutsam. Sie belegt zunächst, dass das BVerfG nach wie vor konsequent an der „Oder-Konto"-Rechtsprechung festhält. Sie zeigt darüber hinaus, dass die schematische Handhabung einzelner Formkriterien kein überwundenes Phänomen ist, sondern bis in die Gegenwart ein fortwährendes Problem darstellt.

5. Zwischenfazit

Die vorstehende Analyse zeigt, dass die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die steuerliche Überprüfung von Angehörigenverträgen in Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur dem Grunde nach anerkannt sind. Der BFH hat die Rechtsprechung des BVerfG weiterentwickelt, das BMF übernimmt sie und das Schrifttum stimmt überwiegend zu. Ein normativer Dissens besteht mithin nicht. Gleichwohl offenbart der BVerfG-Beschluss vom 27.5.2025 eine erhebliche Umsetzungslücke. Dies ist weder in der Rechtsprechungspraxis und schon gar nicht in der Verwaltungspraxis ein Einzelfall. Der Befund deutet vielmehr auf ein strukturelles Muster hin, in dem die gebotene Gesamtwürdigung durch schematische Kriterien ersetzt wird. Worin dieses Defizit im Einzelnen besteht und wie es sich auf die Vollzugspraxis auswirkt, ist Gegenstand der nachfolgenden Untersuchung.

II. Vollzugsebene

1. Strukturelle Defizite der Sachverhaltsfeststellung

Eine tragfähige Gesamtwürdigung setzt voraus, dass der entscheidungserhebliche Sachverhalt hinreichend aufgeklärt ist. Die Gesamtwürdigung ist nicht besser als die

[67] *Wolff-Diepenbrock* (Fn. 39), S. 584 f.; *Felix,* FR 1996, 729 (732); *Pezzer,* DStZ 2002, 850 (853 f.); *Seeger,* DStR 1998, 1339 (1342); *Heuermann,* StuW 2009, 356 (356); *Hintze* (Fn. 44), S. 184; *Pahlke,* DStR-Beih 2011, 66 (71); *Bilsdorfer,* Der steuerliche Fremdvergleich bei Vereinbarungen unter nahestehenden Personen, 1996, S. 147; *Gosch,* DStZ 1997, 1 (7).
[68] *Sieker,* Umgehungsgeschäfte, 2001, S. 114.
[69] *Sieker* (Fn. 68), S. 114.
[70] Vgl. *Hoffmann,* DStR 1998, 313 (317).
[71] *Widera* (Fn. 1), S. 98.
[72] Vgl. BVerfGE 6, 55 (83 f.); 13, 318 (330); 26, 321 (326 f.).
[73] Vgl. BVerfGE 6, 55 (83 f.); 13, 318 (330); 26, 321 (326 f.).
[74] *Anzinger* (Fn. 56), S. 157.
[75] *Anzinger* (Fn. 56), S. 157.
[76] BVerfG DStR 2025, 1569.
[77] FG Thüringen, Urt. v. 30.3.2022 – Az. 1 K 68/17 – BeckRS 2022, 61063, Rn. 21 f.
[78] Vgl. BVerfG DStR 2025, 1569 (1572).
[79] Vgl. BVerfG DStR 2025, 1569 (1572).

Tatsachengrundlage, auf der sie beruht. Eben an dieser Stelle liegt das zentrale strukturelle Defizit. Die Finanzverwaltung ist eine Massenverwaltung und damit zu einer vollständigen und wahrheitsgemäßen Sachverhaltsermittlung in jedem Einzelfall faktisch nicht in der Lage.[80] Insofern besteht eine „Diskrepanz zwischen ihrem gesetzlichen Leistungsauftrag und ihrem Leistungsvermögen“,[81] die sich unmittelbar auf die Qualität der Sachverhaltsaufklärung auswirkt. Dazu kommt, dass dem Steuerpflichtigen bei inneren Tatsachen wie der die Zuwendung tragenden Veranlassung eine faktische Monopolstellung zukommt. Denn die zugrundeliegende Motivation ist einer objektiven Beobachtung grundsätzlich nicht zugänglich.[82] Diesem Umstand wird allgemein durch die Mitwirkungsverpflichtung bei der Sachverhaltsermittlung in § 90 Abs. 1 S. 1 AO Rechnung getragen. Der Steuerpflichtige kommt seiner Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass er die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig offenlegt und die ihm bekannten Beweismittel angibt, § 90Abs. 1 S. 2 AO. Dabei ändert die Mitwirkungspflicht nichts an der grundsätzlichen Zuständigkeitsverteilung. Der Steuerpflichtige bleibt lediglich „Ermittlungsgehilfe“[83] in einem gegen ihn gerichteten Verfahren.[84] Die Zuständigkeit für die Sachverhaltsaufklärung bleibt bei der Finanzverwaltung.[85] Eine unterbliebene Mitwirkung durch den Steuerpflichtigen führt nicht zur Entlastung der Finanzverwaltung, wenn diese den Sachverhalt falsch aufklärt.[86] Erfüllt der Steuerpflichtige diese Mitwirkungspflicht, liegt es nahe, anzunehmen, dass das Finanzamt den Sachverhalt aufklären kann. In der Praxis versagt dieses Zusammenspiel dennoch regelmäßig. Wie *Bilsdorfer* hervorhebt, findet eine umfassende Sachverhaltsermittlung faktisch selten statt, stattdessen wird eine Gestaltung vorschnell als unüblich eingestuft.[87] Dabei erhält der Steuerpflichtige keine Gelegenheit, die betriebliche Veranlassung mittels eines substantiierten Gegenvortrags nachzuweisen.[88] Allein die Unüblichkeit einer Gestaltung entbindet die Verwaltung nicht von ihrer Sachverhaltsaufklärungspflicht,[89] denn die Frage nach der betrieblichen Veranlassung setzt stets eine hinreichende Ermittlung voraus.[90] Weiterhin setzt eine Entscheidung nach Beweislast die vorherige Ausschöpfung aller behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten voraus.[91] Werden stattdessen unwiderlegbare Beweisvermutungen aufgestellt, wird den verfahrensrechtlichen Grundsätzen über die Sachverhaltsaufklärung nicht entsprochen[92] und damit zugleich gegen die „Oder-Konto“-Grundsätze des BVerfG verstoßen, die dem Steuerpflichtigen stets die Möglichkeit des Gegenbeweises sichern.[93] Jedoch lässt sich dieser Zustand in gewisser Weise nachvollziehen. Denn auch der Steuerpflichtige selbst ist regelmäßig nur eingeschränkt in der Lage, substantiierte und nachprüfbare Tatsachen zur Ernsthaftigkeit seiner Vereinbarung darzulegen.[94] Es ist daher zumindest fraglich, inwiefern es dem Steuerpflichtigen – vor allem aus der Sicht der Finanzverwaltung – möglich ist, einen tauglichen Gegenbeweis zu erbringen. Infolgedessen führen verbleibende tatsächliche Zweifel im Sinne eines *non liquet* dazu, dass das Risiko der Nichtaufklärbarkeit dem Steuerpflichtigen zugewiesen wird,[95] da dieser insbesondere bei steuerbefreienden und steuermindernden Tatsachen die Beweislast trägt.[96] *De facto* scheitert die Gesamtwürdigung oftmals folglich an beiden Seiten zugleich. Die Verwaltung kann den Sachverhalt nicht vollständig aufklären und der Steuerpflichtige kann den ihm obliegenden Gegenbeweis qualitativ häufig nicht erbringen. In dieser Konstellation liegt es nahe, dass das Finanzamt eine Gestaltung schlicht als unüblich einstuft.

2. Finanzgerichtliche Kontrolle

Ermittelt die Finanzverwaltung den Sachverhalt unzureichend und bewertet die Gestaltung als unüblich, bleibt dem Steuerpflichtigen nur der Rechtsweg zu den Finanzgerichten. Auch diese sind gem. § 76 Abs. 1 S. 1 FGO von Amts wegen zur Erforschung des Sachverhalts verpflichtet (Untersuchungsgrundsatz). Die Art und Weise der Sachverhaltsaufklärung liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts, das – soweit Anlass dazu besteht – den Sachverhalt so vollständig wie möglich aufklären muss.[97] In der Praxis vermag der finanzgerichtliche Rechtsschutz die Verwaltungspraxis indes nicht zu kompensieren. Auch Finanzgerichte kommen ihrer Sachverhaltserforschungspflicht nicht stets vollumfänglich nach und lassen den Gegenbeweis des Steuerpflichtigen in vergleichbarer Weise unberücksichtigt. Der bereits dargestellte BVerfG-Beschluss belegt dies beispielhaft. Das FG Thüringen ließ weitere Beweisanträge des Steuerpflichtigen unberücksichtigt und beging damit exakt denselben Fehler, den das BVerfG bereits Jahrzehnte zuvor als verfassungswidrig qualifiziert hatte. Aber auch weitere erstinstanzliche Urteile zeigen das Problem einer

[80] *Müller-Franken,* Maßvolles Verwalten, 2004, S. 113.
[81] *Müller-Franken* (Fn. 80), S. 113.
[82] Dazu auch *Osterloh* (Fn. 3), S. 405.
[83] *Isensee,* Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 103 ff.; *Puhl,* DStR 1991, 1141 (1142); *Schuhmann,* DStZ 1986, 583 (584); *Wittmann,* StuW 1987, 35 (44).
[84] Vgl. *Schuhmann,* DStZ 1986, 583 (584).
[85] *Osterloh* (Fn. 3), S. 223 f.; *Schuhmann,* DStZ 1986, 583 (584).
[86] *Müller-Franken* (Fn. 80), S. 167.
[87] *Bilsdorfer* (Fn. 67), S. 76.
[88] *Bilsdorfer* (Fn. 67), S. 153.
[89] *Bender,* Grundlagen und Kriterien des steuerlichen Fremdvergleichs bei schenkweise eingeräumten Beteiligungen an Familienpersonengesellschaften, 2008, S. 161.
[90] *Drüen* (Fn. 15), § 41 AO Rn. 30.
[91] Vgl. *Wirfler,* in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 74. Edt. 2026, Rn. 1.
[92] Vgl. *Hahlweg,* in: Koenig, AO, 6. Aufl. 2026, § 88 Rn. 26.
[93] Vgl. *Anzinger* (Fn. 56), S. 157; *Hey,* DStJG 33 (2010), 167 (169 f.).
[94] *Osterloh* (Fn. 3), S. 405.
[95] *Osterloh* (Fn. 3), S. 407.
[96] Vgl. BFH, Urt. v. 5.11.1970 – Az. V R 71/67 – BStBl. II 1971, 220.
[97] *Herbert,* in: Gräber, FGO, 10. Aufl. 2025, § 76 Rn. 20.

fehlerhaften Gesamtwürdigung.[98] Dies liegt nicht allein an der unzureichenden Sachverhaltsermittlung, sondern auch daran, dass dem Fremdvergleich selbst kein hinreichend objektiver Prüfungsmaßstab zugrunde liegt.

3. Mangelnde Objektivität des Fremdvergleichs

Der Fremdvergleich orientiert sich als Prüfungsmaßstab daran, was unabhängige Dritte in vergleichbarer Lage als wirtschaftlich angemessen vereinbart hätten. Er ist damit seinem Wesen nach ein hypothetischer Fremdvergleich, der mangels realer Vergleichsdaten maßgeblich von den individuellen Vorstellungen und Erfahrungswerten des jeweiligen Entscheidungsträgers geprägt wird.[99] Das Ergebnis der Gesamtwürdigung ist damit das Produkt subjektiver Überzeugungsbildung.[100] Für den Steuerpflichtigen ist ihr Ergebnis zwar *ex post* nachvollziehbar, *ex ante* indessen kaum vorhersehbar.[101] Dies zeigen auch die empirischen Befunde *Fischers*, die Betriebsprüfer, Berater und Finanzrichter zu ihren Praxiserfahrungen befragt hat. Betriebsprüfer stützen sich demnach häufig auf Erfahrungswerte und beurteilen ungewöhnliche Gestaltungen pauschal als Indiz für familienbedingte Konstruktionen.[102] Finanzrichter kommen beim Fremdvergleich oft schon zu einem negativen Ergebnis, wenn die Verträge nicht „normal" sind, ohne die konkreten Maßstäbe zu benennen und weisen überdies auf die Schwierigkeit hin, geeignete Vergleichsfälle zu finden.[103] Berater nehmen die Haltung der Finanzverwaltung als tendenziell negativ wahr und zweifeln an der Objektivität des Fremdvergleichs, da dessen Inhalt perspektivenabhängig sei.[104] Gleichwohl wird der Fremdvergleich von allen Beteiligten als notwendiger Maßstab erachtet.[105] Insgesamt bestätigen die Befunde, dass das Objektivitätsdefizit dem Vollzugsdefizit der Massenverwaltung nicht bloß nachgelagert ist. Solange belastbare Kriterien für die Einordnung als fremdüblich fehlen, kann selbst eine vollständige Sachverhaltsermittlung keine verlässliche Grundlage für eine einheitliche Rechtsanwendung bieten.

D. Familienpersonengesellschaften

Die Grundsätze des Fremdvergleichs und der Gesamtwürdigung erfahren bei Familienpersonengesellschaften eine besondere Bedeutung. Eine typische Form der Einkünfteverlagerung besteht darin, dass der bisherige Einzelunternehmer sein Unternehmen in eine neu gegründete Personengesellschaft einbringt und es zu gemeinschaftlichem Vermögen macht.[106] Mangels eigener ausreichender Mittel der Kinder zur Erbringung einer Einlage erfolgt deren Beteiligung in der Praxis entweder im Wege der Umbuchung vom Kapitalkonto des bisherigen Einzelunternehmers auf die Festkapitalkonten der Kinder oder mittels vorgelagerter Schenkung des hierfür erforderlichen Geldbetrags durch die Eltern.[107] Der Anreiz zur Einkünfteverlagerung auf oftmals minderjährige und sonstige unterhaltsbedürftige Angehörige ist hierbei groß.[108] Das Kind ist selbständiges Steuersubjekt und erhält den vollen Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG), während den Eltern, unabhängig von den Einkünften des Kindes, zugleich die Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG zustehen. Der Bedarf des Kindes wird damit zweimal berücksichtigt: bei dem Kind über den Grundfreibetrag und bei den Eltern über den Kinderfreibetrag. Treffend ist insoweit von einer „Begünstigungskumulation des steuerfreien Existenzminimums"[109] oder von einem „doppelten"[110] Ansatz die Rede. Grundsätzlich liegt dabei kein Missbrauch vor, wenn lediglich der bei subjektübergreifender Betrachtung entstehende Progressionsvorteil genutzt wird.[111] Die Gestaltungen sind damit nicht als solche zu beanstanden, wohl aber in ihren tatsächlichen Grundlagen überprüfungsbedürftig. Gerade diese Überprüfung ist bei Familienpersonengesellschaften erschwert. Anders als bei einfachen Leistungsbeziehungen unter nahen Angehörigen treffen die Anerkennungsvoraussetzungen auf komplexe Gestaltungen mit Vermögensübertragung und gleichzeitiger schuldrechtlicher Bindung, bei denen die Trennung zwischen privater Lebensführung (§ 12 EStG) und betrieblicher Einkünfteerzielung (§ 4 Abs. 4 EStG) strukturell erschwert ist. Familie und Unternehmen bilden eine „koevolutionäre Einheit"[112], in der beide Sphären so eng miteinander verwoben sind, dass eine klare Trennung oft nur künstlich möglich ist.[113] Das bereits herausgearbeitete Problem der Feststellung innerer Tatsachen potenziert sich damit bei Familienpersonengesellschaften.[114]

I. Grundlagen

1. Begriff

Eine Familienpersonengesellschaft liegt vor, wenn mehrere Familienmitglieder an einer Personengesellschaft beteiligt sind.[115] Dazu lassen sich aber auch juristische Personen

[98] Vgl. FG-Urteile aufhebend BFH, Urt. v. 19.8.2008 – Az. IX R 23/07 – BFH/NV 2009, 12; DStRE 2014, 503; DStR 2016, 2947; DStR 2021, 213; DStR 2021, 596; DStRE 2023, 1157; Urt. v. 22.7.2025 – Az. VIII R 23/23 – BFH/NV 2025, 1283.
[99] In dem Sinne auch *Osterloh* (Fn. 3), S. 410 ff.
[100] *Anzinger* (Fn. 56), S. 350.
[101] *Anzinger* (Fn. 56), S. 350.
[102] *Fischer,* Die Gewinnverteilung von Familienunternehmen, 2019, S. 197.
[103] *Fischer* (Fn. 102), S. 197.
[104] *Fischer* (Fn. 102), S. 198 f.
[105] *Fischer* (Fn. 102), S. 200.
[106] *Crezelius,* StuW 1995, 313 (319).
[107] *Dischinger,* Typisierung steuersparender Sachverhaltsgestaltungen zwischen Eltern und Kindern im Einkommensteuerrecht, 1997, S. 28.
[108] *Grieger,* DStZ 1961, 81 (82 ff.).
[109] *Dischinger* (Fn. 107), S. 13.
[110] *Hey,* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 8.103.
[111] *Ratschow* (Fn. 16), § 42 Rn. 129.
[112] Begriff in Anlehnung an die Systemtheorie *Luhmanns,* vgl. *Fischer* (Fn. 102), S. 167 ff.
[113] *Fischer* (Fn. 102), S. 240.
[114] Siehe oben unter C. II. 1.
[115] *Zimmermann et al.,* Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, S. 739.

zählen, wenn sie in Personengesellschaften mit einbezogen werden und die Anteilseigner Familienangehörige sind.[116] Familienunternehmen stellen ca. 90 % aller Unternehmen in Deutschland dar.[117] Auch wenn nur ein Teil von ihnen als Familienpersonengesellschaft geführt wird, entfalten die Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung damit erhebliche volkswirtschaftliche Bedeutung.

2. Steuersubjektivität

An den so umrissenen Begriff schließt sich die Frage nach der steuerlichen Subjektqualität an. Während Personengesellschaften zivilrechtlich seit dem MoPeG[118] auch ausdrücklich gesetzlich als Gruppe rechtsfähig sind[119] – OHG und KG stets und die GbR als Außengesellschaft gem. § 705 Abs. 2 Alt. 1 BGB n.F. – knüpft das Steuerrecht hingegen an diese zivilrechtliche Entwicklung nicht an und erkennt der Personengesellschaft keine allgemeine Rechtspersönlichkeit zu.[120] Personengesellschaften sind weder in der abschließenden Aufzählung der §§ 1, 2 KStG noch in § 1 EStG als Steuersubjekt erfasst. Stattdessen nimmt das Steuerrecht ihre rechtliche Existenz lediglich zum Ausgangspunkt für die Einkommensbesteuerung ihrer Gesellschafter,[121] indem es nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG auf deren Gewinnanteile durchgreift.[122] Die erzielten Einkünfte werden den Gesellschaftern anteilig als originäre eigene Einkünfte zugerechnet und bei diesen der Einkommensteuer (ggf. der Körperschaftsteuer) unterworfen (Transparenzprinzip).[123] Eine gewisse steuerrechtliche Teilrechtsfähigkeit kommt der Personengesellschaft insoweit zu, als Art und Höhe der Einkünfte bereits auf Ebene der Gesellschaft festgestellt werden.[124] Die Gesellschaft ist damit Subjekt der Einkünfteerzielung und -ermittlung, nicht jedoch Besteuerungssubjekt.[125] Die Transparenz der Personengesellschaft ist gleichzeitig der Ausgangspunkt für Gestaltungen durch Familienpersonengesellschaften. Die Einkommensteuer folgt als Individualsteuer einem progressiven Tarif (§ 32a EStG).[126] Daher ermöglicht die Übertragung einer Einkunftsquelle auf einkommensschwächere Angehörige, etwa durch schenkweise Einräumung des Kommanditanteils, eine Verlagerung von Gewinnanteilen in deren niedrigere Progressionszonen unter gleichzeitiger Aktivierung ihrer Grundfreibeträge.[127] Dies führt im Regelfall zu einer spürbaren Abflachung der Gesamtsteuerbelastung im Familienverbund. Gerade dieser, dem Gesetz nach zulässige, Gestaltungsanreiz bedingt die steuerliche Prüfung von Familienpersonengesellschaften.[128]

II. Steuerliche Anerkennung der Familienpersonengesellschaft

Bei der steuerlichen Beurteilung von Familienpersonengesellschaften ist zwischen zwei Prüfungsebenen zu differenzieren. Zunächst ist festzustellen, ob die Gesellschaft als solche steuerlich anzuerkennen ist, was insbesondere anhand des Mitunternehmerbegriffs erfolgt. Hiervon getrennt ist sodann die Frage zu prüfen, ob die vereinbarte Gewinnverteilung steuerlich anerkannt werden kann.[129]

1. Steuerliche Anerkennung der Gesellschaft als solcher

Auch bei Familienpersonengesellschaften ist weder in Rechtsprechung noch in Literatur eine klare Linie festzustellen, innerhalb welcher konkreter Maßstäbe der Fremdvergleich durchzuführen ist.[130] Dies ist keine Besonderheit, sondern setzt die bereits festgestellte fehlende einheitliche Prüfungsdogmatik auf einer komplexeren Ebene fort.

a) Mitunternehmerstellung

Für das Vorliegen einer eigenen Einkunftsquelle des Familienpersonengesellschafters ist dessen Mitunternehmerstellung von entscheidender Bedeutung.[131] Werden nahe Angehörige zu Mitunternehmern, werden diesen die im Rahmen der Mitunternehmerschaft erwirtschafteten Einkünfte anteilig unmittelbar zugerechnet.[132] Der Begriff des Mitunternehmers ist ein genuin steuerrechtlicher Terminus und reicht in seinem Anwendungsbereich über den zivilrechtlichen Gesellschafterbegriff hinaus.[133] Dabei ist der Begriff des Mitunternehmers nicht legal definiert. Die Mitunternehmerstellung setzt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung jedenfalls voraus, dass der Gesellschafter der Personengesellschaft Mitunternehmerrisiko trägt, Mitunternehmerinitiative entfaltet und mit Gewinnerzielungsabsicht handelt.[134] Grundsätzlich sind die Kriterien für die Annahme einer gewerblichen und einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft dieselben.[135]

---

[116] *Zimmermann et al.* (Fn. 115), S. 739.
[117] *Fels/Wolter,* Die volkswirtschaftliche Bedeutung von Familien- und Frauenunternehmen, IfM-Daten und Fakten Nr. 28, 2022, S. 10, https://hdl.handle.net/10419/251749, zuletzt abgerufen am 22.9.2026.
[118] Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, S. 3436.
[119] *Wertenbruch,* in: Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, Bd. 1, 93. Akt. 2025, Rn. 34.
[120] *Stenert,* in: Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, Bd. 3, 93. Akt. 2025, Rn. 25.
[121] BFH, Urt. v. 10.7.1980 – Az. IV R 136/77 – BStBl. II 1981, 84.
[122] *Stenert* (Fn. 120), Rn. 23.
[123] BFH, Beschl. v. 3.5.1993 – Az. GrS 3/92 – BStBl. II 1993, 616.
[124] BFH, Beschl. v. 3.7.1995 – Az. GrS 1/93 – BStBl. II 1995, 617.
[125] BFH, Urt. v. 3.2.2010 – Az. IV R 26/07 – BStBl. II 2010, 751.
[126] Vgl. etwa BVerfGE 66, 214 zum Grundsatz der Individualbesteuerung und zum Leistungsfähigkeitsprinzip.
[127] Dazu ausführlich *Groh,* DStJG 1 (2. Aufl. 1979), 97 (97 ff.).
[128] Vgl. BFH, Beschl. v. 29.5.1972 – Az. GrS 4/71 – BStBl. II 1973, 5.
[129] *Paschmanns,* KÖSDI 2025, 24101 (24103).
[130] So *Bender* (Fn. 89), S. 21.
[131] *Zimmermann et al.* (Fn. 115), S. 756.
[132] *Kahle,* in: Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 7 Rn. 21.
[133] *Bode,* in: Brandis/Heuermann, EStG, 189. Akt. 2026, § 15 Rn. 222.
[134] BFH, Beschl. v. 25.6.1984 – Az. GrS 4/82 – BStBl. II 1984, 751; Urt. v. 22.6.2017 – Az. IV R 42/13 – BFH/NV 2018, 265; Urt. v. 13.7.2017 – Az. IV R 41/14 – BStBl. II 2017, 1133.
[135] Vgl. BFH, Urt. v. 3.11.2015 – Az. VIII R 63/13 – BStBl. II 2016, 383.

aa) Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative

Ein Mitunternehmerrisiko besteht in der Regel, wenn der Gesellschafter am Vermögen, am laufenden Gewinn und an den stillen Reserven des Anlagevermögens beteiligt ist.[136] Der Steuerpflichtige muss mithin am Erfolg des Unternehmens beteiligt sein[137] und ein Verlustrisiko des eigenen persönlichen Vermögens tragen, etwa durch Haftung, Gesellschafterbeiträge oder Vergleichbares.[138] Die Mitunternehmerinitiative besteht in der Teilhabe an oder dem Einfluss auf Unternehmensentscheidungen.[139]

bb) Gesamtbild der Verhältnisse

Insbesondere bei Familienpersonengesellschaften muss Wert auf das Gesamtbild der Verhältnisse bezüglich der einzelnen Beteiligungen gelegt werden, da erst in den ausformulierten Regelungen des Gesellschaftsvertrags ein außerbetriebliches Motiv für die Beteiligung erkennbar wird, sodass diese im Ergebnis keine betriebliche Einkunftsquelle darstellen kann.[140] Hierbei können die Voraussetzungen des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative unterschiedlich ausgeprägt sein, dürfen aber nicht gänzlich fehlen.[141] Der Mitunternehmerbegriff ist als offener Typusbegriff ausgestaltet.[142] Bei Typusbegriffen werden Merkmale vergleichbarer Fälle zu Fallgruppen gebündelt und unter einem einheitlichen Begriff zusammengefasst.[143] Liegen die typusprägenden Merkmale in einem Sachverhalt in hinreichender Zahl und Intensität vor, wird dieser dem entsprechenden Typus zugeordnet.[144] Diese Konstruktion des Typus ist nicht unumstritten.[145] Im Fokus dieser Kritik steht vor allem die Unvereinbarkeit von Typusbegriffen mit dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz[146] sowie die Befürchtung, dass Rechtsanwender durch solche Begriffe in originär legislative Kompetenzen eingreifen.[147] Im konkreten Fall wird darüber hinaus bezweifelt, ob es sich beim Mitunternehmerbegriff überhaupt um einen Typusbegriff handelt. Da die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos in einem kumulativen Verhältnis stünden und durch kasuistisch entwickelte Kriterien konkretisiert würden, spreche dies vielmehr für eine Einordnung als unbestimmter Rechtsbegriff mit klar strukturierter Tatbestandsordnung.[148] Zudem wird kritisiert, dass die Rechtsprechung den Mitunternehmerbegriff dazu nutze, Einkünfteverlagerungen mittels Familienpersonengesellschaft zu verhindern, was die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen ohne gesetzliche Grundlage beschränke.[149] Diese Kritik ist im Kern nicht von der Hand zu weisen. Gleichwohl erweist sich der Mitunternehmerbegriff gerade hinsichtlich der „Oder-Konto"-Rechtsprechung als vorzugswürdig. Denn der BFH schafft es an dieser Stelle, den Vorgaben des BVerfG zu folgen, indem er den Mitunternehmerbegriff im Wege einer Gesamtwürdigung auslegt.[150]

b) Zivilrechtlich wirksamer Gesellschaftsvertrag

Ein Indiz für die Ernsthaftigkeit eines Gesellschaftsvertrags zwischen Familienangehörigen ist nach dem BFH dessen Abschluss in einer Form, die Zweifel an der zivilrechtlichen Wirksamkeit nicht aufkommen lässt.[151] *E contrario* bedeutet dies, dass einer etwaigen zivilrechtlichen Unwirksamkeit nur indizielle Bedeutung beizumessen ist.[152] Sie ist nur eines vieler Kriterien und darf nicht allein ausschlaggebend sein.[153] Diese Indizwirkung verstärke sich, so der BFH, wenn den Vertragsparteien die Nichtbeachtung von Formvorschriften vorgeworfen werden könne, was insbesondere bei klarer Zivilrechtslage der Fall sei.[154] An einer solchen fehle es, wenn sich für den konkreten Fall die Anwendbarkeit der Formvorschrift nicht aus dem Gesetzeswortlaut, sondern nur im Wege erweiternder Auslegung oder eines Analogieschlusses ergebe, diese Auslegung oder Analogie sich nicht ohne Weiteres aufdränge, keine veröffentlichte Rechtsprechung existiere, die eine derartige Auslegung oder Analogie bejahe und die analoge Anwendung der Formvorschriften auf vergleichbare Fälle auch in der allgemein zugänglichen Literatur nicht erörtert werde.[155] Der BFH verlagert damit den dogmatischen Ansatzpunkt. Nicht die zivilrechtliche Unwirksamkeit als solche führt zur Versagung der steuerlichen Anerkennung, sondern erst deren Vertretenmüssen durch die Parteien.[156] Selbst wenn die Indizwirkung durch das Vertretenmüssen verstärkt wird, verlangt die verfassungsrechtlich gebotene Gesamtwürdigung, dass alle relevanten Einzelfallumstände berücksichtigt werden.[157] Ein Formverstoß schließt die

[136] BFH, Beschl. v. 25.6.1984 – Az. GrS 4/82 – BStBl. II 1984, 751; Urt. v. 20.9.2018 – Az. IV R 39/11 – BStBl. II 2019, 131.
[137] BFH, Beschl. v. 25.6.1984 – Az. GrS 4/82 – BStBl. II 1984, 751; Urt. v. 28.10.1999 – Az. VIII R 66-70/97 – BStBl. II 2000, 183.
[138] BFH, Urt. v. 13.7.2017 – Az. IV R 41/14 – BStBl. II 2017, 1133.
[139] *Heinrichs,* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 10.38.
[140] *Zimmermann et al.* (Fn. 115), S. 756.
[141] *Heinrichs* (Fn. 139), Rz. 10.38.
[142] BFH, Urt. v. 17.1.1980 – Az. IV R 115/76 – BStBl. II 1980, 336; Urt. v. 12.4.1991 – Az. III R 105/88 – BStBl. II 1991, 616; Urt. v. 1.8.1996 – Az. VIII R 12/94 – BStBl. II 1997, 272.
[143] *Tipke,* Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 197.
[144] *Schenke,* Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, S. 160.
[145] Vgl. etwa *Rüthers,* Rechtstheorie, 12. Aufl. 2022, Rn. 570; *Kuhlen,* Typuskonzeptionen in der Rechtstheorie, 1977, S. 169; *Weber-Grellet,* in: FS Beisse, 1997, S. 551 ff.; *Mössner,* in: FS Kruse, 2001, S. 181.
[146] Vgl. *Mössner* (Fn. 145), S. 181.
[147] Vgl. *Weber-Grellet* (Fn. 145), S. 568 f.
[148] *Florstedt,* Stand und Entwicklung der steuerrechtlichen Mitunternehmerdoktrin, 2015, S. 74.
[149] *Florstedt* (Fn. 148), S. 74.
[150] *Bender* (Fn. 89), S. 166.
[151] BFH, Urt. v. 12.5.2016 – Az. IV R 27/13 – BFH/NV 2016, 1559.
[152] BFH, Urt. v. 12.5.2016 – Az. IV R 27/13 – BFH/NV 2016, 1559.
[153] *Bender* (Fn. 89), S. 40.
[154] BFH, Urt. v. 12.5.2009 – Az. IX R 46/08 – BStBl. II 2011, 24; Urt. v. 12.5.2016 – Az. IV R 27/13 – BFH/NV 2016, 1559; Urt. v. 22.2.2017 – Az. II R 52/14 – BStBl. II 2017, 653.
[155] BFH, Urt. v. 23.4.2009 – Az. IV R 24/08 – BFH/NV 2009, 1427.
[156] *Tiedtke/Möllmann,* DStR 2007, 1940 (1945).
[157] *Tiedtke/Möllmann,* DStR 2007, 1940 (1945).

steuerliche Anerkennung des vertraglich Vereinbarten daher nicht *eo ipso* aus.[158] Die zivilrechtliche Unwirksamkeit darf nicht zu einem eigenen Tatbestandsmerkmal verselbständigt werden.[159]

c) Beteiligung von Minderjährigen

Eine besonders konfliktträchtige Fallgruppe bildet die Beteiligung minderjähriger Kinder. Der BFH geht bei Verträgen zwischen Eltern und Kindern aufgrund gleichgerichteter Interessen davon aus, dass eine Missbrauchsgefahr besonders nahe liege[160] und verlangt daher schriftliche, vom Familiengericht genehmigte Verträge (§§ 1643, 1852 Nr. 2 BGB).[161] Da Minderjährige nicht unbeschränkt geschäftsfähig sind (§§ 104 Nr. 1, 106 BGB) und die Eltern wegen des Verbots des Selbstkontrahierens (§ 1824 BGB i.V.m. § 181 BGB) von der Vertretung ausgeschlossen sein können, ist regelmäßig ein Ergänzungspfleger zu bestellen. Diesem ist bei Familienpersonengesellschaften dann – ebenso wie ggf. auch dem Familiengericht – Einsicht in geschäftsinterne Unterlagen zu gewähren, etwa zur Entscheidungsfindung bei Beschlüssen der Gesellschafterversammlung.[162] Dies macht die Aufnahme minderjähriger Kinder als Gesellschafter im Einzelfall unattraktiv. Oftmals möchten die Gesellschafter gerade nicht, dass Dritte Einfluss auf Entscheidungsprozesse innerhalb der Gesellschaft haben und diese ggf. verkomplizieren.[163] Gleichwohl kann der Vorteil durch Verlagerung von Gewinnanteilen auf Kinder mit niedrigem Steuersatz die damit verbundenen Transaktionskosten überwiegen, womit sich die Frage der Angemessenheit der Gewinnverteilung stellt.

2. Angemessenheit der Gewinnverteilung

Im Rahmen eines zweiten, von der Frage der steuerlichen Anerkennung der Gesellschaft als solcher unabhängigen Prüfungsschritts ist die Angemessenheit der Gewinnverteilung zu untersuchen.[164] Die Angemessenheitsprüfung betrifft den Bereich der Zurechnung der Einkünfte im Sinne des § 2 EStG. Ihre Grundlage findet sie in der im EStG angelegten Unterscheidung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung, die in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG einerseits und dem grundsätzlichen Abzugsverbot für private Zuwendungen nach § 12 Nr. 2 EStG andererseits ihren Ausdruck gefunden hat.[165]

a) Gewinnverteilungsabrede

Für die Frage der Einkünftezurechnung nach § 2 EStG ist grundsätzlich die vom Steuerpflichtigen getroffene Regelung maßgeblich.[166] Da die Regelungen zur Gewinnverteilung dispositiv i.S.d. § 708 BGB sind,[167] kommt es primär auf eine Gewinnverteilungsabrede an, soweit diese auch tatsächlich vollzogen wird.[168] Fehlt eine solche, sind die Beteiligungsverhältnisse maßgeblich.[169] Zwar ist eine disproportionale Gewinnverteilung zivilrechtlich zulässig, doch können die steuerrechtlichen Vorschriften und Grundsätze dem entgegenstehen.[170] So werden Gewinnverteilungsabreden steuerlich nur anerkannt, soweit sie auf wirtschaftlichen Gründen beruhen und vor der Gewinnentstehung beschlossen worden sind.[171] Auch hier gelten die allgemeinen Grundsätze. Die Gewinnverteilungsabrede muss eindeutig und ernsthaft vereinbart sowie tatsächlich durchgeführt werden und einem Fremdvergleich standhalten.[172]

b) Angemessenheit der Gewinnverteilung und die 15 %-Grenze

Die Gewinnverteilung ist im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung (§§ 179, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) unabhängig von der zivilrechtlichen Gewinnverteilungsabrede auf ihre steuerliche Angemessenheit zu überprüfen.[173] Die Angemessenheit des Gewinnanteils ist insoweit Maßstab für die betriebliche Veranlassung der vereinbarten Gewinnverteilung.[174] Maßgeblich sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse beim Vertragsschluss sowie die auf Basis bisheriger Erwartungen und vernünftiger Prognosen zu erwartende durchschnittliche Rendite.[175] Da die Rechtsprechung den hypothetischen Fremdvergleich bei Familienpersonengesellschaften in bestimmten Fällen für wenig zielführend hält,[176] nimmt sie insofern eine Quantifizierung des Angemessenheitskriteriums vor.[177] Für unentgeltlich übertragene Gesellschaftsbeteiligungen an nicht in der Gesellschaft tätige Familienangehörige, die sowohl am Gewinn als auch am Verlust der Gesellschaft partizipieren, wird ein

[158] *Lange et al.,* Personengesellschaften im Steuerrecht, 12. Aufl. 2024, Rn. 3568.
[159] BFH, Urt. v. 7.6.2006 – Az. IX R 4/04 – BStBl. II 2007, 294.
[160] Vgl. BFH, Urt. v. 3.8.1973 – Az. IV R 21/72 – BStBl. II 1973, 844; Urt. v. 13.11.1986 – Az. IV R 322/84 – BStBl. II 1987, 121 (123); Urt. v. 7.5.1996 – Az. IX R 69/94 – BStBl. II 1997, 196.
[161] Vgl. BFH, Urt. v. 8.11.1972 – Az. I R 227/70 – BStBl. II 1973, 287; Urt. v. 29.1.1976 – Az. IV R 73/73 – BStBl. II 1976, 324; Urt. v. 29.1.1976 – Az. IV R 97/74 – BStBl. II 1976, 332.
[162] *Nitze,* Der minderjährige Gesellschafter in Familienunternehmen, 2017, S. 33 f.
[163] *Nitze* (Fn. 162), S. 33 f.
[164] Vgl. auch R 15.9 Abs. 3 EStR 2012.
[165] Vgl. BFH, Urt. v. 24.7.1986 – Az. IV R 103/83 – BStBl. II 1987, 54.
[166] BFH, Urt. v. 18.6.2015 – Az. IV R 5/12 – BStBl. II 2015, 935.
[167] Vgl. dazu ausführlich *Schäfer,* in: MüKo-BGB, 9. Aufl. 2024, § 709 Rn. 32 ff.
[168] *Bode* (Fn. 133), § 15 Rn. 404.
[169] Vgl. § 709 Abs. 3 BGB für die GbR, bei der OHG § 709 Abs. 3 BGB i.V.m. § 120 Abs. 1 S. 2 HGB, bei der KG § 709 Abs. 3 BGB i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB.
[170] *Schäfer* (Fn. 167), § 709 Rn. 28.
[171] *Schiffers,* DStZ 2025, 899 (914).
[172] BFH, Beschl. v. 29.5.1972 – Az. GrS 4/71 – BStBl. II 1973, 5.
[173] *Zimmermann et al.* (Fn. 115), S. 772.
[174] BFH, Urt. v. 24.7.1986 – Az. IV R 103/83 – BStBl. II 1987, 54.
[175] BFH DStR 2009, 959 (962).
[176] Vgl. BFH, Beschl. v. 29.5.1972 – Az. GrS 4/71 – BStBl. II 1973, 5.
[177] *Wacker,* in: Schmidt, EStG, 45. Aufl. 2026, § 15 Rn. 776.

Gewinnanteil in Höhe einer durchschnittlichen Rendite von 15 % des gemeinen Werts der zugewendeten Beteiligung als steuerlich angemessen qualifiziert.[178] Die 15 %-Grenze stößt in der Literatur[179] und auch instanzgerichtlich[180] auf Kritik, die aus mehreren Gründen berechtigt erscheint. Zunächst erscheint es wenig überzeugend, über einen Zeitraum von mehr als 50 Jahren hinweg unverändert einen pauschalen Prozentsatz zur Bestimmung einer angemessenen Rendite anzusetzen, da ein solcher dem volatilen Zinsniveau nicht gerecht wird.[181] Schwerer wiegt jedoch ein verfassungsrechtlicher Einwand. Die starre Anwendung einer solchen Obergrenze widerspricht den Rechtsprechungsgrundsätzen des BVerfG in grundlegender Weise.[182] Denn die 15 %-Grenze wird unabhängig von den besonderen Umständen des Einzelfalls angewendet und stellt damit genau jene „Immer-dann"-Regel[183] auf, die nach der hier vertretenen Lesart der „Oder-Konto"-Entscheidungen eine unzulässige Verselbständigung eines einzelnen Indizes zu einem eigenständigen Tatbestandsmerkmal darstellt. Indem die Überschreitung der Grenze zur Kürzung auf das typisierte Maß führt, wird dem Steuerpflichtigen faktisch die Möglichkeit des Gegenbeweises genommen.

c) Folgen der Nichtanerkennung

Wird eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung als unangemessen beurteilt, erfolgt die Besteuerung der Gesellschafter so, als wäre eine angemessene Verteilung vereinbart worden.[184] Passen die Gesellschafter ihre tatsächliche Vereinbarung nicht an die als angemessen angesehene Regelung an, ist ein fiktiver Gewinnverteilungsschlüssel zugrunde zu legen.[185]

E. Lösungsansätze

Die bisherige Untersuchung hat ein doppeltes Problem offengelegt: die starke Anreizwirkung der progressiven Einkommensteuer einerseits und die Defizite des Fremdvergleichs andererseits. Lösungsansätze müssen beide Aspekte berücksichtigen. Im Folgenden werden zunächst Maßnahmen zur Reduzierung von Gestaltungsanreizen und anschließend Vorschläge zur Prüfungsoptimierung erörtert.

I. Maßnahmen zur Reduzierung von Fehlanreizen

1. Vermeidung der Begünstigungskumulation

Innerhalb der Freibetragssystematik ließe sich die „Begünstigungskumulation"[186] auf zwei Wegen auflösen: durch eine Kürzung des Grundfreibetrags des Kindes oder durch eine Anrechnung der eigenen Einkünfte des Kindes bei den Eltern. Der erste Weg scheidet aus. Das Kind ist eigenes Steuersubjekt (§ 1 Abs. 1 EStG), und der Zweck des Grundfreibetrags ist es gerade, dem Steuerpflichtigen das zur Deckung seines existenznotwendigen Bedarfs erforderliche Einkommen zu belassen.[187] Da die Steuerfreiheit des Existenzminimums für jeden Steuerpflichtigen gesondert gilt,[188] kann der Grundfreibetrag des Kindes nicht zur Korrektur einer Überentlastung der Eltern herangezogen werden. Anzusetzen ist daher beim Belastungsgrund der Eltern, der durch die Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind geminderten Leistungsfähigkeit.[189] Deckt das Kind seinen Bedarf selbst, entfällt dessen Bedürftigkeit (§ 1602 BGB) und mit ihr die Belastung, an die § 32 Abs. 6 EStG anknüpft.[190] Da es genügt, das Existenzminimum bei den betroffenen Steuerpflichtigen jeweils einmal von der Besteuerung auszunehmen,[191] wäre eine Kappung des sächlichen Kinderfreibetrags[192] verfassungsrechtlich unbedenklich. Sie beseitigt aber nur die doppelte Freistellung und lässt den Progressionsvorteil unberührt, der die Verlagerung wirtschaftlich trägt.[193] Eine tragfähige Lösung muss daher über die Freibetragssystematik hinausgehen.

2. Familiensplitting

a) Ausgestaltung und Wirkungen

Beim Familiensplitting lassen sich zwei Modelle unterscheiden, die in ihrer Reichweite und ihrer systemischen Eingriffstiefe erheblich voneinander abweichen. Beim Familienrealsplitting bleibt es bei der Möglichkeit des bisherigen Ehegattensplittings i.S.d. § 26 EStG, wonach das Einkommen der Ehegatten hälftig aufgeteilt werden kann (§ 32a Abs. 5 EStG). Zusätzlich werden die Unterhaltsleistungen an Kinder bei den Eltern vom Einkommen abgezogen und bei den Kindern als fiktives Einkommen versteuert.[194] Das Familienrealsplitting orientiert sich an dem für geschiedene bzw. dauernd getrennt lebende Ehegatten geltenden Mechanismus des begrenzten Realsplittings,

[178] BFH, Beschl. v. 29.5.1972 – Az. GrS 4/71 – BStBl. II 1973, 5.
[179] *Wacker* (Fn. 177), § 15 Rn. 779.
[180] Vgl. FG Düsseldorf DB 1983, 1687; aufgehoben durch BFH, Urt. v. 24.7.1986 – Az. IV R 103/83 – BStBl. II 1987, 54.
[181] *Paschmanns,* KÖSDI 2025, 24101 (24111).
[182] So auch *Bender* (Fn. 89), S. 168 f.
[183] *Anzinger* (Fn. 56), S. 155.
[184] BFH, Urt. v. 29.3.1973 – Az. IV R 158/68 – BStBl. II 1973, 489.
[185] *Bode* (Fn. 133), § 15 Rn. 428.
[186] Siehe oben unter D.
[187] BVerfGE 87, 153 (169 f.).
[188] Vgl. BVerfGE 120, 125 (154 f.).
[189] BVerfGE 99, 246 (259).
[190] Vgl. *Kanzler,* DStJG 24 (2001), 417 (452).
[191] BVerfG NJW 2010, 3564 (3565); ebenso *Thiede,* Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung und ihrer Alternativmodelle, 1999, S. 187 f.
[192] Der BEA-Freibetrag bildet dagegen einen eigenständigen, vom BVerfG für verfassungsrechtlich geboten gehaltenen Bedarf ab, der von den Einkünften des Kindes unabhängig ist, vgl. BVerfGE 99, 216 (233 ff.); a.A. etwa *Kanzler*, DStJG 24 (2001), 417 (453 f.); *Schön*, DStR 1999, 1677 (1680); *Lange,* ZRP 2000, 415 (417 f.); *Sacksofsky,* NJW 2000, 1896 (1899).
[193] Vgl. *Dischinger* (Fn. 107), S. 14; *Lingemann,* Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994, S. 160.
[194] *Jachmann/Liebl,* DStR 2010, 2009 (2012).

wonach Unterhaltsleistungen beim Leistenden gem. § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG als Sonderausgaben abgezogen und beim Empfänger korrespondierend als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG besteuert werden.[195] Beim Familiendivisorensplitting hingegen würde das gesamte Familieneinkommen steuerlich auf alle Familienmitglieder verteilt.[196] Das Einkommen der Eltern (und ggf. der Kinder) würde addiert und durch die Summe der den Familienmitgliedern zugeordneten Faktoren geteilt.[197] Dabei können die Kinder entweder mit demselben Faktor wie die Eltern oder mit einem Teilfaktor einbezogen werden.[198] Beiden Modellen ist gemein, dass das Vorhandensein von Kindern den Splittingvorteil auslöst, da gerade dieses die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit tatsächlich mindert.[199] Durch den sich ergebenden Splittingvorteil verringerte sich für den rational handelnden Unternehmer der steuerliche Anreiz, Einkünfte durch missbräuchliche Gestaltungen auf nahestehende Angehörige zu verlagern.[200] Denn der Splittingvorteil würde einen vergleichbaren wirtschaftlichen Effekt auf legalem Wege erzielen und die aufwendigen und rechtlich risikobehafteten Gestaltungen weitgehend überflüssig machen.[201] Über die bloße Anreizvermeidung hinaus wird dem Familiensplitting eine egalisierende Wirkung zugeschrieben.[202] Wer nicht über hinreichendes Kapital und steuerliche Beratung verfügt, kann Gestaltungen mittels Familienpersonengesellschaften nicht vornehmen.[203] Insoweit ist zwischen rechtlicher und tatsächlicher Gleichheit zu unterscheiden. Formal steht die Gestaltung jeder Familie offen. Tatsächlich setzt sie ein übertragbares Substrat voraus, über das vor allem Familien mit Unternehmen und Vermögen verfügen.[204] Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) lassen sich nicht auf Kinder verlagern.[205] Was derzeit nur Steuerpflichtigen mit Vermögenseinkommensquellen offensteht, würde ein Familienrealsplitting allen Familien gleichermaßen eröffnen.[206] Seine egalisierende Wirkung könnte dementsprechend bis in die Mittelschicht reichen.[207] Beim Familiendivisorensplitting beschränken sich die Entlastungen wegen der Progression auf die oberen Einkommensdezile, während untere Einkommen ohnehin nur vom Kindergeld profitieren.[208] Beide Modelle haben damit jeweils eine Schwäche. Das Realsplitting wirkt egalisierend, lässt aber den Progressionsvorteil der Einkünfteverlagerung bestehen.[209] Das Divisorensplitting könnte den Anreiz durch die Zusammenveranlagung der Familie strukturell beseitigen,[210] käme aber vor allem hohen Einkommen zugute. Hinsichtlich der Finanzierbarkeit[211] ergibt sich ein differenziertes Bild. Beim Familienrealsplitting kommt eine Berechnung zu dem Ergebnis von steuerlichen Mehreinnahmen in Höhe von EUR 640.000.000,[212] sodass dieses Modell fiskalisch unproblematisch erscheint. Beim Familiendivisorensplitting ist es dagegen wohl als herrschende Auffassung anzusehen, dass ein Vollsplitting hinsichtlich der Haushaltslage nicht finanzierbar ist.[213] So ergibt eine Berechnung bei Berücksichtigung von Ehegatten mit Faktor 1 und jedem minderjährigen Kind mit dem Faktor 0,5 einen zusätzlichen Finanzierungsbedarf von EUR 1.740.000.000 im Vergleich zur derzeit geltenden Regelung des Ehegattensplittings.[214] Dies ließe sich zwar durch Änderungen der Bemessungsgrundlage oder des Tarifs sowie Anpassungen beim Kindergeld kompensieren[215] oder könnte sogar zu Steuermehreinnahmen führen,[216] setzt aber einen erheblichen Gestaltungsaufwand voraus. Beide Modelle führen außerdem zu erheblichem Verwaltungsaufwand,[217] der angesichts der strukturellen Vollzugsdefizite der Finanzverwaltung nicht zu unterschätzen ist. Gemessen allein am Ziel der Anreizvermeidung stünde dieser Aufwand indes kaum im Verhältnis zum Ertrag. Auch der Förderauftrag des Art. 6 Abs. 1 GG trägt eine Einführung nur bedingt, da gerade die anreizbeseitigende Variante vorwiegend einkommensstarke Familien begünstigte. *De lege ferenda* stellt ein Familiensplitting damit eine erwägenswerte Systemalternative dar, die Gestaltungsanreize mindern, aber nicht vollständig beseitigen kann. Zudem bleibt, wie *Bilsdorfer* zu Recht fragt, offen, was gelten soll, wenn volljährige Kinder an der Gestaltung mitwirken.[218] Verlagerungen auf volljährige Kinder und sonstige Angehörige blieben weiterhin lohnend. Hinzu treten erhebliche politische Durchsetzungshürden. Eine solche Reform griffe tief in das gewachsene Gefüge aus Ehegattensplitting,

[195] Vgl. dazu *Linderer,* NZFam 2015, 647 (647).
[196] *Jachmann/Liebl,* DStR 2010, 2009 (2012).
[197] *Jachmann/Liebl,* DStR 2010, 2009 (2012).
[198] *Thiede* (Fn. 191), S. 171.
[199] *Pfab,* ZRP 2006, 212 (215 f.).
[200] Insoweit geht etwa *Hey* (Fn. 110), Rz. 8.103 davon aus, dass zumindest eine Einführung des Familienrealsplittings der Übertragung von Einkunftsquellen vorbeugen würde.
[201] So auch *Lingemann* (Fn. 193), S. 160; *Klein,* DStR 1987, 779 (783).
[202] *Merkt,* DStR 2009, 2221 (2225); *Hey* (Fn. 110), Rz. 8.103; *Lingemann* (Fn. 193), S. 160 beschreibt das Familienrealsplitting als „sozial".
[203] *P. Kirchhof,* DB 2016, S. S1.
[204] *Hey* (Fn. 110), Rz. 8.103; *Lingemann* (Fn. 193), S. 160.
[205] *Lingemann* (Fn. 193), S. 160.
[206] *Lingemann* (Fn. 193), S. 160.
[207] Vgl. *Bergs et al.,* WD 2006, 639 (643).
[208] *Bergs et al.,* WD 2006, 639 (644); *Bareis,* DStR 2010, 565 (573).
[209] *Dischinger* (Fn. 107), S. 14; *Thiede* (Fn. 191), S. 178 f.
[210] *Dischinger* (Fn. 107), S. 14.
[211] Zu bedenken ist, dass fiskalische Erwägungen zutreffend nach *Kanzler,* DStJG 24 (2001), 417 (458), unter Verweis auf BVerfGE 6, 55 (80); 82, 60 (89); 87, 153, nur begrenzte Ausschlagkraft entfalten können, insbesondere wenn eine verfassungsrechtlich gebotene Neuregelung in Rede stehen sollte.
[212] *Bergs et al.,* WD 2006, 639 (642), zum konkreten Vorgehen siehe S. 641.
[213] Vgl. *Jachmann/Liebl,* DStR 2010, 2009 (2012); *Bareis,* DStR 2010, 565 (573); *G. Kirchhof,* SdF 2017, 9 (12).
[214] *Bergs et al.,* WD 2006, 639 (642).
[215] *Bergs et al.,* WD 2006, 639 (642).
[216] Vgl. Antwort auf Kleine Anfrage v. 7.1.2016, BT-Drucks. 18/7212, wonach verschiedene Maßnahmen zu steuerlichen Mehreinnahmen i.H.v. ca. EUR 3.100.000.000 führen könnten.
[217] *Jachmann/Liebl,* DStR 2010, 2009 (2010); a.A. *Hey* (Fn. 110), Rz. 8.103, Fn. 212, wonach dieser Mehraufwand durch die Zusammenveranlagung der Familienangehörigen vermieden werden könne.
[218] *Bilsdorfer* (Fn. 67), S. 160.

Kinderfreibetrag und Kindergeld ein. Schließlich müsste sie gegen die derzeit entgegengesetzte Reformtendenz durchgesetzt werden.

b) Gegenläufige Reformtendenz: Das fiktive Realsplitting

In der aktuellen Debatte zeigt sich ein gegenläufiger Trend. Die derzeit diskutierte Ersetzung des Ehegattensplittings durch ein fiktives Realsplitting[219] ist arbeitsmarktpolitisch motiviert und verfolgt primär ein anderes Ziel als das hier vorgeschlagene Familiensplitting, nämlich den Abbau von Erwerbsanreizhemmnissen für den geringer verdienenden Ehepartner.[220] Im Unterschied zum heutigen Ehegattensplitting wird das gemeinsame zu versteuernde Einkommen beim fiktiven Realsplitting nicht mehr einfach hälftig aufgeteilt. Stattdessen wird jeder Ehegatte zunächst mit seinen eigenen Einkünften individuell veranlagt.[221] Danach besteht die Möglichkeit, den Unterhaltshöchstbetrag nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG (derzeit EUR 13.805) vom besser verdienenden auf den schlechter verdienenden Partner zu übertragen, vergleichbar mit einer Unterhaltszahlung, die der Empfänger versteuern muss (§ 22 Nr. 1a EStG).[222] Neben der Kritik, dass die bezweckte Wirkung auf den Arbeitsmarkt aufgrund des hohen Übertragungsbetrages gering sei,[223] würde ein fiktives Realsplitting die Gestaltungsanreize verschärfen. So müssten insbesondere Ehepaare mit gutverdienendem Alleinverdiener durch das fiktive Realsplitting mehr Steuern zahlen.[224] Diese verfügen aber gerade über das erforderliche Einkommenssubstrat und die Gestaltungsspielräume, um steuersparende Vereinbarungen zu treffen. Davon dürfte beim fiktiven Realsplitting verstärkt Gebrauch gemacht werden.[225] Dies relativiert auch die fiskalische Rechtfertigung der Reform. Die erwarteten Mehreinnahmen von ca. EUR 6.300.000.000[226] beruhen auf rein statischen Schätzungen. Zwar erhöhen positive Arbeitsangebotseffekte das erwartete Aufkommen nach anderen Berechnungen sogar leicht,[227] Gestaltungs- und Ausweichreaktionen der mehrbelasteten Haushalte bildet dagegen keine der Simulationen ab. Trifft die Mehrbelastung überproportional Steuerpflichtige, die über die größten Ausweichmöglichkeiten verfügen, könnte das tatsächliche Aufkommen hinter den kalkulierten Werten zurückbleiben.[228] Hinzu kommt, dass die Finanzverwaltung solche Gestaltungen angesichts bestehender Vollzugsdefizite nur eingeschränkt erfassen kann.[229] Im Ergebnis verstärkt das fiktive Realsplitting die Anreize zur Schließung von Verträgen unter nahen Angehörigen und lässt sich in der vorgeschlagenen Form weder arbeitsmarktpolitisch noch fiskalisch überzeugend begründen.

II. Maßnahmen zur Optimierung der Prüfung

1. Gesetzliche Normierung

Ein erheblicher Teil der Unsicherheit bei der Behandlung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen resultiert aus der Tatsache, dass die gesamte Dogmatik ausschließlich durch Rechtsfortbildung entstanden ist. Daher erscheint es naheliegend, Regeln für die Behandlung solcher Verträge gesetzlich zu normieren.

a) Generelle Nichtanerkennung

Eine generelle Nichtanerkennung solcher Verträge wäre zwar der einfachste Ansatz, verstieße aber gegen Art. 6 Abs. 1 GG, der den Staat nicht nur zur Achtung, sondern auch zur aktiven Förderung von Ehe und Familie verpflichtet.[230] Nahe Angehörige gegenüber kontrahierenden Dritten schlechter zu stellen, liefe diesem Förderauftrag diametral zuwider und wäre verfassungsrechtlich nicht haltbar.[231]

b) Normierung der Anerkennungsvoraussetzungen

Auch eine gesetzliche Normierung der Anerkennungsvoraussetzungen überzeugt nicht. Mit § 42 AO existiert bereits eine Generalklausel gegen Gestaltungsmissbrauch. Eine speziellere Norm würde das oben dargestellte Problem nicht lösen, da sich der Gestaltungsmissbrauch stets nur anhand der Einzelfallumstände beurteilen lässt.[232]

c) Zwischenergebnis

Eine gesetzliche Normierung scheidet im Resultat aus.

---

[219] Vgl. etwa *Schnitzer et al.,* Offener Brief an die Bundesregierung: Reformvorschlag für das Ehegattensplitting, 2.6.2026, https://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/17/diw_01.c.1009611.de/offener_brief_bundesregierung_reform_ehegattensplitting.pdf, zuletzt abgerufen am 22.9.2026.

[220] Vgl. *Bach et al.,* DIW Wochenbericht 2020, 785 (785 ff.).

[221] *Stöwhase,* Analysen zum fiktiven Realsplitting, Fraunhofer FIT, 10.6.2026, S. 2, https://publica.fraunhofer.de/entities/publication/c8c7ccc6-7808-4cac-9a53-b0dcfd3fe923, zuletzt abgerufen am 22.9.2026.

[222] *Stöwhase* (Fn. 221), S. 2.

[223] *Bach et al.,* DIW Wochenbericht 2020, 785 (790), die daher nur einen Übertragungsbetrag in Höhe des Grundfreibetrages vorschlagen (793 f.); *Blömer/Brandt/Peichl,* Raus aus der Zweitverdienerinnenfalle, Okt. 2021, S. 23, https://www.bertelsmann-stiftung.de/de/publikationen/publikation/did/raus-aus-der-zweitverdienerinnenfalle-all, zuletzt abgerufen am 22.9.2026.

[224] *Bach et al.,* DIW Wochenbericht 2020, 785 (790).

[225] Mit steigender Grenzbelastung nimmt die Attraktivität steuermindernder Gestaltungen zu, insbesondere bei einkommensstarken Steuerpflichtigen, vgl. *Schellhorn,* Effizienzeffekte der Einkommensteuer bei Steuervermeidung, 2005, S. 290 f.

[226] *Stöwhase* (Fn. 221), S. 4 f.; auch *Blömer/Brandt/Peichl* (Fn. 223), S. 32 kommen zu einem ähnlichen Ergebnis mit EUR 6.400.000.000; *Bach et al.,* DIW Wochenbericht 2020, 785 (790) zu einem Ergebnis von EUR 5.300.000.000.

[227] *Blömer/Brandt/Peichl* (Fn. 223), S. 32: EUR 6.400.000.000 ohne, EUR 7.000.000.000 mit Arbeitsangebotsanpassung.

[228] So gingen etwa bei der Einführung des Solidaritätszuschlags rund zwei Drittel des kalkulierten Mehraufkommens durch Ausweichhandlungen verloren, vgl. *Schellhorn* (Fn. 225), S. 285 ff.

[229] Siehe oben unter C. II. 1.

[230] Vgl. BVerfGE 99, 216.

[231] So auch *Bilsdorfer* (Fn. 67), S. 155.

[232] *Hey,* BB 2009, 1044 (1046).

2. Anpassung der Anwendung der Anerkennungsvoraussetzungen

a) Orientierung am zu erwartenden steuerlichen Erfolg

Da eine vollständige Sachverhaltsaufklärung bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen angesichts der Fallmenge praktisch nicht leistbar ist, lässt sich diskutieren, ob die Prüfungsintensität vom zu erwartenden steuerlichen Erfolg, verstanden als fiskalisches Mehrergebnis,[233] abhängig gemacht werden kann.[234] Für Familienpersonengesellschaften könnte dies bedeuten, dass die Finanzverwaltung die Prüfungsintensität hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung der Familienpersonengesellschaft als solcher davon abhängig macht, wie hoch der Gewinn der Gesellschaft bei Aufnahme eines nahen Angehörigen als Gesellschafter ist. Bezugspunkt ist, wie auch grundsätzlich bei der Gewinnverteilungsabrede, das Ergebnis des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, das mangels eigener steuerrechtlicher Regelungen auch im Steuerrecht entsprechend anzuwenden ist.[235] Exemplarisch würde eine Gesellschaft mit einem Jahresgewinn von EUR 50.000 weniger intensiv geprüft als eine solche mit EUR 500.000. Unter Praktikabilitätsgesichtspunkten erscheint ein solches Vorgehen nachvollziehbar, begegnet dennoch erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken. Gegen den Grundgedanken wird eingewandt, dass er zu einem „Zweiklassensteuerrecht" führe.[236] Außerdem verletze ein solches Vorgehen die Gleichheit der Steuerpflichtigen untereinander und die Verwaltung sei nicht berechtigt, sich aus Praktikabilitätsgründen allein am Kontrollbedürfnis zu orientieren.[237] *Müller-Franken* deutet den Ansatz freilich um. Nicht ein fiskalisches Mehrergebnis werde verfolgt, sondern die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung durchgesetzt, da die steuerliche Bedeutung eines Falles und die Betriebsgröße eine erhöhte Prüfbedürftigkeit indizierten.[238] Unabhängig davon bleibt auf praktischer Ebene offen, ab welcher Gewinnhöhe eine erhöhte Prüfintensität einsetzen soll und wie neu gegründete Gesellschaften ohne Gewinnhistorie zu behandeln sind. Der Ansatz vermag damit letztlich nicht zu überzeugen.

b) Konkreter Fremdvergleich

Die bisherige Praxis leidet unter zwei strukturellen Defiziten. Der hypothetische Fremdvergleich ist inhärent subjektiv, da er mangels klarer Kriterien von der individuellen Beurteilung des jeweiligen Prüfers abhängt. Hinzu tritt das strukturelle Vollzugsdefizit der Finanzverwaltung, das eine einzelfallgerechte Sachverhaltsaufklärung faktisch unmöglich macht. Beide Defizite lassen sich durch den Übergang zu einem empirisch fundierten konkreten Fremdvergleich zumindest abmildern. Anders als beim hypothetischen Fremdvergleich stellt dieser auf tatsächliche Marktdaten ab. Es handelt sich mithin um einen Ist-Ist-Vergleich auf Grundlage realer Vergleichsdaten.[239] Im Folgenden wird speziell für die Prüfung der Angemessenheit der Gewinnverteilung ein dreistufiges Modell entwickelt, das Datenerhebung und Mittelwertbildung,[240] algorithmische Risikosteuerung und einzelfallbezogene Gesamtwürdigung miteinander verbindet.

aa) Erste Stufe: Datenerhebung und Mittelwertbildung

Ausgangspunkt ist die Erhebung realer Gewinnverteilungsabreden aus vergleichbaren Personengesellschaften. Infolge der fortschreitenden elektronischen Erfassung von Steuererklärungen verfügt die Finanzverwaltung über einen stetig wachsenden Datenbestand, der eine belastbare Grundlage zur Identifikation geeigneter Vergleichsfälle bildet.[241] Dieser Bestand ist allerdings bislang nicht bundesweit einheitlich auswertbar, da die Feststellungserklärungen bei den Landesfinanzbehörden anfallen. Die dafür erforderlichen organisatorischen und rechtlichen Strukturen sind jedoch bereits angelegt. So entwickeln die Länder im Projekt „KONSENS" (Koordinierte neue Softwareentwicklung in der Steuerverwaltung) gemeinsam einheitliche Software für das Besteuerungsverfahren, wobei die Beschlüsse der eingesetzten Steuerungsgruppe auch die nicht in ihr vertretenen Länder binden.[242] Mit dem KONSENS-Gesetz[243] hat der Gesetzgeber hierfür zudem die Voraussetzungen für einheitliche IT-Standards von Bund und Ländern geschaffen.[244] Auf einer so vereinheitlichten Grundlage können Algorithmen sachverhaltsbezogene Datenreihen generieren, aus denen anhand definierter Kriterien Mittelwerte sowie zulässige Bandbreiten abgeleitet werden, innerhalb derer eine Gewinnverteilung als fremdüblich anzusehen ist.[245] Sämtliche Fälle würden hierdurch nach einheitlichen Maßstäben geprüft, wodurch Prüfungsergebnisse weitgehend unabhängig von der individuellen Beurteilung

[233] *Müller-Franken* (Fn. 80), S. 346.
[234] So etwa im Anwendungserlass zur AO v. 31.1.2014 (BStBl. I 2014, 290) zu § 88.
[235] Vgl. *Kahle* (Fn. 132), § 7 Rn. 92.
[236] *Kruse,* FR 1995, 525 (526).
[237] *Tipke,* Die Steuerrechtsordnung Bd. 3, 2. Aufl. 2012, S. 1219 f.
[238] *Müller-Franken* (Fn. 80), S. 346.
[239] Vgl. dazu auch *Kraft,* in: Kraft, AStG, 2. Aufl. 2019, § 1 Rn. 214 f.
[240] Methodisch vergleichbar ist die im internationalen Verrechnungspreisrecht etablierte Datenbankanalyse, bei der auf Basis einer Funktions- und Risikoanalyse fremdübliche Bandbreiten aus Vergleichsdaten abgeleitet werden (dort für konzerninterne Transaktionen, hier für Gewinnverteilungsabreden). Die dort bekannten Einschränkungen wirken hier abgeschwächt, da es lediglich um Bandbreiten als Auslöser einer Risikoklassifikation geht, vgl. *Jacobs,* Internationale Unternehmensbesteuerung, 9. Aufl. 2023, S. 584 ff.
[241] *Fischer* (Fn. 102), S. 200.
[242] *Polenz,* in: Anzinger/Hamacher/Katzenbeisser, Schutz genetischer, medizinischer und sozialer Daten als multidisziplinäre Aufgabe, 2013, S. 165 (165 f.); aus KONSENS ist etwa ELSTER hervorgegangen.
[243] Gesetz über die Koordinierung der Entwicklung und des Einsatzes neuer Software der Steuerverwaltung (KONSENS-Gesetz) v. 14.8.2017, BGBl. I 2017, S. 3122 (3129 ff.).
[244] *Schwabe,* Die Digitalisierung der Amtsermittlung im Steuerverfahren, 2023, S. 139.
[245] *Fischer* (Fn. 102), S. 200, 260.

des jeweiligen Betriebsprüfers wären.[246] Insbesondere bei kapitalistisch geprägten Beteiligungen sollte der Fremdvergleich in Relation zu bei ähnlicher Kapitalanlage erzielbaren Renditen erfolgen.[247] Dies kann durch einen solchen datengestützten Ansatz erheblich präziser geleistet werden als durch die bisherige starre 15 %-Grenze. Bei der Verarbeitung und Auswertung sind die datenschutzrechtlichen Vorgaben der DSGVO[248] sowie die Anforderungen der KI-VO[249] strikt zu beachten.[250]

bb) Zweite Stufe: Algorithmische Risikosteuerung

Die ermittelten Mittelwerte und Bandbreiten sind anschließend in einen Algorithmus zu integrieren, beispielsweise auf der Grundlage des in § 88 Abs. 5 AO geregelten Risikomanagementsystems (RMS). Ziel dieses Systems ist es, Steuerverkürzungen zu verhindern, Betrugsfälle effizient aufzudecken, die Fallbearbeitung risikoorientiert zu optimieren und eine einheitliche, qualitativ hochwertige Rechtsanwendung sicherzustellen.[251] Nach § 88 Abs. 5 S. 1 AO können die Finanzbehörden zur Sicherstellung einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuerfestsetzung automationsgestützte Systeme einsetzen. Gleichzeitig legt die Norm in S. 3 die Mindestanforderungen an ein solches RMS fest. Voraussetzung einer zielgenauen Aussteuerung ist zunächst, dass sich Angehörigenkonstellationen überhaupt erkennen lassen. Die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung verlangt hierzu bislang keine Angaben. Da die Beteiligten ohnehin einzeln aufgeführt werden (Anlage FB), ließe sich zugleich erheben, ob zwischen ihnen ein Angehörigenverhältnis i.S.d. § 15 AO besteht.[252] Diese Offenlegung ist als steuererhebliche, der Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnende Tatsache bereits von § 90 Abs. 1 S. 2 AO umfasst. Erst ihre Aufnahme in den amtlich vorgeschriebenen Datensatz (§ 150 Abs. 1, § 181 Abs. 1 AO) führt jedoch dazu, dass sie strukturiert erfolgt und im Rahmen des RMS einsetzbar ist. Weicht eine konkrete Gewinnverteilungsabrede von der ermittelten Bandbreite ab, wird der Fall automatisiert als Risikofall identifiziert und zur vertieften Prüfung ausgesteuert. Die begrenzten Prüfungskapazitäten werden damit zielgenau auf diejenigen Fälle konzentriert, in denen tatsächliche Anhaltspunkte für eine nicht fremdübliche Gestaltung bestehen. Die weitere Überprüfung des Angehörigenverhältnisses, namentlich ob es sich um nahe Angehörige handelt, bleibt der personellen Prüfung durch den Amtsträger nach § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AO vorbehalten. Rechtlich ähnelt dieses Vorgehen dem Anscheinsbeweis (*Prima-facie*-Beweis), bei welchem Erfahrungsgrundsätze auf einen bestimmten Geschehensablauf in der Weise angewendet werden, dass bei einem typischen Sachverhalt nach der Lebenserfahrung auf eine bestimmte Ursache oder einen bestimmten Kausalverlauf geschlossen werden kann.[253] Liegt eine Gewinnverteilungsabrede außerhalb der ermittelten Bandbreite, begründet dies nach diesem Modell einen *Prima-facie*-Beweis für eine möglicherweise missbräuchliche, nicht betrieblich veranlasste Gestaltung. Solange keine Umstände erkennbar sind, die auf eine Abweichung des zu entscheidenden Falls vom Regelfall hindeuten, ist eine umfassende Würdigung sämtlicher Indizien im Standardfall zunächst entbehrlich.[254]

cc) Dritte Stufe: Gesamtwürdigung im Einzelfall

Erkennt das System eine relevante Abweichung, ist im Einzelfall eine Gesamtwürdigung aller maßgeblichen Umstände vorzunehmen. Der Anscheinsbeweis kann dabei jederzeit durch den Gegenbeweis entkräftet werden.[255] Dem Steuerpflichtigen muss die Möglichkeit verbleiben, darzulegen, dass die konkrete Gestaltung trotz Abweichung vom statistischen Mittelwert auf wirtschaftlichen Gründen beruht und damit betrieblich veranlasst ist. Gerade hierin liegt die Übereinstimmung mit den Rechtsprechungsvorgaben des BVerfG. Eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG ist dann gegeben, wenn einzelne Indizien zu eigenständigen Tatbestandsmerkmalen verselbständigt werden und der Gegenbeweis faktisch ausgeschlossen wird.[256] Das vorliegende Modell trägt dem Rechnung, indem es keine unwiderlegbare Vermutung aufstellt, sondern lediglich eine erschütterbare Ausgangsvermutung.

dd) Kritik

(1) Veröffentlichungsverbot (§ 88 Abs. 5 S. 4 AO) und Transparenzdefizit

Die gewichtigsten Einwände gegen das Modell betreffen das Spannungsverhältnis zwischen dem in § 88 Abs. 5 S. 4 AO normierten Veröffentlichungsverbot der dem RMS zugrundeliegenden Kriterien einerseits und den verfassungsrechtlichen Anforderungen aus Art. 19 Abs. 4 GG andererseits. Da der Steuerpflichtige die Filterparameter nicht kennt, kann er kaum substantiiert vortragen und Gerichte können die Systemlogik nur eingeschränkt überprüfen, was unter Rechtsschutzgesichtspunkten kritisch zu sehen ist.[257] Weiter gehört die Ausgestaltung eines solchen RMS zum Innenrecht der Finanzverwaltung und ist von den durch eine risikoorientierte Steuerung betroffenen Steuerpflichtigen

[246] *Fischer* (Fn. 102), S. 313.
[247] *Paschmanns,* KÖSDI 2025, 24101 (24111).
[248] Verordnung (EU) 2016/679 (Datenschutz-Grundverordnung – DSGVO), ABl. L 119, 4.5.2016, S. 1.
[249] Verordnung (EU) 2024/1689 (Verordnung über künstliche Intelligenz – KI-VO), ABl. L, 2024/1689, 12.7.2024.
[250] *Schmidt,* RDi 2025, 406 (406).
[251] BT-Drucks. 18/7457, S. 69 f.
[252] Die Vorgabe eines Vordrucks unterliegt als solche keinem Parlamentsvorbehalt, BFH, Urt. v. 16.11.2011 – Az. X R 18/09 – BStBl. II 2012, 129 (133 f.).
[253] BFH, Beschl. v. 21.9.2015 – Az. I R 72/14 – BFH/NV 2016, 28.
[254] Vgl. *Anzinger* (Fn. 56), S. 157, 351.
[255] BFH, Urt. v. 4.12.2012 – Az. VIII R 42/09 – BStBl. II 2013, 365.
[256] Vgl. BVerfG DStR 1995, 1908 (1908).
[257] Vgl. dazu nur *Schwabe* (Fn. 244), S. 249 ff.

nicht selbständig nach § 40 FGO anfechtbar.[258] Anfechtbar ist erst der infolge der personellen Überprüfung ergehende Steuer- und Feststellungsbescheid als nach außen hin wirkender Verwaltungsakt, gegen den der Adressat Einspruch (§ 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) und Klage (§ 40 Abs. 1 Alt. 1 FGO) erheben kann, wobei er inzident auch die Rechtswidrigkeit der Fallauswahl sowie eine mögliche Grundrechtsverletzung geltend machen kann.[259] Dieser Einwand verliert hingegen an Überzeugungskraft, wenn man den *status quo* in den Blick nimmt. Auch die bisherige Praxis bietet dem Steuerpflichtigen keine größere Transparenz hinsichtlich der angelegten Maßstäbe.[260] Insbesondere bei der 15 %-Grenze bleibt unklar, auf welchen Erwägungen sie beruht.[261] Das diskutierte Modell stellt insofern gegenüber dem bestehenden Zustand sogar eine Verbesserung dar, da die der algorithmischen Auswertung zugrundeliegenden Vergleichsdaten auf objektiven, empirisch gewonnenen Kriterien beruhen. Darüber hinaus wird das Transparenzdefizit dadurch abgemildert, dass dem Steuerpflichtigen auf der dritten Prüfungsstufe die Möglichkeit verbleibt, den Anscheinsbeweis durch konkreten Gegenvortrag zu erschüttern.

(2) Gefahr der Reduktion auf ein Fiskalinstrument

Ein weiterer Einwand besteht in der Gefahr, dass das RMS primär als Instrument zur Reduktion von Personal- und Sachaufwand eingesetzt wird und die mit seinem Einsatz intendierten Effizienzgewinne dadurch letztlich konterkariert werden.[262] Dieser Gefahr ist strukturell entgegenzuwirken, indem die algorithmische Erstauswertung nicht als Ersatz, sondern als Vorstufe zur einzelfallbezogenen Gesamtwürdigung verstanden und ausgestaltet wird. Die Konzentration auf ausgesteuerte Risikofälle dient gerade nicht der Verdrängung der Sachverhaltsaufklärung, sondern ihrer zielgenauen Ausrichtung auf prüfungsbedürftige Fälle.

(3) Gleichheitsrechtliche Bedenken

Aus gleichheitsrechtlicher Sicht führt das RMS zu einer unterschiedlichen Behandlung von Steuerpflichtigen, je nachdem, ob ihre Gewinnverteilungsabrede als risikoarm oder risikobehaftet eingestuft wird. Diese Differenzierung ist jedoch grundsätzlich gerechtfertigt, da sie auf vorab festgelegten, empirisch gewonnenen Risikoparametern beruht und an tatsächliche Unterschiede in der Prüfungsbedürftigkeit anknüpft.[263] Rügt der Steuerpflichtige, er sei aufgrund der Fallauswahl zu Unrecht intensiver geprüft worden als andere, scheitert er am Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“, sofern er nicht zugleich ein dem Gesetzgeber zurechenbares strukturelles Vollzugsdefizit darlegen kann.[264] Dies wird regelmäßig aber gerade nicht möglich sein.[265] Hinzu tritt die Gefahr, dass verschiedene Bundesländer oder Finanzämter die Filter unterschiedlich scharf einstellen, was dazu führen könnte, dass identische Sachverhalte ungleich behandelt werden.[266]

(4) Technische Herausforderungen beim KI-Einsatz

Wird das Modell um den Einsatz Künstlicher Intelligenz ergänzt, treten zusätzliche technische und rechtliche Herausforderungen hinzu. Insbesondere das sog. Blackbox-Problem vieler KI-Systeme erschwert die Nachvollziehbarkeit und Erklärbarkeit von Prüfungsentscheidungen und kollidiert mit dem Transparenzgebot des rechtsstaatlichen Verfahrens.[267] Die rechtlichen Anforderungen der DSGVO und der KI-VO sind daher von Anfang an in die praktische Systemgestaltung einzubeziehen, um sowohl die Rechtmäßigkeit als auch die praktische Einsatzfähigkeit sicherzustellen.[268]

ee) Zwischenergebnis

Letztlich vermag die vorgebrachte Kritik das dreistufige Modell nicht grundlegend in Frage zu stellen. Die aufgezeigten Schwächen sind teils dem bestehenden System immanent und werden durch den vorgeschlagenen Ansatz zumindest nicht verschärft, teils lassen sie sich durch eine sorgfältige Ausgestaltung des Systems auffangen. Entscheidend ist, dass das Modell die im ersten Teil als verfassungsrechtlich zwingend herausgearbeitete Gesamtwürdigung mit Gegenbeweismöglichkeit nicht beseitigt, sondern verfahrensökonomisch sinnvoll konzentriert. Es setzt damit an den strukturellen Ursachen der aufgezeigten Divergenz zwischen normativer Dogmatik und praktischer Rechtsanwendung an. An die Stelle des hypothetischen Fremdvergleichs tritt ein empirisch fundierter konkreter Fremdvergleich. Die Risikosteuerung lenkt die knappen Prüfungskapazitäten auf auffällige Fälle und auf der dritten Prüfungsstufe bleibt die Gesamtwürdigung im Einzelfall gewahrt. Das Modell bringt damit die Rechtsprechungsvorgaben des BVerfG mit den Kapazitätsgrenzen der Finanzverwaltung weitgehend in Einklang.

F. Ergebnis

Der einkommensteuerliche Fremdvergleich wird den verfassungsrechtlichen und praktischen Anforderungen derzeit nur eingeschränkt gerecht. Zwar sind Gesamtwürdigung und

[258] *Seer,* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 189. Akt. 2026, § 88 AO Rn. 88.
[259] *Seer* (Fn. 258), § 88 AO Rn. 88.
[260] Siehe oben unter C. II. 3.
[261] *Bode* (Fn. 133), § 15 Rn. 413.
[262] *Rätke,* in: Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 88 Rn. 92; *Seer* (Fn. 258), § 85 AO Rn. 37a; *Schwabe* (Fn. 244), S. 275.
[263] *Schwabe* (Fn. 244), S. 191.
[264] *Thiermann,* StuW 2018, 304 (312 f.).
[265] Siehe oben unter C. II. 1.
[266] *Haunhorst,* DStR 2010, 2105 (2109 f.) mit Verweis auf Kritik des Bundesrechnungshofs.
[267] *Schmidt,* RDi 2025, 406 (411).
[268] *Schmidt,* RDi 2025, 406 (406).

Gegenbeweismöglichkeit dogmatisch anerkannt. Ihre Umsetzung scheitert allerdings häufig an strukturellen Vollzugsdefiziten und der inhärenten Subjektivität eines hypothetischen Prüfungsmaßstabs, der zu eingeschränkter Vorhersehbarkeit und uneinheitlicher Rechtsanwendung führt. Dies zeigt sich besonders bei Familienpersonengesellschaften und der schematischen Anwendung von Kriterien wie der 15 %-Grenze. Ein Familiensplitting setzt zwar an der Wurzel der Gestaltungsanreize an, doch reichen seine Grenzen über bloße Praktikabilitätserwägungen hinaus. So lässt es Verlagerungen auf volljährige Kinder und sonstige Angehörige weiterhin lohnend erscheinen. Zudem kommt es, je nach Ausgestaltung, vorwiegend Beziehern höherer Einkommen zugute und läuft der gegenwärtigen Reformtendenz zuwider. Die Prüfung von Angehörigenverträgen kann dadurch nicht entbehrlich gemacht werden. Der Schlüssel liegt vielmehr in der Fortentwicklung der Prüfungssystematik selbst. Der hier entwickelte dreistufige Fremdvergleich tritt an die Stelle subjektiver Einschätzungen und stützt sich auf empirisch gewonnene Bandbreiten. Über das Risikomanagement des § 88 Abs. 5 AO konzentriert er die knappen Prüfungskapazitäten auf die tatsächlich auffälligen Fälle. Die Gesamtwürdigung mit der Möglichkeit des Gegenbeweises bleibt dabei unangetastet. Weil er sich überdies weitgehend innerhalb des geltenden Rechts verwirklichen lässt, bietet er einen gangbaren Weg, Missbrauchsabwehr, Besteuerungsgleichheit und den Schutz von Ehe und Familie in Einklang zu bringen.

Thore Surburg[*]

Schädliche Neigungen im Kontext von Jugendstrafe – Rechtshistorische, gesetzesgenetische und rechtstatsächliche Aspekte, der geltende Rechtsrahmen, Kritik und Reform

Bereits in § 4 Abs. 2 des Reichsjugendgerichtsgesetzes (RJGG) von 1943 wurden „schädliche Neigungen" als selbstständige Alternative für die Verhängung von Jugendstrafe definiert. Der Begriff stand im nationalsozialistischen Kontext der Ausgrenzung von „unerziehbaren" Jugendlichen aus der propagierten „Volksgemeinschaft". Heute findet er sich weiterhin unverändert in § 17 Abs. 2 Alt. 1 JGG wieder. Obwohl § 17 Abs. 2 Alt. 1 JGG durch die Rechtsprechung verfassungskonform ausgelegt wird, ist der in der Zeit des Nationalsozialismus geprägte Strafrechtsbegriff in seiner Existenzberechtigung im Jugendstrafrecht kritisch zu hinterfragen. Die Bearbeitung stellt die verschiedenen Kritikpunkte dar und betont insbesondere die stigmatisierende und ausgrenzende Wirkung des Begriffs. Am Ende der Betrachtung werden verschiedene Reformansätze dargestellt und eine terminologische Umformulierung des Begriffs unterstützt.

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht 129
A. Einleitung 129
B. Rechtshistorischer Hintergrund 130
C. Gesetzesgenese der „schädlichen Neigungen" in §§ 4 Abs. 2, 6 Abs. 1 RJGG 131
D. Der geltende Rechtsrahmen 132
I. § 17 Abs. 2 Alt. 1 JGG 132
II. Das Schuldspruchverfahren nach §§ 27 ff. JGG 133
III. Die Bemessung der Jugendstrafe im Einzelnen . 133
E. Jugendrichterliche Praxis 134
F. Kritik 134
I. Stigmatisierende und ausgrenzende Wirkung 134
II. Anachronismus des Begriffs 135
III. Inhaltliche Disponibilität des Begriffs 135
IV. Verletzung des Schuldprinzips 136
V. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 136
G. Reform 137
I. Ersatzlose Streichung der Alternative 137
II. Ersetzung durch Erziehungsmaßregel 137
III. Terminologische Umformulierung des Begriffs 138
H. Fazit und Ausblick 138

A. Einleitung

Die Jugendstrafe ist die schwerste Strafe im jugendstrafrechtlichen Sanktionensystem. Die Tatbestandsvoraussetzung der „schädlichen Neigungen" für die Verhängung von Jugendstrafen in § 17 Abs. 2 Alt. 1 JGG wurde bereits durch das Reichsjugendgerichtsgesetz (RJGG) von 1943 gesetzlich verankert. Der seitdem gleichgebliebene Gesetzeswortlaut steht heute einer vielfältigen Kritik gegenüber. Um auf die entsprechenden Reformvorschläge eingehen zu können, wird der Begriff zu Beginn in seinem rechtshistorischen und gesetzesgenetischen Hintergrund erörtert (B., C.), um sodann den geltenden Rechtsrahmen und die Anwendung in der Rechtspraxis auszuführen (D., E.). Die entsprechende Kritik wird im Anschluss dargestellt und mittels verschiedener Reformvorschläge beurteilt (F., G.).[1]

[*] Der Verfasser studiert im 6. Fachsemester Rechtswissenschaft an der Freien Universität Berlin. Der Beitrag beruht auf der Studienabschlussarbeit im Schwerpunktbereich Jugendstrafrecht bei Prof. Dr. *Michael Sommerfeld.*

[1] In der vorliegenden Arbeit wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit das generische Maskulinum verwendet. Personenbezeichnungen beziehen sich auf Personen aller Geschlechter.