



<b>Autor:</b>	Klaus-Dieter Drüen, Rolf Krämer, Matthias Loose, Thomas Stapperfend	<b>Quelle:</b>	
<b>Dokumenttyp:</b>	Aufsatz	<b>Fundstelle:</b>	Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
<b>Literaturnachweis:</b>	FR 2016, 685-690 	<b>Zitiervorschlag:</b>	FR 2016, 685-690 Drüen/Krämer/Loose/Stapperfend, FR 2016, 685-690

## Heinrich Wilhelm Kruse 85 Jahre

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen/Dr. Rolf Krämer/Prof.  
Dr. Matthias Loose/ Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Der Steuerrechtsprofessor und Autor Heinrich Wilhelm Kruse, der dem Verlag Dr. Otto Schmidt über Jahrzehnte vor allem als Mitnamensgeber des Tipke/Kruse zur AO/FGO verbunden ist, feiert in dieser Woche seinen 85. Geburtstag. Aus der Schar seiner Schüler gratulieren die Autoren und würdigen die Persönlichkeit und zentrale Schaffensbereiche des Jubilars.

### I. Heinrich Wilhelm Kruse als Steuerrechtswissenschaftler

Die Rechtswissenschaft ist primär eine anwendungsbezogene, normative Wissenschaft, die sich traditionell in den Dienst der Rechtsanwendung stellt. „Theorie“ und „Praxis“ des Rechts sollten sich gegenseitig befragen, befruchten und korrigieren, weil weder praxislose Theorie noch theorielose Praxis überzeugt.<sup>1</sup> Heinrich Wilhelm Kruse hat die Praxis des Steuerrechts nach dem Assessorexamen als Sachgebietsleiter in der Finanzverwaltung der Freien und Hansestadt Hamburg kennengelernt, bevor er sich (zum Teil parallel) extern in Würzburg im Wintersemester 1969/70 habilitierte. Seit 1971 hatte er den Bochumer Steuerrechtslehrstuhl inne (s. II.). Seinen Familienwohnsitz in Blankenese hat er auch über 25 Jahre Professorenamt an der Ruhr Universität Bochum beibehalten. Das norddeutsche Idiom seiner Geburtsstadt hat er auch im Ruhrgebiet stets gepflegt. Heinrich Wilhelm Kruse hat sich stets als Steuerjurist begriffen und er war einer der maßgebenden Mitbegründer der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. (DStjG) im Jahre 1975 in Bochum.<sup>2</sup>

Ein Großteil seiner wissenschaftlichen Arbeit galt dem von ihm mit begründeten und über 50 Jahre gepflegten Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, dem „Tipke/Kruse“ (s. III.). In einem Umfeld, in dem viele Veröffentlichungen zum Steuerrecht der „schnellen Information der Praxis“ über steuerliche Tagesfragen und Spezialprobleme dienten und „der Verzicht auf Wissenschaftlichkeit zum guten Ton“ gehörte,<sup>3</sup> haben die beiden Autoren mit wissenschaftlichem Anspruch ein Werk etabliert, das die Rechtsprechung kritisch begleitet und befruchtet hat. Die Kontrollfunktion der Rechtswissenschaft gegenüber der Rechtsprechung hat Heinrich Wilhelm Kruse, der als Münchener Doktorand seine Dissertation in der vorzüglichen Bibliothek des BFH verfasst hat, immer ernst genommen. Bereits seine Würzburger Habilitationsschrift „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – Rechtsnatur und Bestimmung“, die im Verlag Dr. Otto Schmidt KG im Jahre 1978 in 3. Aufl. erschienen ist – was für wissenschaftliche Qualifikationsschriften bemerkenswert ist – galt dem Thema der Richtermacht bei der Rechtsfindung und ihren Grenzen.<sup>4</sup> Das Thema der Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung im steuerrechtlichen Eingriffsrecht hat ihn über Jahrzehnte beschäftigt. Wer nachdrücklich die Grenzen richterlicher Gestaltungsmacht auslotet, der muss zunächst die richterliche Rechtsmacht anerkennen. Dessen war sich Heinrich Wilhelm Kruse, obgleich er anders als sein Mitautor Klaus Tipke nie als Richter tätig war, nur allzu bewusst. Nach seinem Credo ist Rechtsanwendung nie allein Erkenntnisakt, sondern immer zugleich Willensakt des Rechtsanwenders.<sup>5</sup> Er hat die Breitenwirkung der Rechtsprechung des BFH

aufgrund des Massenfallrechts immer als Besonderheit des Steuerrechts betont.<sup>6</sup> Die Rechtsprechung des BFH bezeichnete er als „Mikrokosmos des Steuerrechts“.<sup>7</sup> Er hat dem Richter-

- 685 -

Drüen/Krämer/Loose/Stapperfend, FR 2016, 685-690

- 686 -

recht nicht nur eine Präjudizienfunktion, sondern der richterlichen Rechtsnorm die Eigenschaft als Rechtsquelle zugemessen.<sup>8</sup> Gerade wegen dieser Richtermacht und der fließenden Grenze zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung<sup>9</sup> ging es ihm um methodengerechte Rechtsanwendung unter Offenlegung der erforderlichen eigenen Wertungen des Rechtsanwenders. Ihm lag in juristischer Ausbildung und praktischer Rechtsanwendung Methodenbewusstsein und -ehrlichkeit am Herzen. Er hat über Jahrzehnte<sup>10</sup> zur textlich kürzesten Vorschrift der Abgabenordnung (§ 4 AO : „Gesetz ist jede Rechtsnorm.“) im *Tipke/Kruse* eine Rechtsquellenlehre und Rechtsmethodenlehre entfaltet,<sup>11</sup> die Maßstäbe gesetzt hat und gerade bei der Frage der Abgrenzung von Auslegung und Rechtsfortbildung vom BFH aufgegriffen und auch häufig zitiert wurde. Freilich hatte er nicht selten Anlass, die Rechtsprechung, die das praktische Anschauungsmaterial für die Rechtswissenschaft liefert, zu tadeln und Grenzüberschreitungen im steuerrechtlichen Eingriffsrecht zu kritisieren.

Zur Illustration der Reibungspunkte zwischen Rechtswissenschaft und Rechtsprechung seien aus dem Ertragsteuerrecht mit der Betriebsaufspaltung und der Mitunternehmerbesteuerung zwei Hauptanwendungsfälle richterlicher Rechtskreativität herausgegriffen: Das von der Rechtsprechung in „wertender Betrachtung des richtig verstandenen Gewerbebetriebsbegriffs“ geschaffene Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung<sup>12</sup> hat *Heinrich Wilhelm Kruse* - neben anderen - wiederholt in Frage gestellt. Er geißelte die Betriebsaufspaltung als unzulässiges Produkt richterlicher Rechtsfortbildung.<sup>13</sup> Inzwischen hat der Gesetzgeber die Betriebsaufspaltung in seinen Willen aufgenommen und sie bei den erbschaftsteuerrechtlichen Verschonungstatbeständen (§ 13b Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a ErbStG ) sowie jüngst im EStG geregelt. Letzteres erfolgte indes nicht beim Grundtatbestand des Gewerbebetriebs in § 15 EStG , sondern im Rahmen der „Sonstigen Vorschriften ... und Schlussvorschriften“ (IX. Abschnitt) im Tatbestand des § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG , beim dem es um die steuerrechtliche „Bewältigung von Altfällen“ wegen der rein national wirkenden Gewerblichkeitsfiktionen geht.<sup>14</sup> Bundesrichter *Michael Wendt* hat dazu in dieser Zeitschrift angemerkt, die „vielfach und nicht zu Unrecht erhobene Klage, das ‚Rechtsinstitut‘ der Betriebsaufspaltung entbehre einer gesetzlichen Grundlage, scheint vom Gesetzgeber erhört worden zu sein“.<sup>15</sup> Indes fragt sich, ob die nacheilende und „versteckte“<sup>16</sup> , systematisch falsch verortete Rechtsgrundlage tatsächlich befriedigen kann. Immerhin gesteht auch die jüngste wissenschaftliche Analyse zur Betriebsaufspaltung ein, dass die in der Praxis erforderliche Rechtssicherheit und Berechenbarkeit der tatbestandlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung trotz jahrzehntelanger Judikatur nicht besteht.<sup>17</sup> Zu höchstrichterlicher Selbstzufriedenheit mit der stellvertretenden „Ersatzgesetzgebung“ besteht insoweit wenig Anlass.

Derselbe ernüchternde Befund unzureichender Rechtssicherheit gilt auch für die „seit den zwanziger Jahren“ des letzten Jahrhunderts „nicht zur Ruhe gekommene“ Besteuerung der Mitunternehmer, die *Heinrich Wilhelm Kruse* als „Tummelplatz richterlicher Rechtsfortbildung“ bezeichnet hat.<sup>18</sup> Schon auf der Wiener Tagung der DSTjG im Jahre 1978 hatte er die Besteuerung der Mitunternehmer an seinen methodischen Überzeugungen gemessen, die wechselhafte historische Entwicklung nachgezeichnet<sup>19</sup> sowie die geringe Aussagekraft des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gerügt.<sup>20</sup> Er hat Regelungsoptionen und -wünsche der für eine tatbestandsmäßige Besteuerung konstitutiven Regelung durch das Gesetz entgegengestellt. Die heutzutage selbstverständliche Forderung nach derselben Gewinnermittlungsmethode für Sondervergütungen wie für den Gesamthandsgewinn<sup>21</sup> hat er nicht als Gesetzesinterpretation, sondern als unzulässige Rechtsfortbildung eingestuft.<sup>22</sup> Der BFH ist anderer Ansicht und inzwischen mit der h.M. bei der additiven und korrespondierenden Verbindung beider Gewinnermittlungsstufen bei Personengesellschaften angelangt.<sup>23</sup> Die zeit- und betragsmäßige abgestimmte Erfassung ist rechtspolitisch durchaus sinnvoll, aber mit *Heinrich Wilhelm Kruse* ist weiterhin zu fragen, ob die Rechtsprechung eine sinnvolle und de lege ferenda erwünschte Regelung durch Rechtsfortbildung (insbesondere Analogie)

anstelle des Gesetzgebers befördern darf. Seine Antwort war klar. Zielsicher hat er just in der Festschrift für den BFH betont, dass trotz der Rechtsfortbildungsaufgabe dem Einzelnen Rechtsschutz gegen Akte der öffentlichen Gewalt zu gewähren „die erste und höchste Aufgabe des Gerichts“ ist.<sup>24</sup>

- 686 -

Drüen/Krämer/Loose/Stapperfend, FR 2016, 685-690

- 687 -

Damit setzt er den Rechtsschutzauftrag (Art. 19 Abs. 4 GG) im Individualinteresse des betroffenen Steuerpflichtigen über das Allgemeininteresse an der Fortbildung des Rechts. Ihm war es wichtiger, die häufig historisch bedingten Zufälligkeiten und Brüche des gesetzten Rechts und ihre praktischen Folgen aufzuzeigen, als zu versuchen, diese unter Hinweis auf die Gerechtigkeit<sup>25</sup> anstelle des demokratisch legitimierten Gesetzgebers zu überwinden. Der BFH gewichtet die mitunter widerstreitenden Interessen seines Rechtsprechungsauftrags häufig anders, muss sich aber die Frage gefallen lassen, ob nicht weniger höchstrichterliche Rechtsfortbildung den Gesetzgeber zu frühzeitiger, systematischerer und nachhaltiger Steuergesetzgebung anregen (oder zwingen) würde. Das Werk des Steuerwissenschaftlers *Heinrich Wilhelm Kruse* mahnt die Rechtsprechung, sich diese Frage gerade wegen der höchstrichterlichen Gestaltungsmacht und auszumachenden (Fehl-)Entwicklungen des steuerrechtlichen Eingriffsrechts immer wieder neu zu stellen. Die von der Rechtswissenschaft der Rechtsprechung gestellte Frage „Wo ist die Grenze? – Wie weit darfst Du<sup>26</sup> gehen?“, bleibt im gewaltengegliederten Verfassungsstaat stets aktuell.

*Klaus-Dieter Drüen*<sup>27</sup>

## II. *Heinrich Wilhelm Kruse* als Rechtslehrer

Das Wirken des Steuerrechtslehrers *Heinrich Wilhelm Kruse* ist mit der Ruhr-Universität Bochum eng verwoben. Nahezu 25 Jahre lang hatte er den 1971 neu geschaffenen Lehrstuhl für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum inne.<sup>28</sup> Die Ruhr-Universität Bochum war 1965 gegründet worden, um Arbeiterkindern des Ruhrgebiets einen leichteren Zugang zu einer Hochschulbildung zu ermöglichen. Sie bot zugleich jungen Wissenschaftlern – wie dem damals 40 Jahre alten *Heinrich Wilhelm Kruse* – die Gelegenheit aus Bauruinen eine neue Heimat für die Forschung und Lehre zu entwickeln. Die Geschichten aus den Anfangsjahren, als die Professoren mit Gummistiefeln über den in weiten Teilen noch nicht fertiggestellten Campus marschierten, sind legendär. *Heinrich Wilhelm Kruse* gehörte zu diesen Pionieren. Anders als andere Professoren nutzte er die Ruhr-Universität Bochum aber nicht als Sprungbrett zu anderen, alteingesessenen und renommierten Universitäten. Trotz Ruf nach Würzburg und an die Wirtschaftsuniversität Wien blieb er Bochum treu. Durch sein langes Wirken sorgte er dafür, dass der Lehrstuhl für Steuerrecht seinerseits hohes Ansehen erlangte. Bei seinem Ausscheiden 1996 nutzte er seinen Einfluss in der Fakultät, um den damals erst 35-jährigen *Roman Seer* für den Bochumer Lehrstuhl zu gewinnen. Dabei kam *Heinrich Wilhelm Kruse* sein besonderes Gespür für wissenschaftliche Talente zugute.

Die Vorlesungen von *Heinrich Wilhelm Kruse* stachen aus dem Massebetrieb einer großen Universität positiv heraus. Er ging auf die Studentinnen und Studenten zu, fragte sie direkt und forderte sie zum Diskurs auf. Wo anderenorts der Professor vorn an der Tafel oder am Pult stand und den Lehrstoff von dort vermittelte, bewegte sich *Heinrich Wilhelm Kruse* unter den Studenten, nahm zwischen ihnen Platz und erklärte das Steuerrecht in der ihm eigenen Art. Er war stets darauf aus, nicht nur die herrschende Meinung zu vermitteln, sondern die Studenten zum eigenständigen Denken und Hinterfragen anzuregen. Die von ihm gebildeten Beispiele waren so eingängig, dass selbst für Juristen schwierige Themen wie Bilanzierung und Buchhaltung verständlich wurden – z.B. durch Anlehnung an die Buddenbrooks von Thomas Mann.

*Heinrich Wilhelm Kruse* war und ist ein Doktorvater alter Schule. Die Doktorandenausbildung war der Schwerpunkt seines Wirkens als Steuerrechtslehrers. 51 Doktoranden haben bei ihm erfolgreich promoviert. Viele seiner Doktoranden sind genau die Kinder von Arbeitern und kleinen Angestellten, für die die Ruhr-Universität Bochum einst gegründet wurde. Die Maxime von *Heinrich Wilhelm Kruse* waren „Fordern, Fördern, Formen“ der Doktoranden und – nach erfolgreichem Abschluss – auch das „Feiern“.<sup>29</sup> Künftige studentische Hilfskräfte und spätere Doktoranden wurden häufig anlässlich der legendären Seminare in der Wasserburg Borken-Gemen in den Blick genommen. Diese Seminare fanden bewusst in

Klausur und außerhalb der Räumlichkeiten der Ruhr-Universität statt. An den Seminaren nahmen häufig Richter des Bundesfinanzhofs teil, allen voran der unvergessene und leider viel zu früh verstorbene *Walter Dreseck* – seines Zeichens ebenfalls Doktorand von *Heinrich Wilhelm Kruse*. Ihm war es stets ein Anliegen, Studenten zur fachlichen Diskussion anzuregen. Er hat deshalb auch innerhalb der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft dafür eingesetzt, dass Studenten und Referendare kostenfrei an den Jahrestagungen teilnehmen konnten. Die Bochumer Studentinnen und Studenten waren und sind dabei stets gut vertreten.

*Heinrich Wilhelm Kruse* pflegte eine doktorväterliche Doktorandenfürsorge, die ihn von anderen Professoren unterschied und für die er von seinen Doktorandinnen und Doktoranden sehr geschätzt wurde. Nach der Themenvergabe, bei der er den Doktoranden größtmögliche Freiheit einräumte, besprach er zeitnah die Gliederung und mahnte dabei, das Werk auf das Wesentliche zu konzentrieren. Der fertige Entwurf wurde üblicherweise binnen Wochen- oder Zweiwochenfrist durchgesehen. Die Anmerkungen und Überarbeitungshinweise waren stets so genau und, dass die Arbeiten schnell fertiggestellt und die Verfahren zügig beendet werden konnten. Nach dem erfolgreichen Rigorosum lud *Heinrich Wilhelm Kruse* regelmäßig Doktoranden und seinen Lehrstuhl zur Promotionsfeier in seine Bochumer Wohnung zu Wein und Schinkenhörnchen ein. Die enge Verbundenheit der Schülerinnen

- 687 -

Drüen/Krämer/Loose/Stapperfend, FR 2016, 685-690

- 688 -

und Schüler von *Heinrich Wilhelm Kruse* mit ihrem Doktorvater zeigte sich bei dessen Verabschiedung aus dem aktiven Hochschuldienst, als nahezu alle ehemaligen Doktorandinnen und Doktoranden anwesend waren. Viele von ihnen hielten und halten auch nach der Bochumer Zeit untereinander und zu ihrem akademischen Lehrer engen Kontakt.

*Matthias Loose*<sup>30</sup>

### **III. *Heinrich Wilhelm Kruse* als Mitbegründer und Mitautor des „*Tipke/Kruse*“**

*Heinrich Wilhelm Kruse* ist seit mehr als 50 Jahren untrennbar mit „dem *Tipke/Kruse*“ verbunden, dem von Beginn an bis heute führenden Kommentar zur Abgabenordnung. Ende der 1950er Jahre fassten die Verleger *Dr. Simons* und *Dr. Schmidt* den Entschluss, einen neuen Klein-Kommentar zur Abgabenordnung herauszugeben. Bei der Suche nach den Autoren stießen sie sehr schnell auf den Finanzgerichtsrat *Dr. Klaus Tipke* und den erst Ende 20-jährigen *Dr. Heinrich Wilhelm Kruse*, der damals noch sein Rechtsreferendariat in der Hansestadt Hamburg absolvierte und damit noch kein zweites juristisches Staatsexamen aufweisen konnte. Davon ließen sich die Verleger jedoch nicht abschrecken – mit Recht, wie die Erfolgsgeschichte des Kommentars belegt.

Die erste Auflage des damals noch einbändigen gebundenen Werkes mit den Erläuterungen zu den §§ 1-227 RAO erschien Ende 1961, der zweite Band mit den §§ 228-390 RAO folgte im Herbst 1963. Im Vorwort zur Auflage ersten Bandes hoben die beiden Autoren besonders die „Meisterleistung“ hervor, die *Enno Becker* im Jahr 1918 mit der Schaffung der Reichsabgabenordnung unter „schwierigsten Verhältnissen“ vollbracht hatte. Ausgehend von dieser Grundlage stellten sie klar, dass es ihnen bei den Erläuterungen der Vorschriften besonders darum ging, auf die verwaltungsrechtlichen Grundlagen zurückzugreifen, bei der Auslegung die Wertentscheidungen der Verfassung zu berücksichtigen, spekulativen Ansichten entgegenzutreten und neben der Erfassung der einschlägigen Rechtsprechung des BVerfG, des BFH, des BVerwG und der Finanzgerichte auch abweichenden Meinungen im Schrifttum verhältnismäßig großen Raum einzuräumen. Dabei standen – wie *Tipke* und *Kruse* dies in ihrem Vorwort weiter ausführten – neben den rechtstheoretischen Erörterungen insbesondere die Bedürfnisse der Praxis nach einer umfassenden, vollständigen Unterrichtung im Vordergrund, weil auch der steuerliche Berater ohne Kenntnisse der Reichsabgabenordnung nicht auskommen könne, wenn er die rechtsstaatlichen Möglichkeiten ausschöpfen wolle.

Dieses Konzept für einen Kommentar war neu. Die Erläuterung einer komplexen Rechtsmaterie in knapper, nämlich einbändiger Form war angesichts der seinerzeit vorherrschenden Großkommentare ein Novum. Hinzu kam weiter, dass sich auch die von *Klaus Tipke* und *Heinrich Wilhelm Kruse* praktizierte Art der Kommentierung von dem bisher Bekannten deutlich unterschied. Dies begann bei der Fähigkeit, in kurzer und prägnanter Weise sowohl die rechtlichen Probleme als auch die dazu ergangene Rechtspre-

chung und die Stimmen in der Literatur allgemein verständlich, aber gleichwohl auf höchstem juristischem Niveau darzustellen und zu erläutern. Hinzu kam eine kritische Auseinandersetzung nicht nur mit den in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Auffassungen, sondern auch mit dem Gesetzgeber. „Der *Tipke/Kruse*“ legte den „Finger in die Wunde“ und zeigte dem Leser Wege auf, wie das Steuerrecht, namentlich die Reichsabgabenordnung, im Kontext von Verfassungs- und Verwaltungsrecht richtig anzuwenden ist.

Dem entsprechend waren die ersten Reaktionen auf das neue Werk ausgesprochen positiv. *Klaus Vogel*, damals noch wissenschaftlicher Assistent und Lehrbeauftragter an der Universität Hamburg, führte in einem im Jahr 1962 erschienenen Aufsatz, der zugleich eine Besprechung des neuen Kommentars war, aus: „Von den heute vorliegenden Kommentaren zur AO besticht ‚der‘ *Tipke/Kruse* vor allem durch seine einheitliche Konzeption, seine kritische Gründlichkeit und durch sein uneingeschränktes Bekenntnis zum Rechtsstaatsgedanken. Die ständige Bezugnahme auf das Verfassungs- und Allgemeine Verwaltungsrecht macht den Kommentar zudem auch zur ersten Einführung in das Recht der AO besonders geeignet.“<sup>31</sup> Bemerkenswert ist weiter der Satz: „Dabei geht die Eigenwilligkeit der Verfasser, auch wenn hier ein gewisser Temperamentsunterschied zwischen den beiden Bearbeitern nicht zu verkennen ist, doch niemals über das für einen solchen Kommentar angemessene Maß hinaus; abweichende Auffassungen werden überdies ausführlich wiedergegeben, so dass auch der im Steuerrecht unbewanderte Leser stets in der Lage ist, sich unter selbständiger Abwägung des Für und Wider eine eigene Meinung zu bilden.“<sup>32</sup> Zum Schluss seiner Betrachtung zieht *Vogel* folgendes Fazit: „Die Verfasser haben damit freilich zugleich *eine Norm gesetzt*, vor der es weitere Kommentierungen der AO nicht gerade leicht haben werden.“<sup>33</sup> Dies sollte Programm werden für den neuen Kommentar, der sich in kürzester Zeit zu „dem“ führenden Kommentar zur Abgabenordnung entwickelte.

Dem Wunsch zahlreicher Benutzer folgend erschien „der *Tipke/Kruse*“ im Jahr 1965 in zweiter Auflage als Loseblattwerk, um „die Vorteile eines ständig auf dem neuesten Stand befindlichen Erläuterungsbuches“ zu nutzen, wie es im Vorwort zur zweiten Auflage hieß. Konnte dieses erste Loseblattwerk im Jahr 1965 noch in einem Band erscheinen, so machten es die zunehmenden Aktivitäten des Gesetzgebers im Bereich des Steuerrechts und die Flut von zu behandelnder Rechtsprechung und Literatur eine Ausweitung des Werkes erforderlich, so dass dieses inzwischen seit mehreren Jahrzehnten als dreibändiger Loseblattkommentar er-

- 688 -

Drüen/Krämer/Loose/Stapperfend, FR 2016, 685-690

- 689 -

scheint, wobei ein Band die Kommentierung der Finanzgerichtsordnung beinhaltet.

Ende 2015 hat sich *Heinrich Wilhelm Kruse* nach 55 Jahren aus „dem *Tipke/Kruse*“ zurückgezogen, wie zuvor auch schon *Klaus Tipke*. Dieser Rückzug war von beiden Begründern des Kommentars über längere Jahre gut vorbereitet, indem sie sehr viel Sorgfalt darauf verwendet haben, ein Autorenteam zusammenzustellen, welches willens und in der Lage ist, die von ihnen geschaffenen und stets an sich selbst gestellten hohen Ansprüche zu erfüllen und den Kommentar ohne qualitative Einbußen fortzuführen.

„Der *Tipke/Kruse*“ hat in den letzten Jahrzehnten die Steuerrechtswissenschaft und die Steuerrechtspraxis gleichermaßen in einer Art und Weise geprägt, wie dies kein anderer steuerrechtlicher Kommentar geschafft hat. Sowohl die Gerichte – bis hin zum Bundesverfassungsgericht – als auch der Gesetzgeber haben in zahlreichen Fällen auf der Grundlage der kritischen und fundierten Kommentierungen „im *Tipke/Kruse*“ einsehen müssen, dass der bislang beschrittene Weg zu korrigieren war. „Der *Tipke/Kruse*“ hat sich damit nicht nur als meinungsstark erwiesen, sondern auch als meinungsbildend und meinungsführend. Für den Steuerrechtswissenschaftler ist der Kommentar ebenso unverzichtbar wie für den Steuerpraktiker. Keiner, der im Bereich des Steuerrechts tätig ist, kommt letztendlich ohne „den *Tipke/Kruse*“ aus. Das erinnert mich abschließend an ein vor vielen Jahren mit *Heinrich Wilhelm Kruse* geführtes Gespräch, bei dem er über eine Urlaubsbekanntschaft mit einem Unternehmer berichtete. Nachdem *Heinrich Wilhelm Kruse* diesem erzählt hatte, dass er im Bereich des Steuerrechts tätig sei, fragte der Unternehmer ihn, ob er denn ein „namhafter Steuerrechtler“ sei. Darauf antwortete *Heinrich Wilhelm Kruse*: „Fragen Sie Ihren Steuerberater nach meinem Namen. Wenn er ihn nicht kennt, würde ich sofort den Steuerberater wechseln.“. Recht hatte er!



#### IV. Heinrich Wilhelm Kruse , Kirche und Steuern

Heinrich Wilhelm Kruses theologische Interessen kommen in seiner Abschiedsvorlesung im Dezember 1996 an der Ruhr-Universität Bochum deutlich zum Ausdruck. Der Steuerjurist Kruse referiert die Weihnachtsgeschichte nach Lukas 2 und setzt sich mit der theologischen Forschung auseinander. Ein Thema, das er später immer wieder einer interessierten Öffentlichkeit vortrug. Schon im ersten Satz verrät Kruse in der ihm eigenen klaren Sprache: „Die Weihnachtsgeschichte ... überzeugt dreifach: durch ihre ergreifende Schlichtheit, durch ihre innere Logik ... und durch ihr Gotteslob.“<sup>35</sup> Und zum Schluss in knappen Worten mit pastoral-hermeneutischem Impetus: „Die Weihnachtsgeschichte ist durch und durch plausibel. Für mich ist sie keine Legende.“<sup>36</sup> Hier liest und erläutert nicht nur der Steuerhistoriker Kruse. Die Abschiedsvorlesung gerät zu einem persönlichen Glaubenszeugnis.

Heinrich Wilhelm Kruse ist Mitglied der Evangelisch-lutherischen Kirche in Norddeutschland (Nordkirche), einer der 20 Landeskirchen der Evangelischen Kirche in Deutschland (EKD). Seine Mitgliedschaft steht nicht nur auf dem Papier. Er bringt sich aktiv in den ehrenamtlichen Dienst seiner Kirche ein und stellt seine wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Kompetenzen bereitwillig zur Verfügung. Schon 1980 berief ihn die Synode der Nordelbischen Ev.-luth. Kirche (Vorläufer der heutigen Ev.-luth. Nordkirche) in den wichtigen Synodalausschuss für kirchensteuerberechtigte Körperschaften. Dieser Ausschuss überwacht die Verteilung des Kirchensteueraufkommens auf die Kirchenkreise und die Landeskirche, prognostiziert die Kirchensteuerentwicklung und berät die Kirchenleitung in Kirchensteuerfragen. Von 1994 bis 2003 war Heinrich Wilhelm Kruse dessen Vorsitzender und hatte der Synode regelmäßig Bericht zu erstatten.

Ab Mitte der 90er Jahre des vorherigen Jahrhunderts mussten alle Landeskirchen (und die katholischen Diözesen) mit erheblichen Kirchensteuereintrüben zu Recht kommen. Heinrich Wilhelm Kruses Aufgabe war es, die Synode, das Kirchenparlament, der Nordelbischen Kirche auf den Einnahmerückgang einzustimmen und ausgabemindernde Entscheidungen einzufordern. So verlangte er in der Synoden-debatte schnörkellos: „Die kirchlichen Gremien müssen auf die aufgezeigte finanzielle Entwicklung mit strategisch und ordnungspolitisch geplanter Strukturanpassung reagieren.“<sup>37</sup> Diese Erkenntnis war für die Synode nach Jahren des stetigen Kirchensteuerzuwachses ‚harter Tobak‘. Die kirchlichen Aufgaben und damit auch die Ausgabevolumina hatten von Jahr zu Jahr ständig zugenommen. Zudem trachteten Kirchenparlamente danach, ihren Gestaltungsspielraum möglichst zu erweitern und ‚Gutes‘ für die Kirchengemeinden und die Gesellschaft zu tun. Heinrich Wilhelm Kruse betätigt sich dann gleich auch als ‚Genussbremse‘ und legt dem kirchlichen Souverän die Richtung der Lösung nahe. Der landeskirchliche Haushalt lässt sich nur ausgleichen, wenn die Kirche Administration abbaut, kostenverursachende kirchliche Aktivitäten zusammenfasst und auf bisherige Aufgabenfelder verzichtet. Kreditaufnahmen und ein Griff in die Altersversorgung oder in sonstige Rückstellungen, „so verlockend er auch bei der Härte der anstehenden Entscheidungen sein möge, würde Probleme nicht lösen, sondern nur kurzfristig verschleiern, langfristig aber verschlimmern.“<sup>38</sup>

Die Diskussion Ende der 90iger Jahre über eine Veränderung der Einkommensteuersätze führte 2001 zu einer großen Einkommensteuerreform mit niedrigeren Steuersätzen. Heinrich Wilhelm Kruse wies schon 1997 auf die Folgen der veränderten staatlichen Maßstabsteuer für die Kirchensteuereinnahmen hin: „Diese

Steuerreform wird, wie immer sie im Detail ausfallen mag, ein tiefes Loch in die Kirchenkasse reißen.“<sup>39</sup> So kam es dann auch! Die Kirchen hatten von 2001 bis 2005 ein reales Minus von bis zu 25 % bei den Kirchensteuereinnahmen hinzunehmen. Die zurückgehenden Kirchensteuereinnahmen gingen nicht nur auf die veränderte Einkommensteuer zurück. Heinrich Wilhelm Kruse hat die Kirchen unermüdlich auf den Rückgang der Kirchenmitglieder hingewiesen. Er führt dies auf das fehlende religiöse Grundwissen in unserer Gesellschaft zurück. „Aus dem Alten und dem Neuen Testament kennt die Mehrzahl der Bevölkerung gerade noch die Weihnachtsgeschichte. Über die Passionsgeschichte wissen nur die wenig-

ten etwas (dank Bachs Matthäus-Passion). Karfreitag ist ein zusätzlicher Arbeitstag. Fragen Sie doch bitte einmal ihren Wohnungs- oder Grundstücksnachbarn nach Ostern oder Pfingsten. Diese Feiertage sind zu Bausteinen der Urlaubsmathematik verkommen. Nach dem Inhalt der Bergpredigt sollten Sie besser gleich nicht fragen.“<sup>40</sup> Folgerichtig fordert er seine Kirche auf: „Wir müssen alle noch einmal von vorn anfangen wie weiland Ansgar, der Missionar des Nordens“<sup>41</sup> und legt der Synode nahe, über ein „neues Marketing“<sup>42</sup> nachzudenken. In *Heinrich Wilhelm Kruses* Amtszeit konnte die Nordkirche mit den erheblichen Kirchensteuereinbrüchen erstaunlich gut umgehen. Das ist zu einem guten Teil *Heinrich Wilhelm Kruses* Verdienst. Er konnte seine Kirche aufrütteln und Lösungsmöglichkeiten für die prekäre Haushaltslage aufzeigen. Deshalb hält das Protokoll aus seiner letzten Sitzung im Synodalausschuss für kirchensteuerberechtigte Körperschaften fest: „... dass das Ausscheiden von Herrn Prof. Dr. Kruse einen großen Verlust für die Synode bedeutet.“ Dem ist so.

*Rolf Krämer*<sup>43</sup>

## V. Ad multos annos

Stellvertretend für seine Schülerschar, die inzwischen in der Finanzverwaltung, der Finanzgerichtsbarkeit und dem BFH, der Wissenschaft sowie in Unternehmen und der steuerrechtlichen Beratungspraxis tätig sind, wünschen die Autoren dem Doktorvater weiterhin Gesundheit, alles Gute im Kreise seiner Familie und Freunde sowie Zeit für seine vielfältigen Interessen außerhalb des Steuerrechts.

*Klaus-Dieter Drüen/Rolf Krämer/Matthias Loose/Thomas Stapperfend*

## Fußnoten

- 1) Insgesamt *Rüthers/Fischer/Birk*, *Rechtstheorie*<sup>8</sup>, 2015, Rz. 19.
- 2) *Kruse*, Gründung des DStJG in Bochum, *DStJG* 32 (2009), 1.
- 3) So *Kruse*, *Steuerrecht*<sup>3</sup>, 1973, S. 2 f.
- 4) *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – Rechtsnatur und Bestimmung<sup>3</sup>, 1978, S. 103 ff., 196 ff.
- 5) *Kruse*, *GoB*<sup>3</sup>, 1978, S. 124 ff.
- 6) *Kruse*, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I, Allgemeiner Teil, 1991, S. 387.
- 7) *Kruse*, Kontinuität und Fortschritt der höchstrichterlichen Rechtsprechung, in *FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof*, 1993, 239 (241). Im Folgenden schreibt er das Bild fort: „Änderungen im Makrokosmos des gesetzten Rechts setzen sich (mittelbar) im Mikrokosmos der Rechtsprechung fort“ (ebd., 245). Prägnant schließt er in unnachahmlicher Zuspitzung: „Bebt die Erde, so bebt auch das Gericht“ (ebd., 246).
- 8) *Kruse*, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I, 1991, S. 387 m.w.N.
- 9) *Kruse*, *GoB*<sup>3</sup>, 1978, S. 190 f.
- 10) In der Erstauflage *Tipke/Kruse*, *Reichsabgabenordnung*, 1961, § 2 (S. 20-53).
- 11) Darauf dankbar aufbauend *Drüen* in *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, § 4 AO (Okt. 2011/Aug. 2014): inzwischen rund 140 S.
- 12) So *Schmidt/Wacker*, *EStG*<sup>35</sup>, 2016, § 15 Rz. 807.
- 13) *Kruse*, Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung, *DStJG* 18 (1995), 115 (129).

- 14) Kirchhof/Gosch, EStG<sup>15</sup>, 2016, § 50i Rz. 1 f.
- 15) So jüngst *Wendt*, Kommentar, FR 2016, 273.
- 16) Ebenso *Wendt*, FR 2016, 273.
- 17) Zuletzt *Kudert/Mroz*, Die Betriebsaufspaltung im Spannungsverhältnis zwischen gesetzlichen Regelungen und richterlicher Rechtsfortbildung, *StuW* 2016, 146 (147), die selbst die Betriebsaufspaltung nicht als „rein profiskalisches Konstrukt der Rechtsprechung“ einstufen (ebd., 158).
- 18) *Kruse*, DStJG 18 (1995), 115 (135).
- 19) Zusammenfassend zuletzt *Florstedt*, Stand und Entwicklung der steuerrechtlichen Mitunternehmerdoktrin, 2015.
- 20) *Kruse*, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, DStJG 2 (1979), 37 (38 ff.).
- 21) Zuletzt *Grottel/Staudacher* in BeckBilanzkomm<sup>10</sup>, 2016, § 247 HGB Rz. 757; Kirchhof/Reiß, EStG<sup>15</sup>, 2016, § 15 Rz. 241 .
- 22) *Kruse*, DStJG 2 (1979), 37 (56 f.).
- 23) Zur h.M. Kirchhof/Reiß, EStG<sup>15</sup>, 2016, § 15 Rz. 240 ; Schmidt/Wacker, EStG<sup>35</sup>, 2016, § 15 Rz. 404 m.w.N.
- 24) *Kruse*, in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, 239 (253).
- 25) Zu einem alternativen rechtswissenschaftlichen Selbstverständnis *Lindner*, Rechtswissenschaft als Gerechtigkeitswissenschaft, Rechtswissenschaft 2011, 1.
- 26) Für *HWK* natürlich stets „Sie“.
- 27) Der Verf. dieses Abschnitts Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen* ist Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der LMU München und war von 1992 bis 1996 studentische und wissenschaftliche Hilfskraft bei Prof. Kruse.
- 28) *Drüen*, Heinrich Wilhelm Kruse zum 80. Geburtstag, DStR 2011, 1445.
- 29) *Drüen*, DStR 2011, 1445.
- 30) Der Verf. dieses Abschnitts Prof. Dr. *Matthias Loose* ist Richter am BFH in München und Honorarprofessor für Steuerrecht an der Ruhr Universität Bochum. Er war von 1987 bis 1992 studentische und wissenschaftliche Hilfskraft bei Prof. Kruse.
- 31) *Vogel*, Verwaltungsrecht und Allgemeines Abgabenrecht, DVBl. 1962, 435 (442).
- 32) *Vogel*, DVBl. 1962, 435 (440).
- 33) *Vogel*, DVBl. 1962, 435 (443).
- 34) Der Verf. dieses Abschnitts Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* ist Vizepräsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg in Cottbus und Honorarprofessor für Steuerrecht an der Humboldt Universität zu Berlin. Er war von 1987 bis 1989 studentische und wissenschaftliche Hilfskraft bei Prof. Kruse.
- 35) *Kruse*, Die Weihnachtsgeschichte nach Lukas 2, Gelesen und erläutert von einem Steuerjuristen unserer Tage, BB 1997, 2613.
- 36) *Kruse*, BB 1997, 2613 (2615).



- 37) Bericht über die Verhandlungen der IV. Legislaturperiode der nordelbischen Ev.-luth. Kirche in Rendsburg vom 2. bis 4.2.1995, S. 181.
- 38) Ebenda, S. 181.
- 39) Bericht über die Verhandlungen der IV. Legislaturperiode der nordelbischen Ev.-luth. Kirche in Rendsburg vom 11. bis 12.4.1997, S. 25.
- 40) Bericht über die Verhandlungen der V. Legislaturperiode der nordelbischen Ev.-luth. Kirche in Rendsburg vom 4. bis 6.2.1999, S. 115.
- 41) Ebenda, S. 115.
- 42) Bericht über die Verhandlungen der V. Legislaturperiode der nordelbischen Ev.-luth. Kirche in Rendsburg vom 1. bis 3.2.2001, S. 95.
- 43) Der Verf. dieses Abschnitts Dr. *Rolf Krämer* ist Juristischer Vizepräsident des Landeskirchenamtes der Evangelisch-Lutherischen Landeskirche Hannovers. Er war von 1990 bis 1993 Wiss. Assistent bei Prof. Kruse.

© Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln