

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 62

**Unternehmenssteuerrecht
und bewegliches System**

**Betriebsaufspaltung, Mitunternehmerschaft,
verdeckte Gewinnausschüttung**

Von

Jens Petersen



Duncker & Humblot · Berlin

JENS PETERSEN

Unternehmenssteuerrecht und bewegliches System

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 62

Unternehmenssteuerrecht und bewegliches System

Betriebsaufspaltung, Mitunternehmerschaft,
verdeckte Gewinnausschüttung

Von
Jens Petersen



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Petersen, Jens:

Unternehmenssteuerrecht und bewegliches System :
Betriebsaufspaltung, Mitunternehmerschaft, verdeckte
Gewinnausschüttung / von Jens Petersen. – Berlin :

Duncker und Humblot, 1999

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 62)

ISBN 3-428-09859-5

Alle Rechte vorbehalten

© 1999 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-09859-5

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

*Herrn Professor Dr. Dr. h. c. Dieter Medicus
zum 70. Geburtstag*

Vorwort

Die vorliegende Abhandlung versucht zu zeigen, daß zentrale Rechtsfiguren des Unternehmenssteuerrechts als bewegliche Systeme im Sinne Wilburgs verstanden werden können und auch die Rechtsprechung hier teilweise schon unausgesprochen nach den Regeln des beweglichen Systems judiziert. Zugleich wird damit erstmals der Versuch unternommen, einen in der juristischen Methodenlehre etablierten Ansatz für ausgewählte Teilbereiche des Steuerrechts fruchtbar zu machen. Damit soll zur systematischen Fundierung und Legitimation dieser drei besonders kontrovers diskutierten Erscheinungen des Unternehmenssteuerrechts und ihrer Binnenbeziehungen beigetragen werden.

Die ersten Anregungen zur Auseinandersetzung mit der Lehre vom beweglichen System verdanke ich einem Grundlagenseminar zur juristischen Methodenlehre bei Herrn Professor Dr. Dr. h.c. mult. *Claus-Wilhelm Canaris*. Herrn Professor Dr. *Wolfgang Schön* danke ich sehr herzlich für wertvolle Kritik und wichtige weiterführende Hinweise. Herr Dr. *Andreas Thier* M.A. hat mir nicht nur bei der Erstellung der Druckvorlage unschätzbare Hilfe geleistet, sondern vor allem auch die Entstehung der Arbeit in vielen intensiven Diskussionen begleitet. Für seinen Rat aus der Praxis danke ich Herrn Rechtsanwalt *Hubertus Prinz zu Hohenlohe-Langenburg*. Meinem Freund und ehemaligen Kollegen Dr. *Arne Helms* danke ich für die Durchsicht großer Teile der Rohfassung. Mein ganz besonderer Dank gilt den beiden Herausgebern, Herrn Professor Dr. *Joachim Lang* und Herrn Professor Dr. *Jens Peter Meincke*, für die freundliche Aufnahme dieser Abhandlung in die Schriften zum Steuerrecht.

Ich widme die Arbeit Herrn Professor Dr. Dr. h.c. *Dieter Medicus* zum siebenzigsten Geburtstag. Es ist ein bescheidenes Zeichen meiner tief empfundenen Dankbarkeit für seine jahrelange Förderung und permanente Hilfsbereitschaft.

München, im März 1999

Jens Petersen

Inhaltsübersicht

Einleitung	21
-------------------------	----

Erster Teil

Die systematischen Grundlagen 27

§ 1 Die Lehre vom beweglichen System.....	27
---	----

I. Darstellung und Rezeptionsgeschichte.....	27
--	----

II. Weitere Anwendungsbereiche.....	30
-------------------------------------	----

§ 2 Das bewegliche System im Unternehmenssteuerrecht.....	32
---	----

I. Der Systemgedanke im Steuerrecht.....	32
--	----

II. Das bewegliche System als Instrument der Einkunftsqualifizierung.....	39
---	----

Zweiter Teil

Die einzelnen Ausprägungen 46

§ 3 Die Betriebsaufspaltung.....	46
----------------------------------	----

I. Entstehungsgeschichte und Rechtsgrund.....	47
---	----

II. Tatbestand und Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung.....	58
--	----

III. Die Analyse der einzelnen Elemente.....	76
--	----

§ 4 Die Mitunternehmerschaft als bewegliches System.....	100
--	-----

I. Die Teleologie des § 15 I Nr. 2 EStG.....	102
--	-----

II. Die Mitunternehmerschaft – ein Typusbegriff? – Bewegliches System und Typus.....	110
---	-----

III. Die Prinzipien und Gerechtigkeitskriterien im einzelnen.....	117
---	-----

IV. Grenzfälle und Sonderprobleme im Lichte des beweglichen Systems	128
V. Das „Sonderbetriebsvermögen II“ im Lichte des beweglichen Systems	137
§ 5 Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung als bewegliches System	143
I. Rechtsfolgenorientierte Betrachtung der Betriebsaufspaltung und Mitunternehmerschaft.....	143
II. Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	145
III. Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung als bewegliches System?	151
IV. Zusammenfassung	155
§ 6 Die verdeckte Gewinnausschüttung als bewegliches System.....	157
I. Tatbestandsmäßigkeit und verdeckte Gewinnausschüttung.....	158
II. Rechtsfolgenorientierte Betrachtung	163
III. Die Entwicklung des „Tatbestandes“.....	167
IV. Die Elemente der verdeckten Gewinnausschüttung.....	176
V. Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Betriebsaufspaltung	186
Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse.....	192
Literaturverzeichnis	197
Sachverzeichnis.....	211

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
-------------------------	----

Erster Teil

Die systematischen Grundlagen	27
--------------------------------------	----

§ 1 Die Lehre vom beweglichen System	27
--	----

I. Darstellung und Rezeptionsgeschichte	27
---	----

1. Die Grundgedanken <i>Wilburgs</i>	27
--	----

2. Bewegliches System und „Sandhaufentheorem“	29
---	----

3. Die ursprüngliche Anwendung im Schadensersatzrecht	29
---	----

II. Weitere Anwendungsbereiche	30
--------------------------------------	----

§ 2 Das bewegliche System im Unternehmenssteuerrecht	32
--	----

I. Der Systemgedanke im Steuerrecht	32
---	----

1. Die steuerwissenschaftlichen Systemlehren	33
--	----

a) Der Ansatz von <i>Tipke</i>	33
--------------------------------------	----

b) Die Begründung des Analogieverbots durch <i>Flume</i>	34
--	----

c) Die differenzierende Haltung von <i>Vogel</i>	35
--	----

d) Die Konzeption von <i>Kirchhof</i>	36
---	----

2. Folgerungen für das bewegliche System	38
--	----

II. Das bewegliche System als Instrument der Einkunftsqualifizierung	39
--	----

Zweiter Teil

Die einzelnen Ausprägungen	46
§ 3 Die Betriebsaufspaltung	46
I. Entstehungsgeschichte und Rechtsgrund	47
1. Die Betriebsaufspaltung im Nationalsozialismus.....	48
2. Fortgeltende Prinzipien?	49
3. Der methodologische Rang der Betriebsaufspaltung	53
a) Die Betriebsaufspaltung als Rechtsfigur bzw. Rechtsinstitut.....	54
aa) Kritische Stimmen	54
bb) Stellungnahme	54
b) Die Kriterien <i>Savignys</i>	56
c) Ergebnis	56
4. Die Alternativkonzeption von <i>Knobbe-Keuk</i>	57
a) Die Betriebsaufspaltung als Betriebsaufgabe	57
b) Kritik.....	57
II. Tatbestand und Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung	58
1. Zum Tatbestand der Betriebsaufspaltung.....	59
a) Die angebliche Tatbestandslosigkeit.....	59
b) Der Anknüpfungspunkt für das bewegliche System	59
2. Rechtsfolgenorientierte Betrachtungsweise	61
a) Die Umqualifizierung der Einkünfte.....	61
b) Die Schaffung eines neuen Gewerbesteueratbestandes.....	62
aa) Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung	63
bb) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	64
cc) Kritik und eigene Ansicht	65
c) Erfolgsneutralität und Gewerbesteuerpflicht.....	69
aa) Die erfolgsneutrale Behandlung der Betriebsaufspaltung.....	69

bb) Der Ausgleich zwischen potentiellen Vor- und Nachteilen als Gerechtigkeitskriterium?	70
d) Merkmalübertragung bei der Betriebsaufspaltung?	72
aa) Der Standpunkt der Rechtsprechung	72
bb) Kritik und Würdigung im Lichte des beweglichen Systems.....	73
III. Die Analyse der einzelnen Elemente	76
1. Sachliche Verflechtung und wesentliche Betriebsgrundlage	80
a) Die wertende Betrachtungsweise und das bewegliche System	80
b) Die Kasuistik zur „wesentlichen Betriebsgrundlage“ als Anhaltspunkt für die Beweglichkeit des Systems.....	81
aa) Die Rechtsprechung zu Gebäuden und Grundstücken.....	82
bb) Übertragung auf das bewegliche System	83
cc) Zwischenbilanz	83
2. Personelle Verflechtung und einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille	84
a) Beteiligungsidentität und Beherrschungsidentität.....	85
aa) Die Beteiligungsidentität im Lichte des beweglichen Systems.....	85
bb) Beherrschungsidentität und geschlossene Personengruppe	86
(1) Ausprägungen und Mehrheitsverhältnisse als systemkonstituierende Strukturen	87
(2) Das Zusammenspiel der Elemente	87
b) Die Zurechnungsproblematik bei Kindern und Ehegatten	88
aa) Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im Lichte des beweglichen Systems.....	89
(1) Die kombinatorische Methode bei der Würdigung der Beweiszzeichen.....	89
(2) Die Inanspruchnahme spezifisch verbandsrechtlicher Mittel als Prinzip	91
bb) „Wiesbadener Modell“ und bewegliches System	91
(1) Die kritische Zuspitzung des Modells	92
(2) Lösung nach den Regeln des beweglichen Systems.....	92
(3) Das Wiesbadener Modell im Todesfall	94

cc) Zwischenergebnis	94
c) Besonderheiten bei der unechten Betriebsaufspaltung	95
d) Beendigung der Betriebsaufspaltung im Lichte des beweglichen Systems	98
3. Ergebnis	99
§ 4 Die Mitunternehmerschaft als bewegliches System	100
I. Die Teleologie des § 15 I Nr. 2 EStG	102
1. Die ratio legis des § 15 I Nr. 2 EStG	104
a) Gleichstellungsthese versus Zurechnungsthese	104
b) Die Kritik von <i>Fischer</i>	105
c) Stellungnahme	106
2. Folgerungen für den Mitunternehmerbegriff	107
II. Die Mitunternehmerschaft – ein Typusbegriff? – Bewegliches System und Typus	110
1. Der Lösungsansatz von <i>F. Bydlinski</i>	111
2. Die Lehre vom Typus	111
a) Der Typus im Allgemeinen	112
b) Der Typus im Steuerrecht	112
c) Kritik	113
3. Diskussion und vorläufige Zuordnung der Mitunternehmerschaft	114
a) Vergleichende Betrachtung	114
b) Übertragung auf die Mitunternehmerschaft	115
c) Zwischenergebnis	116
III. Die Prinzipien und Gerechtigkeitskriterien im einzelnen	117
1. Das Mitunternehmerisiko	118
a) Beteiligung an Gewinn und Verlust	118
b) Die Beteiligung an den stillen Reserven	119
2. Die Mitunternehmerinitiative	120

a) Die im Schrifttum bestehenden Zweifel.....	121
b) Die Herleitung des Maßstabs aus dem Gesetz	122
c) Folgerung.....	124
3. Mitunternehmerinitiative ohne Mitunternehmerrisiko oder umgekehrt?	124
a) Das Auftreten eines einzelnen Elements „in besonderer Stärke“	125
b) Kritik an der Konzeption <i>Wilburgs</i>	125
c) Modifizierung der Lehre vom beweglichen System	127
d) Folgerung für die Mitunternehmerschaft	127
IV. Grenzfälle und Sonderprobleme im Lichte des beweglichen Systems.....	128
1. Die „faktische“ Mitunternehmerschaft.....	129
a) Die bisherige Auslegung.....	129
b) Die Rückbesinnung auf § 15 I Nr. 2 EStG und § 705 BGB durch die neue Rechtsprechung	130
c) Bewertung im Hinblick auf das bewegliche System.....	131
2. Mitunternehmerschaft in Familiengesellschaften.....	132
a) Die Mitunternehmerstellung von nahen Angehörigen	133
b) Gegenstimmen aus der Literatur	134
c) Bewertung sub specie bewegliches System	135
d) Zusammenfassung.....	136
V. Das „Sonderbetriebsvermögen II“ im Lichte des beweglichen Systems.....	137
1. Tatsächliche Ausprägungen und kritische Grenzfälle.....	138
a) Grundkonstellationen.....	138
b) Sonderbetriebsvermögen II kraft Sachzusammenhangs?	139
2. Die Interpretation als bewegliches System	140
§ 5 Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung als bewegliches System	143
I. Rechtsfolgenorientierte Betrachtung der Betriebsaufspaltung und Mitunter- nehmerschaft.....	143
1. Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung.....	144

2. Rechtsfolgen bei der Mitunternehmerschaft	144
3. Zwischenbilanz	145
II. Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	145
1. Vorrang der Betriebsaufspaltung	146
2. Vorrang der Mitunternehmerschaft	146
a) Die Begründung der Rechtsprechung	147
b) Kritik	147
3. Die erneute Kehrtwende	148
a) Die neue Rechtsprechung	149
b) Kritik und Stellungnahme	150
III. Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung als bewegliches System?	151
1. Die Elemente bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung	152
2. Die Entscheidung „nach gelenktem Ermessen“	153
a) Wahlrecht des Steuerpflichtigen?	153
b) Die Rechtsprechung des BFH im Lichte des beweglichen Systems	154
IV. Zusammenfassung	155
§ 6 Die verdeckte Gewinnausschüttung als bewegliches System	157
I. Tatbestandsmäßigkeit und verdeckte Gewinnausschüttung	158
II. Rechtsfolgenorientierte Betrachtung	163
1. Die Rechtsfolgen für die Körperschaft: § 8 III 2 KStG	163
2. Die Rechtsfolgen für den Gesellschafter: § 20 EStG	164
3. Die Fiktionstheorie im Lichte des beweglichen Systems	165
a) Die Grundaussage der Theorie	165
b) Fiktion und bewegliches System	166
III. Die Entwicklung des „Tatbestandes“	167
1. Der „ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter“ als Denkfigur	167

a) Der Sorgfaltsmaßstab	168
b) Die Denkfigur als Prinzip des beweglichen Systems?	169
2. Subjektive Voraussetzungen im beweglichen System?	169
a) Die subjektive Theorie	170
b) Bewertung aus Sicht des beweglichen Systems	171
3. Die „neue“ Formel der Rechtsprechung im beweglichen System	172
a) Die neue Formel der Rechtsprechung	172
b) Würdigung aus der Sicht der Lehre vom beweglichen System	174
4. Abschließende Betrachtung der Tatbestandskonzeption	175
IV. Die Elemente der verdeckten Gewinnausschüttung	176
1. Gewinnminderung als verhinderte Vermögensmehrung	176
a) Die Gesellschaftsebene	176
b) Die Gesellschafterebene	177
2. Angemessenheit und Fremdvergleich	178
3. Die Zuwendung causa societatis	180
4. Die eindeutige Vereinbarung und tatsächliche Durchführung des Vertrages	182
5. Der fehlende Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung als Element?	184
6. Das Zusammenspiel der Elemente	184
V. Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Betriebsaufspaltung	186
1. Der Zusammenhang zwischen beiden Rechtsinstituten	187
2. Die Rolle des beweglichen Systems	188
3. Das Nachzahlungsverbot im beweglichen System	189
Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	192
Literaturverzeichnis	197
Sachverzeichnis	211

Abkürzungsverzeichnis

AcP	Archiv für die civilistische Praxis
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
DStBl.	Deutsches Steuerblatt
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DStZ/E	Deutsche Steuerzeitung/Eildienst
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
FinArch.	Finanzarchiv
FR	Finanz-Rundschau
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
i.S.d.	im Sinne des/der
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft
Jb.	Jahrbuch
JbFSt.	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht

RFH	Reichfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichfinanzhofs
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
StbJb.	Steuerberaterjahrbuch
StuW	Steuer und Wirtschaft
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VJSchrStFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht

Einleitung

Die Lehre vom beweglichen System gehört zu den großen Entdeckungen der juristischen Methodenlehre. Ihr Begründer, *Walter Wilburg*, hat das bewegliche System zunächst am Beispiel des Schadensrechts¹ entwickelt. Bei einem so grundlegenden methodologischen Beitrag stand jedoch die Möglichkeit der Anwendung auf andere Rechtsgebiete stets im Raume und wurde auch immer wieder unternommen.² Indessen ist das Steuerrecht davon bislang ausgenommen. Dabei ist gerade dort die Annahme besonders naheliegend, daß es bewegliche Systeme gibt, bei denen die einzelnen Elemente und Kräfte je nach der Eigenart des konkreten Falles unterschiedlich stark zutage treten und je nach dem die danach in Frage kommende Rechtsfolge eintritt oder nicht. Freilich steht gerade im Steuerrecht der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung mahnd im Hintergrund, wonach die Besteuerung immer nur an einen gesetzlich fixierten Tatbestand anknüpfen kann und nicht beliebig neue Besteuerungstatbestände geschaffen werden dürfen. Diese Grenze muß auch beim Versuch, das bewegliche System für das Steuerrecht fruchtbar zu machen, beachtet werden.

Die vorliegende Abhandlung hat aber innerhalb dieses Rahmens bewußt nur einen verhältnismäßig kleinen Teilbereich zum Gegenstand und versucht zu zeigen, daß gerade im Unternehmenssteuerrecht seit geraumer Zeit Figuren existieren, die am besten als bewegliche Systeme verstanden werden können. Dabei handelt es sich durchweg um praktisch besonders wichtige, dogmatisch hingegen auffallend rätselhafte Erscheinungen, die bislang eher als notwendige Übel denn als systematisch einzuordnende³ und womöglich sogar aufeinander Bezug nehmende Phänomene galten.

Die Rede ist von der Betriebsaufspaltung, der Mitunternehmerschaft und der verdeckten Gewinnausschüttung. Für die beiden ersteren liegt die Interpretation

¹ Die Elemente des Schadensrechts, 1941.

² Vgl. nur den Sammelband „Das bewegliche System im geltenden und künftigen Recht“, (hrsgg. von *F. Bydlinski*), Wien 1986.

³ Schon 1974 konstatiert *Tipke* im Vorwort von *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen: „Die Systematik des besonderen Steuerrechts steckt noch in den Kinderschuhen.“ Über die hier behandelten Rechtsfiguren des Unternehmenssteuerrechts läßt sich auch 25 Jahre später trotz vieler verdienstvoller Untersuchungen kaum etwas Besseres sagen.

als bewegliche Systeme vergleichsweise nahe: Von einer Betriebsaufspaltung – mit welchen Folgen, wird zu behandeln sein – spricht man, wenn eine personelle und sachliche Verflechtung zwischen Betriebs- und Besitzunternehmen vorliegt.⁴ Statt der personellen Verflechtung ist der Begriff des „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens“ in der Rechtsprechung herrschend geworden⁵, die sachliche Verflechtung wird als Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen verstanden. Beide können als Elemente des beweglichen Systems „Betriebsaufspaltung“ interpretiert werden. Immerhin besteht keine – und erst recht keine gesetzlich vorgeschriebene – Größe für die Intensität, mit der die einzelnen Kräfte im konkreten Fall wirken müssen. Vielmehr steht die Betriebsaufspaltung gerade in dem Verdacht, daß die besagten Merkmale zu dehnbar seien, als daß sie dogmatisch Konsistenz haben und die daraus hergeleiteten Rechtsfolgen legitimieren könnten. Im Rahmen der Betriebsaufspaltung wird nämlich auch das angesprochene Problem begegnen, daß mit ihrer Hilfe unliebsame Steuerfolgen in Gestalt der Gewerbesteuer entstehen können.

Auch die Mitunternehmerschaft weist bereits *prima vista* Züge eines beweglichen Systems auf: Die Rechtsprechung stellt für ihr Vorliegen seit jeher auf Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko ab.⁶ Beide müssen bestehen, jedoch nicht in gleicher Ausprägung: Eine geringe Mitunternehmerinitiative kann ein starkes Mitunternehmerrisiko ausgleichen und umgekehrt.⁷ Das ist aber geradezu die Besonderheit des beweglichen Systems. Wenn die Rechtsprechung wegen der gegenseitigen Ausgleichbarkeit beider Elemente die Mitunternehmerschaft demgegenüber als Typusbegriff versteht, so ist damit zudem die methodologisch interessante Frage des Verhältnisses von typologischem Rechtsdenken zur Lehre vom beweglichen System aufgeworfen.

Weniger offen tritt die Ausgestaltung als bewegliches System bei der verdeckten Gewinnausschüttung zutage. Die Rechtsprechung hat für sie zwar mittlerweile einen klaren Tatbestand geschaffen, doch setzt sich dieser nicht in so offen durchschaubarer Weise aus einzelnen Elementen zusammen, welche die Interpretation als bewegliches System als naheliegend erscheinen lassen. Gleichwohl ruft die Vielschichtigkeit der verdeckten Gewinnausschüttung den Gedanken hervor, daß auch hier Kräfte wirken müssen, die das System beweglich gestalten.

⁴ Hierzu eingehend unter § 3 III.

⁵ Siehe hierzu § 3 III. 2.

⁶ Siehe hierzu § 4 III. 1.-3.

⁷ Ausführlich hierzu unter § 4 III.

Bisher wurde bewußt und ohne nähere Erläuterung der naturwissenschaftlich anmutende Begriffsgebrauch *Wilburgs* von den „Kräften“ innerhalb des beweglichen Systems verwendet, obwohl die neuere Methodenlehre lieber von „Bewertungsprinzipien“ oder „Gerechtigkeitskriterien“ spricht.⁸ Gerade bei der verdeckten Gewinnausschüttung wird sich nämlich zeigen, daß es in Wahrheit um eine prinzipiengesteuerte Einordnung geht. Bei der Betriebsaufspaltung und der Mitunternehmerschaft scheint man mit den „Kräften“ genannten Begriffen der personellen und sachlichen Verflechtung bzw. dem Mitunternehmerisiko und der Mitunternehmerinitiative auszukommen. Spätestens die verdeckte Gewinnausschüttung wird aber zeigen, daß eine nur an den Begriffselementen haftende prinzipienlose Betrachtung vordergründig bleiben muß. Aus diesem Grund leuchtet es ein, daß bereits zuvor, das heißt bei Betriebsaufspaltung und Mitunternehmerschaft, das Augenmerk besonders den zugrundeliegenden Prinzipien gelten muß. Auch wenn es nach dem Gesagten so scheint, als ständen die drei Figuren bestenfalls als bewegliche Systeme nebeneinander, so soll sich doch aus dem zuletzt angesprochenen Punkt noch ein weiteres ergeben: Betriebsaufspaltung, Mitunternehmerschaft und verdeckte Gewinnausschüttung sollen auf möglichst klare Grundgedanken zurückgeführt werden, damit auch Binnenbeziehungen der beweglichen Systeme untereinander sichtbar werden. So fragt sich etwa, welche Rolle die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Betriebsaufspaltung spielt, und wie sich das vor dem Hintergrund des beweglichen Systems erklären läßt. Einen weiteren Schwerpunkt bildet die sogenannte mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, also das Zusammentreffen von Mitunternehmerschaft und Betriebsaufspaltung, das natürlich auch für die Lehre vom beweglichen System von Interesse ist, weil es nicht nur um das Verhältnis zweier beweglicher Systeme, sondern möglicherweise ein weiteres eigenständiges bewegliches System geht.

Daraus ergibt sich auch, daß hier nicht beabsichtigt ist, den zahllosen Interpretationen und Einordnungsversuchen einen neuen an die Seite zu stellen, der im vagen Hinweis auf das Vorliegen beweglicher Systeme sein Heil sucht. Vielmehr kann die dogmatische Einordnung als bewegliches System nur gelingen, wenn zugleich die Detailprobleme anhand der jeweiligen praktischen Auswirkungen unter die Lupe genommen werden. Damit ist aber zugleich auch klar, daß es sich nicht um eine lehrbuchartige Behandlung der drei Figuren handeln kann, auch wenn die Kapitelübersicht, die im zweiten Teil genauso gliedert, eine andere Sprache zu sprechen scheint. Der wesentliche Unterschied trägt nämlich wiederum einer Besonderheit des beweglichen Systems Rech-

⁸ So *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, S. 75 Fußnote 8, mit dem zutreffenden Hinweis, daß sich juristische Probleme nicht mit naturwissenschaftlichen Kategorien lösen lassen.