

FESTSCHRIFT  
FÜR  
HEINRICH WILHELM  
KRUSE  
ZUM 70. GEBURTSTAG

---

herausgegeben von  
WALTER DRENSECK  
ROMAN SEER

2001

---

**ojs**  
Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln



*Heinrich Wilhelm Kruse*

## Vorwort

Heinrich Wilhelm Kruse vollendet am 4. August 2001 sein 70. Lebensjahr. Dies ist seinen Kollegen, Schülern und Freunden Anlaß, ihn als Wissenschaftler, Lehrer und Förderer mit dieser Festschrift zu würdigen. Das rechtswissenschaftliche Werk des Jubilars ist vielfältig und läßt sich nicht unter einen schlichten Titel fassen. Seine Spannweite reicht von der Methodenlehre über das Verfassungsrecht und die Rechtshistorie bis hin zum Handelsrecht. Deutlich im Zentrum seiner Arbeit steht jedoch das Steuerrecht, das – so Heinrich Wilhelm Kruse – zwar mit den Mitteln des öffentlichen Rechts agiert, aber zugleich an die mit den Mitteln des Zivilrechts geordneten Lebenssachverhalte anknüpft. Gerade die Ambivalenz des Steuerrechts hat auf den Jubilar offenbar den Reiz ausgeübt, einen Großteil seines Lebens als Forscher und Lehrer dieser noch verhältnismäßig jungen Rechtsdisziplin so ertragreich zu widmen. Dafür gebührt Heinrich Wilhelm Kruse aufrichtiger Dank.

Ohne das große Engagement der Autoren und des Verlages Dr. Otto Schmidt hätte die vorliegende Festschrift nicht erscheinen können. Ihnen gilt ebenso unser herzlichster Dank wie allen Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen des Lehrstuhls für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum, die unter der umsichtigen Leitung des wissenschaftlichen Assistenten Dr. Klaus-Dieter Drüsen fleißig Korrektur gelesen und sich um das technische Gelingen des Projekts verdient gemacht haben. In letzterem offenbart sich zugleich die nachhaltige Anerkennung, die Heinrich Wilhelm Kruse aufgrund seines 25jährigen aktiven Wirkens an der Juristischen Fakultät in Bochum erworben hat. Wir wünschen dem Jubilar für seinen weiteren Lebensweg stabile Gesundheit, ungebrochene Schaffenskraft, Glück und Erfüllung im Kreis seiner Familie.

München/Bochum, im Juni 2001

Walter Dreseck

Roman Seer

*Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme*

Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag / hrsg. von Walter Dreseck, Roman Seer – Köln: O. Schmidt, 2001

ISBN 3-504-06213-4

Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Unter den Ulmen 96-98, 50968 Köln

Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21

e-mail: [info@otto-schmidt.de](mailto:info@otto-schmidt.de)

[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

© 2001 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Umschlaggestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann

Foto: Erika Fleer, Hamburg

Gesamtherstellung: Beraker Graphischer Betrieb GmbH & Co. KG, Kevelaer

Printed in Germany

Walter Drenseck

## Heinrich Wilhelm Kruse – Leben und Werk

### I.

Am 4. August 2001 vollendet Heinrich Wilhelm Kruse sein 70. Lebensjahr. Damit ist der Zeitpunkt gekommen, einen der großen und einflußreichen Steuerjuristen der letzten 40 Jahre zu ehren – den Hochschullehrer, den um Rechtsstaatlichkeit, Methodenehrlichkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung bemühten Wissenschaftler und den Praktiker, der weiß, was im Steueralltag gespielt wird.

Geboren in Hamburg, dort in einem von norddeutscher Tradition und Lebensweise geprägten Elternhaus aufgewachsen, begann er nach dem Abitur am Christianeum in Hamburg mit den Studien der Rechtswissenschaft und der Zeitungswissenschaft. Das rechtswissenschaftliche Studium setzte er ab dem dritten Semester in München fort und legte dort Ende 1955 das erste juristische Staatsexamen ab. Da er ein schlechter Schüler gewesen war und sogar noch die Versetzung in die Oberprima verpaßt hatte (Churchill hatte Ähnliches erfahren), sollte er nach dem Willen seines Vaters vor dem Studium eine Banklehre machen. Davor bewahrte ihn ein kluger Personalchef, der von der Berufsschule nichts hielt und ihn stattdessen jeweils in den Semesterferien die praktische Ausbildung der Banklehrlinge absolvieren ließ. Damit hatte Kruse, ohne es damals zu wissen, den Schlüssel zur Rechnungslegung und zum Steuerrecht in der Hand. In München faszinierte ihn sein akademischer Lehrer *Carl Boettcher*, von 1934 bis 1970 Herausgeber von „Steuer und Wirtschaft“<sup>1</sup>. Er besuchte dessen Steuerrechtsvorlesungen und promovierte 1957 mit dem Thema „Was kann im Steuerrecht unter ‚folgerichtiger Entscheidung‘ verstanden werden?“<sup>2</sup> zum Doktor juris. Die zweite juristische Staatsprüfung bestand er 1960 nach der Referendarausbildung im Bezirk des Hanseatischen Oberlandesgerichts. Anschließend trat er in die Finanzverwaltung Hamburgs ein. Dort war er Sachgebietsleiter in nahezu allen Bereichen – Vollstreckung, Veranlagung, Betriebsprüfung und schließlich Körperschaften.

Ein zweijähriges Stipendium der Deutschen Forschungsgemeinschaft ermöglichte ihm die Habilitation bei *Heinz Paulick* in Würzburg mit einer Arbeit über „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – Rechtsnatur und Bestimmung“. Sie erschien in drei Auflagen<sup>3</sup>. Diese Arbeit ist streng juristisch angelegt und fand bei Juristen große Zustimmung. Dagegen konnten die mit

1 Kruse ist Mitherausgeber dieser Zeitschrift seit 1974.

2 Vgl. *StuW* 1958, Sp. 65–92 und 145–170.

3 1. Aufl. Köln 1970, 2. Aufl. Köln 1976, 3. Aufl. Köln 1978.

dem juristischen Instrumentarium nicht vertrauten Betriebswirte, die das Rechnungswesen in Erbpacht genommen haben, mit der Arbeit nur wenig anfangen. Die Würzburger Fakultät verließ Kruse die *venia legendi* für Steuerrecht, Bürgerliches Recht, Handelsrecht und allgemeine Rechtslehre. Kurze Zeit danach, 1971, wurde er auf den neu errichteten Lehrstuhl für Steuerrecht an der jungen Ruhr-Universität Bochum berufen. Der Bochumer Fakultät hielt er bis zu seiner Emeritierung im Jahre 1996, also ein Vierteljahrhundert lang, die Treue. Rufe nach Würzburg und Wien hat er ausgeschlagen. In Würzburg sollte er das Steuerrecht nur noch nebenbei vertreten dürfen; in Wien imponierte ihm die klare Logik und Luzidität des dortigen Denkens („die Wiener Juristen denken mit dem Seziersmesser“). Doch der damit einhergehende Fatalismus, der Ichschmerz des Einzelnen (*Schnitzler*), die Sichbezogenheit der Wiener Gesellschaft und die alles überdeckende verbale Höflichkeit waren ihm unheimlich. Gleichwohl hat er von Wien nicht gelassen. Dort feierte er mit seiner Familie (seine damals noch lebende Mutter war angereist) und Freunden seinen 50. Geburtstag, und seither verbringt er alljährlich einige Wochen in Wien.

## II.

Hochschullehrer war Kruse mit vollem Einsatz. Er beließ es nicht beim Reden, er handelte und brachte sich ein, wo es ihm wert erschien. Die Hochschullehrtätigkeit war es ihm wert. Dies hat der Dekan der Juristischen Fakultät *Karlheinz Murschler* in seiner Laudatio anlässlich der Abschiedsvorlesung anschaulich geschildert: Teilnahme an nahezu sämtlichen Fakultätssitzungen, Dekan im Studienjahr 1975/1976, von 1972 bis 1984 Geschäftsführender Direktor des Zentralen Rechtswissenschaftlichen Seminars, seit 1985 bis zur Emeritierung stets wiedergewähltes Mitglied des Fakultätsrates, ab 1994 Vorsitzender der neu gegründeten Fakultätskommission für Struktur, Planung und Finanzen und schließlich Mitglied der zentralen Kommission für Struktur, Planung und Finanzen. Der Rektor der Ruhr-Universität *Manfred Bornmann* hat in seinem Grußwort anlässlich der Abschiedsvorlesung besonders die offene Art des Jubilars hervorgehoben, die offenbar für atmosphärische Entspannung in den Sitzungen der zentralen Kommission gesorgt hat. Vom Rat Kruses hat auch die privatwirtschaftliche Forschungs- und Wertungsgesellschaft der Universität bei ihrer Gründung profitiert<sup>5</sup>. Neben all' diesen Verwaltungsaufgaben an der Ruhr-Universität hat er sich zusammen mit anderen Bochumer Kollegen am Aufbau der Juristischen Fakultät an der Universität in Potsdam beteiligt. Man kann sicher sein, daß ihm die Mitarbeit an all' den vorgenannten Gremien Einflußnahme und Gestaltung bedeutete<sup>6</sup>.

4 Universitätsreden – Neue Serie – Nr. 3, Bochum 1997.

5 Universitätsreden, a.a.O. (Fn. 4), 29 f.

6 S. auch den Beitrag von *Tettinger* in dieser Festschrift.

Besonders am Herzen lag Kruse die Ausbildung interessierter Studentinnen und Studenten zu Steuerjuristen. Diesen wollte er durch rechtzeitige Spezialisierung berufliche Perspektiven eröffnen, um sich auf dem von Juristen überfüllten Arbeitsmarkt behaupten zu können. Die Konzentration in der Juristenausbildung auf die sog. Kernfächer bedeutete ihm nicht nur, „das Rad der Geschichte rückwärts zu drehen“, sondern auch, Studenten an den Bedürfnissen der Praxis vorbei „falsch auszubilden“<sup>7</sup>. Die Anerkennung des Steuerrechts als ein eigenständiges juristisches Fach und die Gleichstellung mit den Kernfächern ist das von ihm bis heute angestrebte Ziel: „Denn das Steuerrecht spielt in alle Rechtsdisziplinen hinein und wird in allen juristischen Berufen gebraucht. Davon wissen nicht nur Rechtsanwälte ein Lied zu singen. Manch ein Zivilprozeß ist ohne seinen steuerrechtlichen Hintergrund kaum zu verstehen. Und das Steuerstrafrecht käme auch besser weg, wenn die Strafrichter im Steuerrecht besser Bescheid wüßten.“<sup>8</sup> Dieses Ziel ist bisher nicht erreicht. Zufrieden kann er nur darüber sein, daß es ihm gelang, den Lehrstuhl für Steuerrecht in Bochum zu erhalten. Glücklicherweise, daß die Fakultät sich für seinen Wunschnachfolger, *Roman Seer*, entschieden hat; beide verfolgen dasselbe Ziel. Private Hochschulen wie jüngst die private *Bucerius Law School* in Hamburg räumen dem Steuerrecht eine größere Priorität ein und werden damit die staatlichen Hochschulen in den Zugzwang setzen. Denn private Hochschulen haben die Bedürfnisse des Wirtschaftslebens besser im Blick und erkennen, was Kruse 1977 formuliert hat: „Innerhalb des Systems unserer Rechtsordnung bildet das Steuerrecht schon lange ein eigenständiges rechtliches System. Das Steuerrecht ist keine Annexdisziplin des öffentlichen oder privaten Rechts. Es hat notwendigerweise seine eigenen systemimmanenten Gesetzmäßigkeiten entwickelt, weil es zwar mit den Mitteln des öffentlichen Rechts agiert, aber zugleich an die mit den Mitteln des Zivilrechts geordneten Lebenssachverhalte anknüpft. Fast alle unsere großen Steuerrechtsprobleme stehen in diesem Spannungsfeld und beziehen ihre Probleme aus diesem Spannungsfeld. Dar- aus resultieren die systemimmanenten Gesetzmäßigkeiten des Steuerrechts.“

Das Anliegen Kruses wird beharrlich durch die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft weiterverfolgt, die am 11. 12. 1975 in den Räumen der Juristischen Fakultät der Ruhr-Universität Bochum unter dem Gründungsvorsitzenden Kruse ihre Gründungsversammlung abhielt<sup>9</sup>. Vorsitzender der Gesellschaft war er von 1981 bis 1987, nachdem zuvor *Klaus Tipke*, der ältere von beiden, den Vorsitz für sechs Jahre innegehabt hatte. Sein Bestreben, die gesamte Breite des Steuerrechts zu erfassen und auch die von Steuerjuristen

7 *Kruse*, Steuerjuristische Ausbildung in der Bundesrepublik, NJW 1977, 230, 232.

8 *Kruse*, a.a.O. (Fn. 5), 234.

9 *Kruse*, a.a.O. (Fn. 5), 232.

10 S. auch *Schnitzler-Osterloh*, 25 Jahre Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, DStR 2000, 2017.

gemiedenen Bereiche in den Blickpunkt zu rücken, spiegelt sich in den während seiner Amtszeit auf den Jahrestagungen diskutierten Themen wider, wie „Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht“<sup>11</sup>, „Grundfragen des Lohnsteuerrechts“<sup>12</sup>, „Grundfragen des Internationalen Steuerrechts“<sup>13</sup> und „Zölle, Verbrauchsteuern, Europäisches Marktordnungsrecht“<sup>14</sup>.

Wenn der Jubilar auf seine Tätigkeit als akademischer Lehrer zurückblickt, kann er sich bestätigt fühlen. Die von ihm im Steuerrecht ausgebildeten Studenten haben im Berufsleben alle ihren Weg gemacht. Sie sind als Fachanwälte für Steuerrecht, in Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in der Finanzverwaltung und als Finanzrichter erfolgreich tätig. Etliche sind als Kommentatoren und durch ihre sonstigen wissenschaftlichen Beiträge hervorgetreten. Besonders kann er sich über die große Anzahl der Finanzrichter freuen, von denen einige bereits als wissenschaftliche Mitarbeiter beim Bundesfinanzhof tätig sind bzw. waren. Denn Juristenausbildung bedeutet für ihn Ausbildung zur Befähigung zum Richteramt. Wer auf diese Erfolge verweisen kann, der kann mit seinen Vorstellungen über die richtige Ausbildung von Steuerjuristen gar nicht falsch liegen.

Was macht den akademischen Lehrer Kruse aus? Warum war er mit seiner Lehrtätigkeit und der Ausbildung von Steuerjuristen so erfolgreich? Er forderte von seinen Studenten viel – die Vorlesungen und die mehrtägigen Seminare auf der Wasserburg in Gemen waren anspruchsvoll und erforderten viel Einsatzbereitschaft. Wem dies zu anstrengend war, der brauchte nicht zu kommen. Wer aber dazu bereit war (die Teilnahme an den Seminaren war begehrt), der hatte großen Gewinn. Wer bemüht war, der wurde gefördert – bis ins Berufsleben hinein. Das haben auch die 51 Doktoranden erfahren, die von ihm zur Promotion geführt wurden<sup>15</sup>. Gefordert wurde konzentriertes und zügiges Erarbeiten des Themas; nach der Abgabe der Entwürfe und der fertigen Arbeit mußte niemand lange auf die Begutachtung warten, Kruse hatte die abgesprochenen Termine im Kalender notiert und sich freigehalten.

Er hat sich nicht mit der Vermittlung von Fachwissen begnügt; er wollte den Studenten mehr auf deren weiteren Lebensweg mitgeben – sie sollten frühzeitig wissen, daß jenseits der studentischen Umgangsformen im späteren Berufsleben und auf wissenschaftlichen Tagungen bestimmte Formen einzuhalten sind. Die Seminare in Gemen waren dadurch geprägt, daß jeweils

11 Jahrestagung 1982 in Düsseldorf, Tagungsband DSStJG 8, Köln 1983.

12 Jahrestagung 1985 in Bad Ems, Tagungsband DSStJG 9, Köln 1986.

13 Jahrestagung 1984 in Heidelberg, Tagungsband DSStJG 6, Köln 1985.

14 Jahrestagung 1987 in Trier, Tagungsband DSStJG 11, Köln 1988.

15 Da die Zahl der von der Fakultät insgesamt vom Beginn ihres Bestehens an bis Ende des Sommersemesters 1996 verliehenen Dokortitel sich auf 550 belief, entfielen damit allein auf den Lehrstuhl Kruse fast 10 v.H.; s. *Mitscheleer*, a.a.O. (Fn. 4), 11.

diejenigen Themen erarbeitet wurden, die kurze Zeit später auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft zur Diskussion standen. So konnten die Studenten, die selbstverständlich zur Jahrestagung eingeladen waren, die eigenen Arbeitsergebnisse mit dem vergleichen, was auf der Jahrestagung erörtert wurde.

Alles hat seine Zeit – die Arbeit hat ihre Zeit, das Vergnügen hat seine Zeit; hieran hält sich der Jubilar in Anlehnung an das Wort Salomos. Die Seminararbeit war aufgelockert durch ausgedehnte Spaziergänge und die abendlichen Zusammenkünfte vor dem Kamin oder im nahegelegenen Wirtschaftsraum. Dies gab Gelegenheit zu ausgedehnten persönlichen Gesprächen. Bestandene Doktorprüfungen wurden ausgiebig gefeiert, der gesamte Lehrstuhl war darin einbezogen. Unvergessen bleibt, wie der Jubilar im Jahr seiner Emeritierung seine ehemaligen Doktoranden im Beckmannshof um sich versammelte (nur einer fehlte) und dabei feststellen konnte, daß sich seine akademische Lehrtätigkeit gelohnt hatte. Die Ausgewogenheit zwischen fordern und fördern, zwischen formen und feiern, die Verknüpfung von Theorie und Praxis sowie die Gabe, junge Menschen für eine Sache so zu begeistern, daß sie sich diese zu eigen machen – darin liegt der Erfolg Kruses begründet.

### III.

Kruse denkt und lebt in historischen Zusammenhängen, er ist immer zugleich Historiker. Er hat sich immer wieder rechtsgeschichtlichen Themen mit verlockenden Titeln zugewandt: „Not und Feuer, Krieg und Steuer – ein Beitrag über die Entwicklung der Steuer“<sup>16</sup>, „The Boston Tea Party today“<sup>17</sup>, seine Abschlussvorlesung „Die Weimachtsgeschichte nach Lukas 2 – gelesen und erörtert von einem Steuerjuristen unserer Tage“<sup>18</sup>. Meisterhaft, wie er *Albert Hensele*, dessen Geburtstag sich am 8. 2. 1995 zum hundertsten Mal jährte, noch einmal zu Wort kommen läßt<sup>19</sup>; ebenso meisterhaft seine als Hommage an *Georg Strutz* verfaßten und auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 1985 in Bad Ems gehaltenen „Rechtshistorischen und rechtsvergleichenden Prolegomena zum Lohnsteuerrecht“<sup>20</sup>. In fast allen wissenschaftlichen Beiträgen stellt er das Thema in den geschichtlichen Kontext und macht Kontinuitäten, Parallelen und Brüche sichtbar.

Für den Historiker Kruse war es, als sich 1987 die Gelegenheit ergab, selbstverständlich, Studentinnen und Studenten der Jagiellonen Universität Krakau mit ihrem akademischen Lehrer *Apoloniusz Kostecki* zu einem Zweiländerseminar nach Gemen einzuladen. Diese Seminare waren bald fester

16 *StuW* 1998, 3–14.

17 *StuW* 2000, 337–340.

18 Unbedingt nachzulesen in *BB* 1997, 2613–2615.

19 *Kruse*, *Albert Hensele in memoriam*, *StuW* 1995, 80–86.

20 *DSStJG* 9, 1–14.

Bestandteil des Lehrangebots. Sein Nachfolger Roman Seer führt die Tradition in Form eines Dreiländerseminars, nun auch mit Studenten der Universität Zagreb, fort. Höhepunkte waren die Seminare in Krakau. Allen, die daran teilnehmen durften, werden die Stadtführungen Kruses in Erinnerung bleiben – da wurde die wechselhafte Geschichte Polens und der in großen Teilen mittelalterlich erhalten gebliebenen Stadt Krakau lebendig. Nicht nur nebenbei bemerkt: Die polnischen Seminarteilnehmer trugen ihre Arbeiten über polnisches und deutsches (!) Steuerrecht in gutem Deutsch vor. Geschichte hat mit Erinnern zu tun. Darum war es selbstverständlich, daß er mit den deutschen Seminarteilnehmern das nicht weit von Krakau entfernt gelegene ehemalige Konzentrationslager Auschwitz besuchte. Der Senat der Jagiellonen Universität hat Kruse wegen seiner besonderen Verdienste um die Zusammenarbeit beider Universitäten mit der Verleihung des Ehrenzeichens „Für besondere Verdienste um die Jagiellonen Universität“ und mit der Überreichung der Medaille „Erneuerung der Krakauer Akademie“ geehrt. Weitere wissenschaftliche Kontakte pflegt Kruse mit Kollegen in Barcelona, Madrid, São Paulo, Breslau und Budapest.

Gespür des Historikers für geschichtliche Entwicklungen hat er bewiesen. Während andere lautstark über die Vereinigung der beiden deutschen Staaten nachdachten, aber nicht daran glaubten, besuchte Kruse regelmäßig Kirchengemeinden in der ehemaligen DDR, hielt zu ihnen Kontakte und ermöglichte finanzielle Unterstützungen<sup>21</sup>. Dazu war er als Mitglied des Vorstandes seiner Hamburger Kirchengemeinde und als langjähriger Vorsitzender des Synodalausschusses der kirchensteuerberechtigten Körperschaften der Nordelbischen Kirche in der Lage. Wie gesagt – wo es ihm wert erscheint, bringt sich Kruse mit seiner ganzen Kraft ein.

Damit nicht genug. Kruse, der Familienmensch, reiste seit Anfang der 80er Jahre regelmäßig mit Frau und seinen drei Kindern in die damalige DDR – einmal in den Sommerferien sogar ganze drei Wochen nach Quedlinburg, Eisenach, Weimar, Naumburg, Dresden, Wittenberg und Potsdam. Noch im August 1989 war er mit der Familie in Potsdam, spürte den Umbruch, meinte aber, dorthin nicht wieder zurückkehren zu können, weil ihm die Ereignisse auf dem Platz des Himmlichen Friedens vor Augen standen. Daß Staaten und Systeme sang- und klanglos zusammenbrechen können, wußte er von der Revolution von 1918. Aber darauf, daß sich so etwas 1989 wiederholen könnte, hatte er nicht zu hoffen gewagt.

<sup>21</sup> Es verwundert nicht, daß sich im Werkverzeichnis auch der Beitrag „Über Pflichtenabführungen und Steuern der Deutschen Demokratischen Republik“, Stuw 1985, 356–368, findet.

## IV.

Im Zentrum des wissenschaftlichen Werks ragen neben seiner Habilitationschrift der zusammen mit Klaus Tipke herausgegebene Kommentar zur Abgabenordnung und zur Finanzgerichtsordnung, das Kurzlehrbuch „Steuerrecht“ sowie das „Lehrbuch des Steuerrechts“ hervor. Von Tipke kann man in dieser Festschrift aus erster Hand erfahren, wie es zur Koautorenschaft gekommen ist. Hier nur das eine: Es ist schon ungewöhnlich, daß ein Rechtsreferendar zur Mitarbeit an einem Kommentar eingeladen wird (1959), neben den Vorbereitungen auf das Zweite Staatsexamen (1960) auch die Kommentierung voranbringt und der erste Band des Kommentars sodann in weniger als einem Jahr nach dem Staatsexamen erscheint. Sensationell ist, daß dieser Kommentar vom ersten Tag seines Erscheinens an die Nummer 1 der Kommentare zur Abgabenordnung war; daran hat sich nach 40 Jahren in 17. Auflage und nach 95 Ergänzungslieferungen nichts geändert.

Die 60er Jahre waren, was das wissenschaftliche Werk Kruses angeht, arbeitsreiche Jahre. Neben der Berufstätigkeit als Finanzbeamter war die Arbeit am *Tipke/Kruse* zu bewältigen<sup>22</sup>. Außerdem schrieb er sein erstes Lehrbuch „Steuerrecht“. Dieses in drei Auflagen erschienene Kurzlehrbuch<sup>23</sup> ist *Albert Hensel* gewidmet. Es steht in der Tradition zu dessen Lehrbuch „Steuerrecht“<sup>24</sup>, entspringt gleicher Geisteshaltung und ist von ebenbürtiger Qualität. Ich selbst habe kurz vor meinem Eintritt in die Finanzverwaltung (1970) meine ersten steuerjuristischen Kenntnisse aus diesem Lehrbuch bezogen. Was mich damals begeisterte, waren die klare Sprache mit ihren kurzen und prägnanten Sätzen und die folgerichtige Gedankenführung, die Probleme waren auf den Punkt gebracht – was man las, verstand man sofort und war problembewußt.

Ein Lehrbuch ganz anderer Art legte Kruse 1991 vor<sup>25</sup>. Es ist als Lesebuch konzipiert, zeigt Zusammenhänge innerhalb des Steuerrechts oder zu anderen Rechtsgebieten auf und wendet sich an den gebildeten Juristen. Weil er mit seiner Würdigung dem Lehrbuch in ganz besonderer Weise gerecht wird, soll ein gebildeter Jurist, Nichtsteuerrechtler, dessen Ehrgeiz auf alles andere gerichtet war als auf den Erwerb steuerrechtlicher Spezialkenntnisse, noch einmal zu Wort kommen – *Karlheinz Muscheler* anläßlich der Abschiedsvorlesung des Jubilärs<sup>26</sup>.

„Was ist es nun, daß dieses Steuerrechtslehrbuch zu einem, wie ich meine, spannenden Steuerrechtslehrbuch macht? Ich glaube, es sind vier Punkte: Es ist einmal der

<sup>22</sup> 1963 Erscheinen des zweiten Bandes; ab der 2. Auflage im Jahre 1965 als Loseblattkommentar fortgeführt.

<sup>23</sup> München und Berlin 1966; München 1969, 1973. Die 3. Auflage dieses Lehrbuchs wurde 1978 ins Spanische übersetzt.

<sup>24</sup> Berlin 1974, 1927, 1933.

<sup>25</sup> Lehrbuch des Steuerrechts, München 1991.

<sup>26</sup> A.a.O. [Fn. 4], 13 f.

Umstand, daß die verwendeten Grundbegriffe nicht einfach unreflektiert und voraussetzungsvoll gebraucht, sondern durch glasklare Definitionen explizit in den Text eingeführt werden. Es ist zweitens die stete Berücksichtigung der historischen Hintergründe des Steuerrechts. Es ist drittens die Tatsache, daß der Autor rechtstheoretisch-methodologischen Problemen nicht nur nicht ausweicht, sondern sich ihnen offen und unter Benutzung eines gediegenen Instrumentariums stellt: Ob es um die Idee der Gerechtigkeit und ihren Zusammenhang mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geht oder um die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, ob um die Zulässigkeit von Analogie und Gewohnheitsrecht im Bereich des Steuerrechts oder um Rechtsfortbildung durch die Gerichte im allgemeinen und diejenige des Bundesfinanzhofs zur Ausweitung oder Neuschaffung von Steuerartbeständen im besonderen, oder um die unter Steuerrechtstheoretikern äußerst umstrittene Frage nach der Existenz einer Sachlogik der Steueranknüpfung (man könnte hier vom ‚Positivismusstreit‘ im Steuerrecht reden) – stets erweisen sich Kruses Positionen als rechtstheoretisch sicher fundiert. Der vierte Punkt, den ich anführen möchte, ist der Stil des Buches: Kurze, knappe Sätze, bisweilen lakonisch, häufig ironisch, wenn es sein muß polemisch, sind sein Markenzeichen, Zitate aus der Bibel und der deutschen Literatur seine Würze, bildhafte Vergleiche seine Ingredienzien: Die Erdrosselungssteuer ist ‚das steuerrechtliche Ungeheuer von Loch Ness, keiner hat es gesehen und alle schreiben darüber‘; die aus dem Verwaltungsverfahrensgesetz in die Abgabenordnung übernommenen Vorschriften über Rücknahme und Widerruf lassen sich im Steuerrecht nur auf relativ unwichtige Verwaltungsakte anwenden und spielen darum hier ‚die Rolle von Edelkomparsen‘. Bei der Behandlung der Steuergerechtigkeit wendet Marie v. Ebner-Eschenbach und Johann Gottfried Seume zitiert, bei der Darstellung der historischen Entwicklung des Untersuchungsgrundsatzes stößt man auf den Bürgerid im 8. Kapitel der Buddenbrooks. Kleine, aber bezeichnende Anekdoten und bissige Wortspiele lockern auf und packen zu: Die Entrüstung, die die Einführung der vollen Sachaufklärung in der Reichsabgabenordnung von 1919 auslöste, kann der Leser nachempfinden, wenn er hört, daß der Staatsrechtler Nawiasky sich weigerte, die damals in München studierende Tochter Enno Beckers an seinem Seminar teilnehmen zu lassen. Als Gründe für die Anwendungsgleichheit im Steuerrecht vermutet der Autor unter anderem ‚Opportunismus der verantwortlichen Politiker und der politisch Verantwortlichen‘.

Damit mir aber niemand vorwirft, ich hätte mich nun doch zu sehr auf die äußeren Vorzüge des Buches kapriziert, darf ich noch hinzufügen, was mir inhaltlich am Allgemeinen Teil Kruses am besten gefällt: Es ist der zweite Teil des Lehrbuchs und das in ihm dargestellte Steuerschuldrecht. Hunderte von Einzelheiten fügen sich hier zu einem geschlossenen System, und wenn der Kommentator zur Abgabenordnung die Verbindung zum öffentlichen Recht hergestellt hat, so wird hier eine fruchtbare Verknüpfung mit den Institutionen des Bürgerlichen Rechts sichtbar.<sup>27</sup>

Um diese vier Säulen des wissenschaftlichen Werks sind die zahlreichen selbständigen Schriften und Beiträge in Fachzeitschriften, Festschriften und Tagungsbänden gruppiert. Sie alle zeichnen sich durch tiefe wissenschaftliche Durchdringung des jeweiligen Stoffes aus. Sie zeugen von dem breiten Spektrum des wissenschaftlichen Interesses; bereits ein kurzer Blick in das Werkverzeichnis macht dies deutlich.

## V.

Ein Thema beschäftigt Kruse vom Beginn seiner wissenschaftlichen Laufbahn bis auf den heutigen Tag – das Thema Gesetz und Richter mit der Frage nach den Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung<sup>27</sup>. Bereits in seiner Probevorlesung weist er dem Richter umfangreiche normative Verantwortung zu. „Der vom Gesetzgeber mit einem unbestimmten Begriff oder einer Generalklausel – man kann schon sagen – ‚abgespeiste‘ Richter steht vor der Notwendigkeit, die benötigte Entscheidungsnorm selbst zu erarbeiten“<sup>28</sup>. Der Richter hat Stücke offen gelassener Gesetzgebung aufzuarbeiten und auszufüllen, er muß „nachholen, was der Gesetzgeber versäumt hat. Die Aufgabe des Richters, das Recht fortzubilden, erfordert von ihm, . . .“, einen Willensakt, zu dem sich der Gesetzgeber bisher noch nicht entschlossen hat.“ Damit „wird der Richter zwangsläufig zum Vertreter des Gesetzgebers oder vereinfachend: selbst zum Gesetzgeber“<sup>29</sup>. Richterrecht hat Rechtsquellencharakter<sup>30</sup>. Das Gewaltenteilungsprinzip steht dieser Erkenntnis nicht entgegen. Daß sich die Gewalt überschneiden und vermengen, nimmt das Grundgesetz in Kauf (wie sollte es auch anderes sein?); nur die Kernbereiche der Gewalt sind zu beachten. „Die durch Richterrecht innerhalb des Gesetzes auszufüllenden Stücke offengelassener Gesetzgebung“<sup>31</sup> greifen nicht in den Kernbereich des Gesetzgebers ein.

Damit zeigt Kruse dem Richter zugleich die Grenzen seiner Befugnis auf. Der Richter hat sich innerhalb des Gesetzes zu bewegen. Denn „Rechtsanwendung ist nun einmal Gesetzesanwendung“<sup>32</sup>, und die „Gesetzesbindung des Richters ist schließlich ein Eckpfeiler im Gewaltenteilungssystem und im Interesse der Rechtssicherheit das notwendige Gegenstück zur richterlichen Unabhängigkeit“<sup>33</sup>.

27 Das Richterrecht als Rechtsquelle des innerstaatlichen Rechts (öffentliche Probevorlesung, gehalten am 11. 2. 1971 an der Bayerischen Julius-Maximilians-Universität Würzburg), Tübingen 1971; Über Richterrecht, DStZ 1975, 373–378; Über Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht, BB 1985, 1077–1084; Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Stuw 1990, 322–330; Kontinuität und Fortschritt der höchstrichterlichen Rechtsprechung, Festschrift 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Bonn 1993, 239–254; Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung, DStJG 18, 115–136 (Jahrestagung 1994 in Dresden); Die Einkommensteuer und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, Festschrift für Karl Heinrich Friauf, Heidelberg, 1996; Lehrbuch des Steuerrechts (Fn. 23), 387 ff.; Auslegung am Gesetz vorbei – Über den heutigen Umgang mit dem Einkommensteuergesetz, Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln, 1997; *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 46–48b, Rm. 112–133.

28 Probevorlesung, a.a.O. (Fn. 27), 7.

29 Probevorlesung, a.a.O. (Fn. 27), 8 f.

30 Ausführlich DStZ 1975, 376 f.

31 DStZ 1975, 377.

32 Auslegung am Gesetz vorbei, a.a.O. (Fn. 27), 415.

33 Festschrift Friauf, a.a.O. (Fn. 27), 807.



Kruse bestreitet dem Richter nicht die Befugnis zur Ausfüllung von Gesetzeslücken und zur ergänzenden Rechtsfortbildung, fordert aber Methoden-ehrlichkeit, die jenseits des möglichen Wortsinns einsetzende Rechtsfortbildung nicht als Auslegung zu kaschieren<sup>34</sup>. Und eine Grenze ist für ihn unantastbar: „Im Wege der Rechtsfortbildung dürfen über den möglichen Wortsinn des Gesetzes hinaus keine Steueratbestände ausgeweitet und keine neuen Steueratbestände geschaffen werden“<sup>35</sup>. Dies folgt für ihn zwangsläufig aus dem Erfordernis der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, dem darin enthaltenen steuerrechtlichen Parlamentsvorbehalt und dem Bestimmtheitsgrundsatz. Für die Unzulässigkeit der Analogie kommt für ihn folgendes hinzu: „Das Steuerrecht unterscheidet sich von anderen Rechtsgebieten dadurch, daß seine anspruchsbegründenden Tatbestände grundsätzlich keinen wie auch immer gearteten Sachgesetzlichkeiten unterliegen. Es gibt keinen Sachverhalt, der seiner Natur nach besteuert werden müßte. Auf diesem Mangel an Sachgesetzlichkeiten beruht nicht nur die Notwendigkeit der primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit der einzelnen Sachverhalte, sondern auch das Verbot steuerbe-gründender Analogie“<sup>36</sup>.

Wer sich derart intensiv mit den Befugnissen des Richters beschäftigt hat, der wird auch die Rechtsprechung, insbesondere die des Bundesfinanzhofs, kritisch begleiten. Erinnerung sei beispielsweise an die Kritik des Jubilars<sup>37</sup> an der Beschneidung des in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG eindeutig formulierten Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch den Großen Senat des Bundesfinanzhofs<sup>38</sup>, an seine kritische Position zur Besteuerung der Personengesellschaften<sup>39</sup>, an seine Kritik zur Gleichstellung der Werbungskosten und Betriebsausgaben durch die Rechtsprechung<sup>40</sup> sowie an die Kritik zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die in besonderen Ausnahmesituationen auch bei den Überschusseinkünften den Verlust von Wirtschaftsgütern (z.B. Totalschaden eines Pkw, Verlust eines dem Arbeitgeber zur Sicherung des Arbeitsplatzes gewährten Darlehens) zum Abzug als Werbungskosten zuläßt<sup>41</sup>.

34 Festschrift Friauf, a.a.O. (Fn. 27), 806 f.; Festschrift Ritter, a.a.O. (Fn. 27), 414 ff.; *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 112.

35 *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 121.

36 *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 121a; Lehrbuch des Steuerrechts, a.a.O. (Fn. 23), 61.

37 *Kruse*, Bilanzierungswahlrechte in der Steuerbilanz, StBj 1976/77, 113–129; *fer-*ner in Festschrift Ritter, a.a.O. (Fn. 27), 424.

38 Beschluß v. 3. 2. 1969 GrS 2/68, BStBl II 1969, 291.

39 Gewinnanteil und Sondervergütung der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, DStfG 2, 37–66 (Jahrestagung Wien 1978).

40 Zuletzt Festschrift Ritter, a.a.O. (Fn. 27), 416 ff.

41 Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung, DStfG 18, 131 ff. (Jahrestagung Dresden 1994); erneut in Festschrift Ritter, a.a.O. (Fn. 27), 419 ff.

Und wenn Kruse dann auf Äußerungen eines Richters am Bundesfinanzhof stößt, der tatsächlich behauptet, „das Steuerrecht sei ins Chaotische abgedriftet, weil die Wortsinnengrenze als undurchlässiges Bollwerk der Rechtsstaatlichkeit reklamiert werde“, dann greift er zu seiner bildhaften Sprache: „Bei der Lektüre solcher Äußerungen sieht man Gefangene an den Gitterstäben rütteln.“ Und dann gibt er dem Richter für seine weitere berufliche Tätigkeit auf den Weg: „Das aus dem politischen Willensprozeß hervorgegangene Paragrafengesetz ist eine stärkere demokratische Legitimation als der richterliche Schöpfungsakt“<sup>42</sup>. Kürzer und treffender kann Kritik nicht sein.

Kruse hat stets die Gleichmäßigkeit der Besteuerung eingefordert – aber für alle, für die großen ebenso wie für die kleinen. Dabei ist ihm die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein Dorn im Auge, die die Außenprüfung bei Großbetrieben und die eingeschränkteren Betriebsprüfungen bei kleineren Betrieben als mit dem Gesetz vereinbar ansieht, weil angesichts der begrenzten sachlichen und persönlichen Mittel der Finanzverwaltung nichts anderes übrig bleibe<sup>43</sup>. Dagegen setzt er, § 193 Abs. 1 AO ermächtigt die Finanzbehörde zwar nur zur Außenprüfung. Doch die Vorschrift steht nicht allein. Sie steht im Kontext mit § 85 AO, der Verpflichtung zur gleichmäßigen Besteuerung. Daraus ergibt sich nur eine Konsequenz, nämlich die Verpflichtung des Staates, die notwendigen sachlichen und personellen Mittel bereitzustellen<sup>44</sup>. Der Jubilar hat Recht. Und man kann hinzufügen: Viel weiter könnte die Entwicklung im Steuerrecht sein, wenn sich die Finanzgerichte nicht immer wieder – und dabei nahezu stets zum Nachteil der Steuerpflichtigen – zum Reparaturbetrieb für unzulängliches Handeln des Gesetzgebers oder der Verwaltung degradierten.

Ein letztes Beispiel. Es zeugt vom Unverständnis des Jubilars gegenüber fiskalisch gefärbten Urteilen des Bundesfinanzhofs. Für den Bundesfinanzhof unangenehm ist, daß auch hier Kruse Recht hat<sup>45</sup>. Es geht um § 169 Abs. 1 Satz 3 AO. Hierzu hat der Bundesfinanzhof Ende 1989 entschieden<sup>46</sup>, daß die Festsetzungsfrist auch dann gewahrt ist, wenn der Bescheid die für die Steuerfestsetzung zuständige Behörde zwar verlassen hat, bei dem Steuerpflichtigen aber nie angekommen ist. Ein Bürger von durchschnittlicher Intelligenz wird, wenn er vom höchsten Steuergericht erfährt: „Ein Steuerpflichtiger, dem kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist Steuerbescheide übersandt werden, könnte sich dann mit der bloßen Behauptung, die Bescheide seien ihm nicht zugegangen, der Besteuerung entziehen“, sofort unbefangen

42 Festschrift Friauf, a.a.O. (Fn. 27), 806, mit Fn. 89.

43 Urteile v. 10. 4. 1990 VIII R 415/83, BStBl II 1990, 721 und v. 21. 6. 1994 VIII R 54/92, BStBl II 1994, 678.

44 DStfG 18, 121 f. (Fn. 41).

45 DStfG 18, 124 (Fn. 41).

46 Urteil v. 31. 10. 1989 VIII R 60/88, BStBl II 1990, 518; erneut Urteil v. 28. 9. 2000 III R 43/97, BStBl II 2001, 211, 215.



antworten, das Finanzamt hätte in dieser nicht alltäglichen Situation den Bescheid doch per Einschreiben oder mit Zustellungsurkunde zustellen können. Dieser Bürger bleibt sprachlos zurück, wenn er auf seinen Einwand vom Gericht erfährt: „Das wäre eine Handhabung, die den Grundsätzen der vereinfachten Bekannngabe von Steuerbescheiden widersprechen würde.“ Rechtsprechung ist für die Rechtsuchenden da. Wenn sie nicht mehr verstanden wird, leidet die Autorität des Richters. Um die Stärkung der Autorität des Richters geht es dem Jubilar bei seiner Kritik an der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>47</sup>.

## VI.

Zum 70. Geburtstag wünschen wir dem Jubilar Glück, Gesundheit und Zufriedenheit im Kreise der Seinen.

<sup>47</sup> In seinem Urteil v. 20. 9. 2000 II R 63/98, BStBl. II 2001, 58 meldet der II. Senat die vorzitierte Rechtsprechung an. Vielleicht ist dies der Beginn einer Rechtsprechungsänderung, der Jubilar wird dies mit Interesse verfolgen.