

Autor: Roman Seer
Dokumenttyp: Aufsatz

Quelle:



Fundstelle:
Zitiervorschlag:

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
 FR 2017, 718-723
 Seer, FR 2017, 718-723

ESTG/KStG-Großkommentar im Wandel der Zeit

Zum 90. Jubiläum des „Herrmann/Heuer/Raupach“

Univ.-Prof. Dr. *Roman Seer*, Ruhr-Universität Bochum*

Das Steuerrecht ist nach wie vor ein vergleichsweise junges, dynamisches und keineswegs auserforschtes Rechtsgebiet. Vor diesem Hintergrund ist das 90-jährige Jubiläum eines ertragsteuerlichen Kommentars ein bemerkenswertes Alter. Der Herrmann/Heuer/Raupach – kurz HHR – ist damit für das Steuerrecht das, was der gut 20 Jahre ältere „Staudinger“ für das Bürgerliche Recht ist: der älteste aktuelle Großkommentar. Erreicht ein Mensch ein Lebensalter von 90 Jahren, schaut ein Festredner zurück und würdigt die Lebensleistung des Jubilars. Raum für eine Zukunftsvision bleibt nur im Hinblick auf nachfolgende Generationen. Er schließt mit dem Wunsch und der Hoffnung auf die Gnade noch einiger guter Jahre. Übertragen auf den Jubilar stellt sich die Frage: Hat ein Großkommentar in der digitalen Zeit und der nahezu unendlichen Möglichkeit der Beschaffung von Information eine Zukunft oder sind ihm allenfalls nur noch einige wenige gute Jahre geschenkt? Was kann die sinnvolle Funktion eines Großkommentars in dem sich rasant verändernden digitalen Umfeld eigentlich noch sein?

I. Die Wurzeln der beiden Handkommentare zu den Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzen vom 10.8.1925 von Mrozek und Kennerknecht

Juristische Kommentare zu gesetzlichen Kodifikationen sind eine Erkenntnisquelle, die es in der heutigen Form erst seit dem 19. Jahrhundert gibt.¹ Sie etablierten sich für die Rechtspraxis und -wissenschaft seit dem Code Napoleon.² Eine breite Erschließung des gesetzten Rechts durch Kommentare setzte in Deutschland überhaupt erst zum Ende des 19. Jahrhunderts bzw. zu Beginn des 20. Jahrhunderts ein. Als Beispiele lassen sich nennen: *Hermann Staub*, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 1893; *Julius von Staudinger*, Großkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch in 6 Bänden, erschienen von 1898 bis 1903, und im Verfassungsrecht *Gerhard Anschütz*, Die Verfassungs-Urkunde für den Preußischen Staat vom 31.1.1850 (Ein Kommentar für Wissenschaft und Praxis), 1912.

Der damals noch junge Otto Schmidt Verlag brachte in dieser Zeit kurz vor Ausbruch des 1. Weltkrieges 1914 seinen ersten Kommentar heraus: einen Handkommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz, verfasst von dem Oberverwaltungsgerichtsrat am Preußischen OVG *Alfons Mrozek*, später Senatspräsident des

- 718 -

Seer, FR 2017, 718-723

- 719 -

Reichsfinanzhofs. Angesichts des 1. Weltkrieges und Zusammenbruchs des Deutschen Kaiserreichs konnte dieser Kommentar keine größere Wirkkraft entfalten. Er bildete aber die Blaupause für die Kom-

mentierung des Reichseinkommensteuergesetzes vom 10.8.1925 durch dieselbe mittlerweile allerdings im Ruhestand befindliche Richterpersönlichkeit. Der Kommentar erschien im Jahr 1926. Es handelte sich um einen aus heutiger Sicht kleinen, einbändigen Handkommentar, der – so das Vorwort – „aus der Praxis für die Praxis“ geschrieben war. Das System war denkbar einfach: Zunächst wurde das Gesetz im systematischen Zusammenhang beschrieben. Daran schlossen sich die einzelnen Gesetzestexte an, die mit sog. Anmerkzahlen versehen waren. Diese wiesen an den einzelnen gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen auf die dazu gehörigen Kommentarstellen hin. Gelegentliche Inhaltsübersichten und ein Sachregister unterstützten die leichte Auffindbarkeit der relevanten Informationen. In einem Anhang waren schließlich ergänzende Rechtsquellen, insbesondere Rechtsverordnungen, untergebracht.

Zeitgleich mit dem Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925 war auch das Körperschaftsteuergesetz neu gefasst worden. Deshalb bot es sich an, dem *Mrozek* einen Zwilling zur Seite zu stellen. Dies geschah ebenfalls 1926 im Verlag Dr. Otto Schmidt in Gestalt des einbändigen Kommentars von *Albert Kennerknecht*, einem Ministerialrat im Reichsfinanzministerium. Er hatte die Entstehungsgeschichte des Körperschaftsteuergesetzes vom Regierungsentwurf bis hin zu den Beratungen in der Nationalversammlung aus unmittelbarer Nähe verfolgt. Der Kommentar enthielt dieselbe Konzeption wie der „Mrozek“ im Sinne einer vertieften systematischen Erläuterung und wissenschaftlichen Durchdringung der Materie. Deshalb trifft die Beschreibung als „wissenschaftliche Praktikerkommentare“ zu. Sie befanden sich in Konkurrenz zu den etwa zur selben Zeit erschienen Werken aus der Feder von *Enno Becker*³ und *Georg Strutz*.⁴ Ihre Zielgruppe war breit und umfasste sowohl die Beraterschaft als auch die Angehörigen der Finanzverwaltung.

II. Der Wandel zum Loseblattwerk und die Fusion der Zwillingskommentare hin zu einem Großkommentar „Herrmann/Heuer“

Nach dem Tod *Mrozeks* übernahm der Kölner Rechtsanwalt *Josef Peters* den Einkommensteuerkommentar. Aufgrund des neu gestalteten Einkommensteuergesetzes vom 16.10.1934 bedurfte es einer Neuauflage, die 1935 erstmals in Gestalt einer *Loseblattsammlung* erschien. Das völlig neue Konzept eines „Karteibandes“ (so die von *Peters* verwendete Bezeichnung) sollte die laufende Aktualität des Werks gewährleisten. Dasselbe geschah mit dem „Kennerknecht“ als Kommentar zu dem zeitgleich erlassenen Körperschaftsteuergesetz. Flankiert wurde diese neue Form der Mediengestaltung durch eine ebenfalls neuartige Veröffentlichung der „Steuerrechtsprechung in Karteiform“. Die „StRK“ sollte in den folgenden Jahrzehnten zur der systematischen Rechtsprechungsfundgrube werden.

Nach dem desaströsen 2. Weltkrieg stand nicht nur der Wiederaufbau, sondern auch eine Neugestaltung („Relaunch“) der beiden Zwillingskommentare an. 1950 war es dann soweit: Der Kölner Rechtsanwalt *Carl Herrmann* führte das nach dem Tod des 1940 verstorbenen *Kennerknecht* verwaiste Körperschaftsteuerwerk fort. Die konzeptionell eineiigen Zwillingskommentare fusionierten unter Verzicht auf bisherige Doppelkommentierungen der redundanten einkommensteuerlichen Vorschriften zu *Peters/Herrmann*. Wenig später übernahm 1951 der Kölner Rechtsanwalt *Gerhard Heuer* den einkommensteuerlichen Teil von *Peters*. Ab der 12. Ergänzungslieferung im Jahre 1952 hieß der Kommentar – bis heute markenbildend – dann „Herrmann/Heuer“. Die beiden äußerst tatkräftigen Nachkriegsautoren bildeten die ideale Symbiose zwischen der Verwaltungs- und Beratersicht. Beide nahmen ihren Ausgangspunkt zunächst im höheren Dienst der Reichsfinanzverwaltung. Dabei verfügte *Herrmann* über die deutlich längere Verwaltungserfahrung. So hatte er bereits im jugendlichen Alter von 31 Jahren ein größeres Finanzamt geführt! Nach den jedenfalls für *Herrmann* wechselvollen Erfahrungen im Verwaltungsdienst eines hierarchischen Unrechtsstaats war beiden Juristen nach der sich anschließenden Kriegsgefangenschaft offenbar nicht mehr der Sinn danach, der jungen Bundesrepublik Deutschland als Verwaltungsbeamte zu dienen. Vielmehr erkannten sie den Mangel an ausgezeichneten Rechtsberatern auf dem Gebiet des Steuerrechts und die sich daraus ergebenden glänzenden Aussichten als Freiberufler.

Die Schaffenskraft beider Autoren war beeindruckend. Man muss sich vorstellen: In einem schon damals schnell-lebigen, durch eine Vielzahl von Gesetzesänderungen, Verwaltungsvorschriften, Rechtsprechung und Literaturbeiträgen geprägten Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht neben dem Hauptberuf als Fachanwälte für Steuerrecht einen Kommentar auf aktuellem Stand zu halten und mit tiefgründigen Inhalten zu füllen, ist eine wahre *Herkulestat*. Dies gelang dem Duo bis 1969, also 18 Jahre lang, in unveränderter Zusammensetzung! In dieser Zeit entwickelt sich der „Herrmann/Heuer“ zu einem echten *Großkommentar*. Hatte er bei seiner Übernahme gerade ca. 1.500 Seiten, wuchs er bis zum Ende der 60er Jahre (verteilt auf 8 Ordner) auf den 5-fachen Umfang an. In dieser Zeit avancierte das Werk zu dem Einkommen- und Körperschaftsteuerkommentar in Deutschland. Trotz (vielleicht auch wegen?) seines beachtlichen Umfangs stieg die Zahl der Abonnenten und Benutzer stetig an. Auf dem Weg zum Gipfel des Erfolgs beschrieb der unvergessene Steuerabteilungsleiter *Rudolf Thiel* zum 50. jährigen Jubi-

läum am 25.10.1976 in Köln die durch den „Herrmann/Heuer“ gepflegte Kunst der Gesetzeskommentierung mit den folgenden Worten:⁵

„Der Kommentator ist, bevor er mit der Erläuterung des Gesetzes beginnen kann, gezwungen, zu jeder

- 719 -

Seer, FR 2017, 718-723

- 720 -

Rechtsfrage die Fülle des bereits vorhandenen Rechtsstoffes, nämlich die Erkenntnisse der Rechtsprechung, die Auffassung der Finanzverwaltung und die des Schrifttums, systematisch zu ordnen und deren Gehalt dem Leser in der Form einer übersichtlichen Dokumentation darzubieten. Die dokumentative Aufbereitung der sich von Jahr zu Jahr mehrenden Fülle des Rechtsstoffes, die gerade auf dem Gebiet des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts zu verzeichnen ist, stellt den Kommentator des EStG und des KStG vor eine besonders schwierige Aufgabe. Diese dokumentative Aufgabe ist im Herrmann/Heuer in lückenloser Vollkommenheit gelöst. Der Kommentar unterrichtet den Leser zu jeder Rechtsfrage in völliger Objektivität über den Stand der widerstreitenden Meinungen und erschließt dem Leser zugleich den unmittelbaren Zugriff auf das entscheidungserhebliche Rechtsmaterial.

Die so geartete dokumentative Aufbereitung des Rechtsstoffs, die durch eine noch so vervollkommnete elektronische Dokumentation nicht zu ersetzen ist, bildet dann die Grundlage, von der aus die eigentlich wissenschaftliche und kreative Leistung des Kommentators ihren Ausgang nimmt. Erst die Dokumentation erschließt dem Kommentator die Fülle der Probleme, die eine Gesetzesvorschrift in sich birgt, und erst aufgrund der so gewonnenen Erkenntnisse ist der Kommentator in der Lage, in kritischer Auseinandersetzung mit den oft divergierenden Meinungen der Rechtsprechung, der Finanzverwaltung und des Schrifttums seine eigene wissenschaftliche Konzeption zu entwickeln und auf diese Weise oft einen wertvollen Beitrag zur Rechtsfortbildung zu leisten. Diese Kunst der kreativen Kommentierung wird im Herrmann/Heuer meisterhaft gehandhabt.“

Dass diese von *Rudolf Thiel* vor gut 40 Jahren so treffend beschriebene Aufgabe nicht mehr von nur zwei Kommentatoren – dazu noch nebenberuflich – geleistet werden konnte, versteht sich von selbst. Deshalb erweiterten *Herrmann* und *Heuer* nach und nach behutsam den Autorenkreis, allerdings immer in der *Gesamtverantwortung* für die inhaltliche Geschlossenheit. Als herausragender Autor trat 1969 der damals noch junge Münchener Rechtsanwalt *Arndt Raupach* dem Autorenteam bei. Auf *Raupach* war die Fachwelt schnell aufmerksam geworden. Heute würde man ihn als „Shooting-Star“ bezeichnen. Seine grundlegende, preisgekrönte Münchener Dissertation zum „Durchgriff im Steuerrecht“ (1968) ist zeitlos lesenswert.⁶ Er erkannte früh die wachsende Bedeutung des internationalen Steuerrechts und verfasste noch als Referendar zusammen mit *Albert Rädler* das 1966 erschienene Werk „Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen“. ⁷ Angesichts dessen war es nur folgerichtig, dass *Heuer* dieses steuerrechtliche Juwel mit dem Ziel einer Mitarbeit ansprach. *Raupach* übernahm dann nicht nur einige Kommentierungen, sondern 1974 auch die Gesamtverantwortung für den einkommensteuerlichen Teil und garantierte in besonderem Maße die Symbiose zwischen notwendigem Praxisbezug und Wissenschaftlichkeit.

Eine echte Herausforderung stellte wenig später die Einkommensteuerreform 1975 dar. Dem Team um *Raupach* gelang es, innerhalb kürzester Zeit das umfangreiche, teilweise grundlegende Reformpaket literarisch auf höchstem Niveau zu bewältigen. Rezensenten überschütteten das Werk mit Lob.⁸ Der Kommentar enthielt nun auch fundierte Kommentierungen der ertragsteuerlichen Nebengesetze, insbesondere des Umwandlungs- und Investmentsteuerrechts. Vor allem der Schaffenskraft *Raupachs*, der als Gesamtverantwortlicher neben *Herrmann* höchsten Wert auf inhaltliche Konsistenz legte, war es zu verdanken, dass das Werk zu Beginn der 1980er-Jahre der mit Abstand meistzitierte und -gelesene Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz wurde. Folgerichtig wandelte sich 1982 die Marke „Herrmann/Heuer“ in „Herrmann/Heuer/Raupach“ – kurz: HHR.

III. Das Aktualitäts- und Mengenproblem des Großkommentars und Loseblattwerks

Zu diesem Zeitpunkt war der Kreis der mitarbeitenden ständigen Autoren auf 30 Personen angewachsen. Die Seitenzahl hatte längst die 10.000er-Schwelle überschritten. Es stellte sich nunmehr sowohl ein

Aktualitäts- als auch ein Mengenproblem. Das Vorwort zur 135. Lieferung im Juni 1982 deutet das *Dilemma* eines ambitionierten Großkommentars im Steuerrecht an:

„Die einheitliche Gesamtverantwortung in der Hand zweier Herausgeber-Autoren gewährleistet die Einheitlichkeit der Erläuterungen nach Inhalt, Aufbau, Gliederung, Form und Umfang, vermeidet Wiederholungen und Widersprüche im Kommentar und dient der Aufklärung von Grundsatz- und Zweifelsfragen und der Abstimmung der Kommentierungen der verschiedenen Mitautoren.

Die Verfasser haben sich stets bemüht, wissenschaftliche Objektivität zu wahren und die systematischen Grundlagen des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts herauszuarbeiten, darüber hinaus aber auch die praktischen Bedürfnisse sowohl der Steuerpflichtigen und ihrer Berater als auch der Finanzverwaltung und -gerichte sorgfältig zu berücksichtigen, dabei ihre und ihrer Mitarbeiter vielfältigen Erfahrungen aus dem Umgang mit Gerichten, Behörden und Steuerpflichtigen zu verwerten und so die gesetzlichen Bestimmungen unabhängig aus der Praxis heraus zu erläutern und einseitigen fiskalischen und antifiskalischen Ansichten entgegenzutreten.

Die Loseblattform – und besonders die Verwendung von grün gekennzeichneten Blättern – hat es ermöglicht, mit der immer unübersichtlicher werdenden Gesetzgebung jedenfalls Schritt zu halten Im übrigen sind die Verfasser bemüht, auch die Einarbeitung von Rechtsprechung und Schrifttum so zeitnah wie möglich vorzunehmen. Gründlichkeit und Umfang der Kommentierung haben bei der Flut der steuerlichen Änderungsgesetze und der dazu veröffentlichten Rechtspre-

- 720 -

Seer, FR 2017, 718-723

- 721 -

chung und Literatur notwendigerweise zur Folge, daß nicht alle Erläuterungen sich jederzeit auf neuestem Stand befinden. Der Kommentar muß daher Schwerpunkte bei der Aktualisierung bilden und im übrigen ergänzende Hinweise mit Hilfe der rot gekennzeichneten Blätter geben.“

Nach dem Tod *Herrmanns* im Jahre 1986 übernahm *Raupach* die Gesamtverantwortung bei einem mittlerweile auf 14.000 Seiten gewachsenen Großkommentar. Es sollten sich in den folgenden Jahren die Grenzen der Realisierbarkeit des eben zitierten ambitionierten Anspruchs zeigen. Angesichts der drastisch gewachsenen Stoff-Fülle blieb nichts anderes übrig, als die Anzahl der Kommentatoren deutlich auszuweiten. Gleichzeitig war es schlicht eine Unmöglichkeit, dass eine einzelne Person als Alleinverantwortlicher die inhaltliche Konsistenz des Werks sicherstellte. Damit musste selbst ein so großartiger Steuerrechtler wie *Raupach* überfordert sein. Daraus zogen Verlag und Herausgeber 1992 mit der 20. Aufl. und 169. Lieferung die Konsequenz, vier Kommentatoren als Mitherausgeber jeweils für bestimmte Teilbereiche des Kommentars verantwortlich zu machen: *Uwe Clausen, Hans-Joachim Kanzler, Wolfgang Kumpf* sowie *Ulrich Prinz*. Dieser Mitherausgeberkreis wurde mit der 188. Lieferung im Jahre 1997 um *Winfried Bergkemper* und *Michael Wendt* erweitert.

Im Kontrast zum damaligen allgemeinen Millennium-Lebensgefühl befand sich der HHR in einer ernsthaften Krise. Zentrale Teile des Kommentars waren veraltet. Der Umfang des Kommentars war in 20 Ordnern auf mehr als 20.000 Seiten angewachsen. Er war im wahrsten Sinne des Wortes „aus den Fugen geraten“ und in ernsthafter „Lebensgefahr“. Gleichzeitig legte der Gesetzgeber im Stakkato einen Reformeifer an den Tag, dem kaum mehr nachzukommen war. Dies zwang Verlag und Autoren zu dem ungewöhnlichen Schritt, die Loseblattsammlung des Großkommentars um einbändige Reformkommentierungen zu ergänzen. Den Anfang machte der von *Wendt* als Mitherausgeber verantwortete, ca. 1.300 Seiten umfassende Kurzkomentar zur „Steuerreform 1999/2000/2002“. Ihm folgten im Jahre 2001 der Kurzkomentar zum „Steuersenkungsgesetz“ als Sonderdruck des HHR sowie ab 2002 von *Wendt* und *Prinz* verantwortete Jahressbände. Es handelte sich um jeweils abgeschlossene Einheiten, durch die sich die Benutzer nach Jahren geordnet über die einschlägigen Neuregelungen informieren konnten und bis heute können. Parallel dazu beschlossen Verlag und Herausgeber im Jahre 2003 ein *Volumenbegrenzungskonzept*. Danach sollte der mittlerweile auf 22.000 Seiten gewachsene Kommentar deutlich schrumpfen. Zugleich wurde der *Wiederherstellung der Aktualität* höchste Priorität eingeräumt.

Das große wissenschaftliche Werk und die Person *Raupachs* wurden 2006 zu dessen 70. Geburtstag mit einer Festschrift geehrt.⁹ Sie behandelt das Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl und ist selbstverständlich im Otto Schmidt Verlag erschienen. Nach sage und

schreibe 40-jähriger Arbeit im und am HHR zog sich *Raupach* im Jahr 2008 aus der mittlerweile zusammen mit *Prinz* und *Wendt* wahrgenommenen Gesamtverantwortung für den Kommentar zurück. Ihm ist für seine Lebensleistung im Steuerrecht und insbesondere im HHR der größte Respekt zu zollen!

Die Aufgabe seiner Mit-Gesamtverantwortung für das Werk übernahm an der Stelle von *Raupach* die Mitautorin *Johanna Hey*. Ihr war als wissenschaftlicher „Shooting-Star“ unserer Szene zuzutrauen, das Werk *Raupachs* erfolgreich fortzuführen. Das Gesamtherausgeberteam *Hey, Prinz* und *Wendt* setzte die Verjüngung des Autorenkreises im Interesse höchstmöglicher Aktualität konsequent um. So gelang es, den HHR bis 2011 auf nur noch 10 Ordner und ca. 17.000 Seiten zu verschlanken. Die Hinweise zur HHR-Kommentierung sprechen im Anhang von der „Wiedergeburt“ des Kommentars. Den Herausgebern ist hier ein großes Kompliment zu machen. Die Kommentierungen der Vorschriften sind mit ganz wenigen Ausnahmen auf einem aktuellen Stand (278. Lieferung – April 2017); nur wenige Kommentierungen sind älter als 4 Jahre. Zugleich ist die Mammut-Autorenschaft von 160 Autoren auf derzeit 122 Autoren reduziert worden.

Zum Ende letzten Jahres ist der langjährige Autor und Mitherausgeber *Ulrich Prinz* aus dem Werk ausgeschieden, so dass die gesamtverantwortliche Herausgeberschaft aktuell nur noch bei *Johanna Hey* und *Michael Wendt* liegt. Sie werden allerdings durch einen erweiterten Kreis von Mitherausgebern unterstützt: die langjährigen, erfahrenen Weggefährten *Winfried Bergkemper, Uwe Clausen, Hans-Joachim Kanzler* und *Wolfgang Kumpf*; außerdem von *Martin Klein, Andreas Musil, Thomas Stapperfend* sowie *Susanne Tiedchen*. Hinzu gestoßen ist zu Beginn dieses Jahres noch *Heribert Anzinger*. Aber nicht nur die Liste der Mitherausgeber, sondern auch die der weiteren Autoren liest sich wie das „Who des Who“ des deutschen Steuerrechts. Das Feld ist damit gut bestellt.

IV. Der Einstieg in die digitale Medienwelt - Abschied von den Loseblattsammlungen und neue Perspektiven?

Gefahr drohte dem Kommentar allerdings noch von einer anderen Seite her: nämlich den digitalen Medien, die seit nunmehr zwei Jahrzehnten auf dem Weg sind, Loseblattsammlungen zu ersetzen. Das erste prominente Opfer war die bereits genannte *StRK*. Die Rechtsprechung war schon vor zwanzig Jahren einfacher und schneller in Datenbanken wie „*Haufe-Office*“ oder „*Juris*“ mit entsprechenden Suchfunktionen zu finden als in der mühsam und aufwendig einzusortierenden *StRK*. Auch die systematisch-normative Zuordnung der Rechtsprechung nach Vorschriften war zumindest gegenüber der unvergleichbaren „*Juris-Syntax*“ nicht mehr konkurrenzfähig. Der Verlag Dr. Otto Schmidt hatte diese Entwicklung wohl unterschätzt und die *StRK* nicht mehr rechtzeitig digital aufbereiten können. Nach dem Millennium trat zudem „*Beck-Online*“ an den Markt. Hier fanden zumindest

- 721 -

Seer, FR 2017, 718-723

- 722 -

die juristischen Nutzer ihre digitale Heimstätte. Auf dieser Plattform wuchsen in Gestalt des wiedererstarkten „*Blümich*“ sowie des einbändigen Werks von „*Gosch*“ zur Körperschaftsteuer eine ernstzunehmende Konkurrenz heran. Der Verlag Dr. Otto-Schmidt geriet in Gefahr, den digitalen Anschluss zu verlieren.

Er verstand es aber schließlich, durch eine strategische Kooperation mit „*Juris*“ eine Datenbank auf die Beine zu stellen, die konkurrenzfähig geworden ist. Seit 2009 gibt es den HHR auch online. Durch den modularisierten Ausbau der seit 2014 lauffähigen eigenen Datenbank „*Otto-Schmidt online*“ sind die verlagseigenen Werke einschließlich der Zeitschriften miteinander vernetzt und verlinkt. Die *StRK* ist zwar nicht mehr als solche sichtbar. Sie findet aber in Gestalt der Datenbank „*Otto-Schmidt online*“ ihre nicht wahrgenommene eigene „Wiedergeburt“ und ihre Entscheidungen sind in den Bestand dortiger Rechtsprechung eingegangen.

Es stellt sich nun die Frage: Bedeutet die Online-Welt den Untergang des HHR als Großkommentar oder eine neue Chance? Sehr wahrscheinlich erscheint mir zunächst eins zu sein: Die Jahre eines Loseblattwerks sind gezählt. Wie viele es noch sein werden, wissen wir nicht. Aber die Rest-Lebenserwartung wird aus meiner Sicht nur wenig länger sein als die eines 90-jährigen Menschen. Während zu Beginn der digitalen Zeit das digitale Medium (z.B. in Gestalt einer CD-ROM) lediglich Beiwerk zum Printmedi-

um war, kehrt sich das Verhältnis derzeit um und wird sich weiter umkehren: Das Printmedium wird zum Beiwerk der digitalen Lizenz!

Damit artikuliere ich aber zugleich meine Erwartungshaltung im Hinblick auf die *Zukunft des HHR als Großkommentar*. Er wird als Großkommentar des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes überleben und kann sogar an Bedeutung gewinnen. In seinem jüngst erschienen Buch spricht der Herausgeber des Handelsblatts, *Gabor Steingart*, mit spitzer Feder vom derzeitigen „Weltbeben – Zeitalter der Überforderung“.¹⁰ *Steingart* bezieht seine Analyse auf die Veränderungen in den USA, den BREXIT und die mögliche Spaltung der Europäischen Union. In Zeiten globaler Komplexität und Unsicherheit benötigt die Menschheit – wie derzeit leider en vogue – keine Verführer mit einfach-primitiven, nationalistisch-gefärbten „Schein-Lösungen“. Gefragt sind vielmehr klarsichtige Denker und Lenker, die in der Lage sind, komplexe Zusammenhänge der breiten Masse der Bevölkerung verständlich zu machen und daraus auf verantwortungsvolle Weise ausgewogene Lösungen zu entwickeln.

In kleiner Münze spiegelt sich das „Zeitalter der Überforderung“ auch im Steuerrecht wider. Die unbegrenzte Verfügbarkeit an Information aus der nationalen und europäischen Gesetzgebungs- bzw. Erlass-Maschinerie, der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der Finanzgerichte, des Bundesverfassungsgerichts, des Europäischen Gerichtshofs und den Querverweisen zum Bundesgerichtshof und Bundesverwaltungsgericht lässt den Durchschnittsnutzer rat- und orientierungslos. Die schnelle Auffindbarkeit einer Quelle nutzt ihm nichts, wenn er/sie die Zusammenhänge nicht versteht. Gefragt ist ein *Kompass*, der den Nutzer führt, Zusammenhänge verdeutlicht und Querverbindungen zieht. Hier setzt nun die Funktion des steuerrechtlichen Großkommentars im digitalen Zeitalter ein. Der steuerrechtliche Großkommentar ist gerade keine bloße Sammlung, welche das Füllhorn von Informationen über die einzelnen Gesetzesnormen gießt. Vielmehr besteht seine Aufgabe darin, diese zu filtern, den Informationsmüll auszusondern, die verbleibenden relevanten Informationen zu ordnen und schließlich erkenntnisgewinnend normorientiert im Zusammenhang zu übermitteln. Eingebettet in eine vernetzende Datenbank erhält er eine „Router-Funktion“, indem er den Anwender möglichst sicher führt.

Hier bedarf er jedoch der technischen Unterstützung seitens IT-Experten. In dem Austausch zwischen Kommentatoren und IT-Gestalter sehe ich eine bisher unterschätzte Herausforderung für jeden *digitalen Großkommentar*. Dieser kann seine „Router-Funktion“ nur ausüben, wenn der inhaltlich-systematische Zusammenhang nicht nur im Printmedium, sondern erst recht und gerade im digitalen Medium auch sichtbar wird. Der *digitale Mehrwert* des Kommentars darf sich nicht in einer bloßen Volltext-Verlinkung mit Verlagsprodukten und anderen lizenzierten Medien erschöpfen. Vielmehr ist darauf zu achten, dass der Kompass bei Gebrauch der Datenbank auch deutlich sichtbar wird. So kann etwa auf unterschiedlichen Ebenen zunächst die Grundstruktur der Norm erfasst werden, um den Detaillierungsgrad an Information erst nachgelagert Ebene für Ebene wachsen zu lassen. Dieses sog. *Mapping* kann der Gefahr der Überforderung des Lesers vorbeugen. Auch muss im digitalen Werk gewährleistet sein, dass der Nutzer auf jeder Ebene per Mausklick leicht zum Ausgangspunkt wieder zurückfindet und den Überblick nicht verliert. Hier sehe ich nach wie vor ganz erhebliche Schwächen der derzeitigen Datenbanken, übrigens in „Beck-Online“ ebenso wie in „Otto-Schmidt online“. Sie könnten vom Verlag aber als Chance des Großkommentars begriffen werden. Im dialektischen Austausch mit Kommentatoren und Test-Nutzern ließe sich ein Mehrwert der Großkommentierung heben und vermarkten.

Dabei ist es m.E. falsch, die *Aktualitätsmaxime* zum allein bestimmenden Götzen werden zu lassen. Datenbanken und Newsletter sind bereits von ihrer Aufgabenstellung her aktuell; ein Großkommentar verarbeitet die Informationen dagegen immer mit einem gewissen Zeitversatz. Wer von ihm „*Real Time* – Kommentierungen“ verlangt, verkennt dessen Funktion. Er muss Gesetze, Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und Literaturentwicklungen sichten, reflektieren, ordnen und mit Verstand zum Nutzen der Anwender verarbeiten können. Vor allem muss er die Möglichkeit haben, weiterzudenken und auch Fall- bzw. Problemkonstellationen zu erkennen, die noch nicht eindeutig entschieden oder vielleicht überhaupt noch nicht als solche erkannt und behandelt worden sind. Nicht in der möglichst großen Aktualität, sondern in der *Gründlichkeit und Originalität* liegt der zeitlose Mehrwert ei-

nes Großkommentars. Allerdings darf auch ein Großkommentar nicht – wie der HHR in der Vergangenheit schmerzhaft erfahren musste – über Jahre veralten. Vielmehr bedarf es der ausgewogenen *Balance* zwischen *Geschwindigkeit* und *inhaltlicher Gründlichkeit*.

Um ein *vernetzendes Kommentierungsverständnis* gerade in einem digitalen Umfeld zu entwickeln, bedürfen die Autoren schließlich einer gewissen *Kommentierungsbreite*. Hier sehe ich für den HHR ein ernsthaftes Problem. Das Primat höchstmöglicher Aktualität hat Verlag und Herausgeber in der Vergangenheit dazu genötigt, eine Vielzahl von Autoren mit der Kommentierung zu beschäftigen. Auch wenn die Autorenzahl von mehr als 160 Autoren zur Spitzenzeit auf nunmehr 122 Autoren gesenkt werden konnte, sind dies – das muss ich leider so feststellen – nach wie vor zu viele! Ausweislich der 271. Lieferung (September 2015) arbeiteten an der einzelnen Vorschrift des § 6 EStG – Bewertung – sage und schreibe 14 Autoren! Dagegen kam man bei der Zentralvorschrift des § 15 EStG – Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Stand Mai 2013 (257. Lieferung) – mit insgesamt 11 Autoren aus. Gleich drei Mitherausgeber mussten hier die Verantwortung übernehmen. Ein ähnliches Bild liefert etwa § 4 EStG. Auf dem Stand vom Juni 2016 (275. Lieferung) kommentieren 9 Autoren diese einzige Norm. Das sind fast doppelt so viele Autoren wie der „Tipke/Kruse“ insgesamt für ca. 7.500 Seiten AO/FGO einschließlich Nebengesetze benötigt. Wenn Sie mich fragen, gilt auch hier: „Viele Köche verderben den Brei“. Zumindest besteht die Gefahr von Redundanzen und Widersprüchlichkeiten bereits innerhalb derselben Norm, geschweige denn innerhalb eines ganzen Normgeflechts! Die Erkenntnis, dass heute nicht mehr nur eine Handvoll von Autoren ein solches Werk stemmen kann, sollte nicht in das Gegenteil verkehrt werden. Die Qualität eines Kommentars steigt nicht proportional mit der Anzahl der Autoren; im Gegenteil: M.E. kann die Qualitätskurve mit steigender Autorenzahl auch wieder sinken. Denn es besteht die Gefahr wachsender Inkonsistenz und ein erhöhter Abstimmungsbedarf seitens der Herausgeber. Ich denke, dass auch ein Großkommentar zur Einkommen- und Körperschaftsteuer mit einem homogenen Team von ca. 40-50 Autoren auskommen sollte.

Hier stellt sich nun ein letztes wichtiges Problem für die Arbeit am Großkommentar. Wie findet der Verlag 40-50 Autoren, die nicht nur kleinere Teilnormen des EStG/KStG, sondern ganze Sektoren miteinander vernetzend abdecken wollen und auch können? Denn das bedeutet für die meisten eine erhebliche Mehrarbeit an vielen Wochenenden. Die vielbeschworene Work-Life-Balance gerät in eine Schiefelage. So viele verrückte *Herrmanns*, *Heuers* und *Raupachs* gibt es nicht (mehr). Zumindest einige Universitätsprofessoren und -professorinnen sollten sich aber – wie im HHR geschehen – für diese Aufgabe gewinnen lassen; dies zumindest solange Kommentierungen noch als Forschungsleistungen zählen, was im Bereich der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre längst nicht mehr der Fall ist. Aber auch für die Jurisprudenz werden gern Zweifel angemeldet, da es sich ja nur um „norminterpretierende Gesetzesauslegungsübungen“ handele.

Nun meine ich, dass die – wie vom HHR – richtig verstandene Gesetzeskommentierung beachtlichen rechtswissenschaftlichen Erkenntnisgewinn bringen kann. Sie erdet und vermeidet ein Glasperlenspiel im Wolkenkuckucksheim. Aus eigener langjähriger Erfahrung kann ich sagen: Kommentierungen erschöpfen sich keineswegs in bloßer Stoffsammlung und Auslegungsübung. Vielmehr helfen sie, Systemzusammenhänge ebenso wie Systembrüche zu erkennen und klar zu benennen. Gerade aus der Kommentierung und der zwangsläufig mit ihr verbundenen fall(gruppen-)bezogenen Betrachtung folgen nicht selten Überlegungen, die das Recht über das bereits geschriebene Gesetz hinaus aus Sicht des Wissenschaftlers fortentwickeln können. Dies hat besonders eindrucksvoll *Klaus Tipke* bewiesen.

Ich wünsche dem HHR, dass der Verlag weiterhin genug „Kommentar-Verrückte“ finden mag, die die umschriebene Aufgabe auf möglichst homogene Weise wahrnehmen wollen und können. Die Qualität und Zukunft des Großkommentars hängt zuvörderst von den agierenden Köpfen ab. Diese bewirken aber nichts, wenn der Verlag ihre Arbeiten nicht auf einer digitalen, umfassend vernetzenden und verlinkten Datenplattform bringt und entsprechend vermarktet. Gelingt das, steht der HHR keineswegs im späten Herbst seines Lebenszyklus. Vielmehr kann vor ihm trotz des fortgeschrittenen Alters eine strahlende Zukunft liegen.

Fußnoten

- *) Der Beitrag resultiert aus einem am 27.1.2017 in Köln anlässlich des 90. Jubiläums des Kommentars gehaltenen Festvortrag.

- 1) Zur rechtsgeschichtlichen Bedeutung der Kommentare s. *Thomas Henne*, Die Prägung des Juristen durch die Kommentarliteratur – Zu Form und Methode einer juristischen Diskursmethode, „Beitrifft Justiz“ 2006, S. 352 ff.
- 2) Siehe etwa *Karl Ludwig von Grolmann*, Ausführliches Handbuch über den Code Napoleon, Bd. 1-3, Gießen/Darmstadt, 1810/12.
- 3) *Enno Becker*, Handkommentar der Reichssteuergesetze, Bd. 1 u. 2, Stuttgart 1928 u. 1929.
- 4) *Georg Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Bd. 1 u. 2, Berlin 1927 u. 1929.
- 5) Der Verf. dankt dem Verlag Dr. Otto-Schmidt für die Überlassung des Redemanuskripts *R. Thiels*.
- 6) *A. Raupach*, Der Durchgriff im Steuerrecht, Diss., München 1968.
- 7) *A. Rädler/A. Raupach*, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München 1966.
- 8) Siehe nur *Franz Wassermeyer*, DStR 1975, 643; *Helmut Becker*, FR 1975, 461; *Joachim Lang*, StuW 1976, 164.
- 9) *P. Kirchhof/K. Schmidt/W. Schön/K. Vogel* (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Köln 2006.
- 10) *Gabor Steingart*, Weltbeben – Leben im Zeitalter der Überforderung, 2016/17.

© Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln