

Klaus Tipke sechzig Jahre

Prof. Dr. JOACHIM LANG, Darmstadt

Am achten November 1985 vollendete Klaus Tipke sein sechzigstes Lebensjahr. Er verbringt zur Zeit ein zweites Forschungssemester¹ in den Vereinigten Staaten, um in Berkeley, Yale und Washington seine Studien über die angelsächsischen Theorien der Gerechtigkeit², der Steuergerechtigkeit³ und gerechter Ausgestaltung der Besteuerung mit dem Blick auf die wieder aktuell gewordene Idee einer Steuerrechtsreform⁴ fortzusetzen. Mit besonderer Neugierde beobachtet er den Parcours der amerikanischen Steuerreform⁵, denn die Frage nach den realpolitischen Möglichkeiten der Steuergesetzgebung in der parlamentarischen Demokratie bewegt ihn seit langem⁶. Während seines Auslandsaufenthaltes hat Klaus Tipke die Aufgabe, diese Zeitschrift geschäftsführend herauszugeben, delegiert. So ergab sich die Gelegenheit, den Jubilar durch dieses Geburtstags-Festheft mit Beiträgen der Mitherausgeber und Kollegen der Kölner Steuerrechtslehre zu ehren und ihm dafür zu danken, daß sein Engagement die „Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft“ zu einem vielzitierten und international beachteten Forum steuerwissenschaftlicher Erkenntnis gemacht hat.

Kein anderer Autor hat die *Gesamtheit* der deutschen Steuerrechtsordnung, das Verwaltungsverfahren- und Steuerprozeßrecht, das allgemeine Steuerschuldrecht und das Recht der einzelnen Steuerarten, die einzelnen Teilgebiete auf allen Ebenen sowohl der praktischen Rechtsanwendung als auch der Grundlagen- und Gesetzgebungsforschung so durchlebt wie Klaus Tipke, der am achten November 1925 im Kreis Stade/Niedersachsen geboren wurde. Die Wurzeln seiner Persönlichkeit enden in jenen Vorfahren, die

sich als freie Bauern bis in das sechzehnte Jahrhundert auf niedersächsischen Höfen nachweisen lassen. Freilich verspürte er keine Neigung zur Landwirtschaft; der Erstgeborene gab das Erbhofrecht an den jüngeren Bruder ab. Indessen verdichteten sich die bauerlichen Tugenden des Fleißes, der Rechtschaffenheit und die der Beharrlichkeit, die Scholle urbar und fruchtbar zu machen, bei ihm zu einer einzigartigen intellektuellen Schaffenskraft sowie zu jener ausgeprägten Rechts- und Ordnungskreativität, die den weitgespannten und prägenden Beitrag Tipkes zur deutschen Steuerrechtswissenschaft ermöglichten.

So begreift Klaus Tipke das Thema seines längst noch nicht abgeschlossenen Lebenswerks zuvörderst als Ordnung im besten Sinne des Rechts: „Die Steuerordnung muß nicht nur Ordnung sein, sie muß auch Rechtsordnung sein, Steuerrechtsordnung. Zur gerechten Ordnung wird die Ordnung durch sachgerechte Regeln, Prinzipien oder Wertungen . . .“⁷ Dieser wertungsjuristische Grundansatz gewinnt rechtsgeschichtliche Bedeutung durch die Entwicklung des sozialen Rechtsstaats zum Steuerstaat, der knapp ein Viertel des volkswirtschaftlichen Sozialprodukts in Anspruch nimmt⁸. Die daraus resultierende allgegenwärtige Beteiligung des Staates an jedweder ökonomischer Betätigung des Bürgers bewirkt unaufhaltsam den rechtsstaatlichen Umbruch des Steuerschuldverhältnisses, das in der wirtschaftsfremden Juristenausbildung nach wie vor vernachlässigt⁹ und von einigen Autoren immer noch als Appendix ohne eigenen Rechtswert dem Zivilrecht¹⁰ oder gar der Buchführung und Bilanzkunde zugeordnet wird. Indessen belegt die wachsende Flut der Steuerprozesse, daß die Bevölke-

1 Während des ersten Forschungssemesters 1980 in Berkeley und Harvard entstand der Vortrag von K. Tipke über Steuergerechtigkeit aus Anlaß des 75jährigen Bestehens des Kölner Verlages Dr. Otto Schmidt KG, abgedruckt in *StuW* 1980, 281 ff. Buchfassung: Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln 1981.

2 Vgl. die Auseinandersetzung mit John Rawls in: Steuergerechtigkeit (FN 1), Köln 1981, S. 38 ff.

3 Vgl. insb. die Auswertung amerikanischen Schrifttums in: Steuergerechtigkeit (FN 2), S. 56 ff., sowie die Formulierung der Tipkeschen Gerechtigkeitstheorie in englischer Sprache: On Justice in Taxation, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1984, 531.

4 Vgl. zuletzt K. Tipke, Von der Unordnung zur Neuordnung des Einkommensteuerrechts, in: *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Köln 1985, S. 133 ff.

5 Zur amerikanischen Steuerreform *StuW* 1985, 160 ff., 247 ff. (Finanzausschußbericht); *StuW* 1985, 264 ff. (Steuerreformvorschläge des amerikanischen Präsidenten); *StuW* 1985, 267 ff. (J. A. Pechman, Über den amerikanischen Steuerreformplan).

6 So weist bereits der Finanzrichter K. Tipke, *FR* 1966, 37, in

seiner Besprechung des Buches von H. Haller, Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, Tübingen 1964, darauf hin, daß es nicht genüge, nur das Endziel aufzuzeigen. Vielmehr müsse auch der Weg zu diesem Ziel im einzelnen vorgezeichnet werden. Im weiteren insb. K. Tipke, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers – Kritik und Verbesserungsvorschläge, *StuW* 1976, 293; *ders.*, Über Steuergesetzgebung und parlamentarische Demokratie, Zu F.A. von Hayek: Recht, Gesetzgebung und Freiheit, *StuW* 1983, 1.

7 K. Tipke (Steuergerechtigkeit, FN 2), S. 44/45.

8 Immerhin ist ein kontinuierliches Absinken der volkswirtschaftlichen Steuerquote von 25 Prozent (1977) auf 23,7 Prozent (1984) zu vermerken. Vgl. *BMF* (Hrsg.), Finanzbericht 1986 (abgeschlossen am 31. 7. 1985), Bonn 1985, S. 76. Derartige Marginalkorrekturen des Steuerstaates vermindern aber das Konfliktpotential gewiß nicht.

9 Dazu K. Tipke, Öffentliches Schuldrecht – Stiefkind der Ausbildung, *Handelsblatt* vom 29. 3. 1985, S. 34; *ders.*, Forum: Das Einkommen als zentraler Begriff des öffentlichen Schuldrechts, *JuS* 1985, 345.

10 Dazu K. Tipke, Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, 10. Aufl., Köln 1985, S. 6 ff. (insb. gegen G. Crezelius).

rung zusehends weniger gewillt ist, den Steuereingriff in der Gestalt unverständlichen Formularwesens hinzunehmen. Das Bundesverfassungsgericht hat seine jahrzehntelange Toleranz gegenüber der Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers¹¹ in den wegweisenden Entscheidungen zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen¹² und zur sog. Zwangsanleihe¹³ ersichtlich aufgegeben und wirkt somit einer Steuerpolitik entgegen, welche die Finanzmassen wahltaktisch ohne die lästigen Schranken verbindlicher Rechtswerte manövrieren will. Mit hin scheint das Rechtsgebiet, das jeden ökonomisch handelnden Bürger alltäglich mit einer Vielzahl von Rechtssätzen tangiert, schneller als erwartet¹⁴ unter das Dach des verfassungsrechtlichen Wertsystems heimgeholt und ihm dort ein mit autonomen Wertmaßstäben ausgestatteter Platz eingeräumt zu werden, der seiner öffentlichrechtlichen Natur und praktischen Bedeutung angemessen ist. Diesen Prozeß rechtswissenschaftlicher Urbarmachung füllt das *Tipkesche* Werk aus.

Dem zentralen Anliegen, die Steuerrechtsordnung als *Gerechtigkeitsordnung* zu entfalten¹⁵, entspricht die entschiedene Abneigung gegen Phänomene der Besteuerung, die mit der verderblichen Anziehungskraft des Geldes auf menschliches Verhalten zusammenhängen und das Steuerwesen rechtsethisch auszuzeihen drohen. *Klaus Tipke* verabscheut rechtsblinden Fiskalismus („nacktes Kämmererdenken“¹⁶) und Käuflichkeit mentalität; seine Gerechtigkeitslehre sichert er kompromißlos gegen den Grünspan der Silberlinge ab. So widersetzt er sich den skrupellosen Verbindungen zwischen Geld und Politik¹⁷, der merkantilen Steuerpolitik der Parteien und Verbände¹⁸, der kapitalfehlleitenden Steuervermeidung und -minimierung¹⁹, dem fiskalisch überspannten Schutz des Unrechts durch das Steuergeheimnis²⁰ und dem Steuerabzug gesetz- oder sittenwidriger Aufwendungen²¹.

Der Entwurf der Steuergerechtigkeit, den *Klaus Tipke* zur Zeit in den Vereinigten Staaten vertieft, entstand freilich nicht von einem Tag auf den anderen; er bildet vielmehr das organisch gewachsene Substrat

einer mehr als dreißigjährigen Beschäftigung mit dem Steuerrecht in Praxis und Theorie.

Nachdem *Klaus Tipke* für die letzten beiden Kriegsjahre noch zur Wehrmacht eingezogen worden und nach schwerer Kriegsverletzung gesundheitlich wiederhergestellt war, studierte er drei Semester Philosophie und sechs Semester Rechtswissenschaften in Hamburg und absolvierte dort auch seinen juristischen Vorbereitungsdienst. Nach dem zweiten juristischen Staatsexamen begann *Klaus Tipke* seinen steuerrechtlichen Beruf Ende 1954 als Finanzassessor beim Finanzamt Hamburg-Hansa. 1955/56 war er Hauptsachgebietsleiter für Einkommensteuer bei den Finanzämtern Hamburg-Hansa und Hamburg-Mitte Altstadt. 1957 wurde er an das Finanzgericht Hamburg berufen und war damals der jüngste Finanzrichter der Bundesrepublik. 1965 wurde er zum Senatspräsidenten am Finanzgericht Hamburg ernannt.

Neben seinem Richteramt baute *Klaus Tipke* seine literarische Prominenz in kurzer Zeit aus, Freizeit und Privatleben verdrängend, oft bis in die späte Nacht hinein schreibend. Von 1957 bis 1966 veröffentlichte er in den verschiedensten Fachzeitschriften achtzig Beiträge zum allgemeinen Abgabenrecht, zum Steuerprozeßrecht, zum Einkommen- und Umsatzsteuerrecht. 1961, vier Jahre nach dem Eintritt in den Richterdienst, publizierte er gemeinsam mit *Heinrich Wilhelm Kruse* den ersten Band des Kommentars zur Reichsabgabenordnung²² und 1963 den zweiten Band²³. 1965 wurde der Kommentar um die Finanzgerichtsordnung erweitert und auf das Loseblattsystem umgestellt²⁴. Den Autoren glückte auf Anhieb ein juristisches Meisterwerk, das bis heute elf Auflagen erlebte und zu den meistzitierten steuerrechtlichen Büchern gehört. Das Erfolgskonzept des Kommentars beruhte auf zwei Hauptzielen, die mit stilistisch brillanter und dogmatisch präziser Sprache verfolgt wurden. Zum einen schälten *Tipke/Kruse* den verfassungs- und verwaltungsrechtlichen Kern des Steuerrechts heraus und schlugen damit eine Brücke zwischen dem in die Verfassung der Bundesrepublik Deutschland eingebundenen Steuerrecht der Nachkriegszeit und dem rechtsstaatlich fortschreitenden

11 Dazu *K. Tipke*, Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht – Methode oder irrationale Spekulation?, BB 1973, 157.

12 Dazu *K. Tipke*, Steuerrecht (FN 10), S. 291 ff.; *ders.*, StuW 1985, 78 ff.; *ders.*, Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKongreßRep 1983, 39 (vgl. auch StuW 1984, 127 ff.). Ein Zitat aus BVerfGE 66, 214, 223, ist der 10. Auflage des Lehrbuchs (FN 10) als Motto vorangestellt.

13 BVerfG vom 6. 11. 1984, BStBl. II 1984, 858 = StRK InvHG 1983 R. 3.

14 *K. Vogel* prognostizierte in seinem Eröffnungsvortrag auf der ersten Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft am 15. 11. 1976 einen Zeitraum von fünfzig Jahren, in dem die Steuerjurisprudenz einen bedeutenden Aufschwung nehmen und sich ungewöhnlich reich entfalten werde (*K. Vogel*, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ/A 1977, 5).

15 So bereits die erste Auflage des Lehrbuchs (FN 10), Köln 1973, S. 18 ff. (10. Aufl., 1985, S. 21 ff.).

16 *K. Tipke*, Steuerrecht (FN 10), S. 21.

17 Dazu insb. *K. Tipke*, „Das Honorar trübt den Verstand“, DER SPIEGEL Nr. 21/1985, S. 100 ff.; *ders.*, Parteispinden als Betriebsausgaben, StuW 1985, 279 ff. Vgl. auch StuW 1985, 185.

18 So fordert *K. Tipke* in dem Vorwort zur 10. Aufl. seines Lehrbuchs (FN 10): „Steuerpolitik muß Gerechtigkeitspolitik, Steuerrecht muß erstrebte Steuergerechtigkeit sein. Darüber zu wachen, daß das Steuerrecht nicht vollends entartet zu: ‚Steuerrecht ist, was den Regierungsparteien bei der nächsten Wahl nützt, was einflußreichen Verbänden nützt‘, ist Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts. Sonst wird aus einem fiscal law as a moral judgement fiscal law as the rule of the powerful . . .“

19 Dazu *K. Tipke*, Steuerrecht (FN 10), S. 509 ff. (Mitarbeit: *H. Montag*).

20 *K. Tipke*, Steuerrecht (FN 10), S. 43.

21 Dazu *K. Tipke*, Steuerrecht (FN 10), S. 8., S. 252/253: Das Steuerrecht sei Teil der Gesamtrechtsordnung. Deshalb dürfe es andere Teile der Rechtsordnung grundsätzlich nicht durchkreuzen oder unterlaufen.

22 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (ohne Steuerstrafrecht), Band 1: §§ 1–227 RAO, Köln 1961.

23 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (ohne Steuerstrafrecht), Band 2: §§ 228–390 RAO, StAnpG, FVG, StSäumG, VwZG, Köln 1963.

24 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung (ohne Steuerstrafrecht) mit StAnpG, FVG, StSäumG, VwZG, FGO, Köln 1965.

Öffentlichen Recht²⁵. Zum anderen aber erkannten die Steuerpraktiker *Tipke/Kruse*, daß eine totale Integration des allgemeinen Abgabenrechts in das allgemeine Verwaltungsrecht nicht mehr möglich war²⁶. Das Rad der Rechtsgeschichte konnte nicht mehr zurückgedreht werden. Die Verselbständigung des Steuerrechts war durch die Einrichtung des Reichsfinanzhofs im Kriegssommer 1918, die Kodifikation des allgemeinen Abgabenrechts in der Reichsabgabenordnung 1919 und sodann besonders durch die Blütezeit der Steuerrechtswissenschaft bis 1933 schon zu weit vorangetrieben worden. Demgegenüber hatte sich die allgemeine Verwaltungsrechtslehre von den Feldern des Geldleistungsverhältnisses zu fern gehalten, um tragfähige Lösungen für die Besonderheiten des Steuerverwaltungsrechts, etwa auf dem Gebiete der Bestandskraft²⁷, anbieten zu können. Insoweit weicht beispielsweise das in der Abgabenordnung 1977 niedergelegte Korrektursystem der Steuerverwaltungsakte erheblich von den Regeln der Verwaltungsverfahrensgesetze ab. *Tipke/Kruse* leisteten in den verwaltungsrechtlich ungeklärten Bereichen dogmatische Pionierarbeit und setzten ihre Ansichten in vielen Einzelfragen durch.

1966 erhielt *Klaus Tipke* den Ruf auf den Lehrstuhl für Steuerrecht der Universität zu Köln und wurde am 1. Januar 1967 Nachfolger von *Ottmar Bühler* und *Armin Spitaler*. *Klaus Tipke* lehrte zwar seit 1964 an der Universität Hamburg und genoß die Schätze der Bibliothek im Seminar für Finanz- und Steuerrecht; der Wechsel vom Lehrbeauftragten zum hauptberuflichen Hochschullehrer bedurfte jedoch des Zuspruchs. *Klaus Tipke* liebte nämlich den Finanzrichterberuf. Zudem war er 1966 Vorsitzender des Bundes Deutscher Finanzrichter, dessen Ehrenmitglied er heute ist. Der Hamburger Ordinarius und Richter am Obergerverwaltungsgericht *Gerhard Wacke*, der das Seminar für Finanz- und Steuerrecht leitete, und sein damaliger Assistent *Klaus Vogel*, gegenwärtig Ordinarius in München und Mitherausgeber dieser Zeitschrift, ermunterten *Klaus Tipke* zu dem Schritt, dem die Steuerrechtswissenschaft soviel verdankt. Im Rückblick auf die Weichenstellung, die *Klaus Tipke* von Hamburg nach Köln führte, ist ungewiß, ob es ein Lehrbuch des allgemeinen und besonderen Steuerrechts aus der Feder eines Finanzrichters *Klaus Tipke* je gegeben hätte.

Der Entscheidung für Köln lag das Bewußtsein zugrunde, daß der umfassende Entwurf eines juristisch systematisierten Steuerrechts, der in dem Finanzrichter und erfolgreichen Fachschriftsteller garte und sich bei den Vorarbeiten zu einer Habilitationsschrift über das Steuerrechtsverhältnis zu konkretisieren begann, nicht *neben* einer Richterlaufbahn zu leisten war, da diese dem universellen Ansatz durch Spezialisierung auf bestimmte Teilgebiete eher entgegengewirkt und am Ende vielleicht im verstärkten Maße Justizverwaltungs- und Repräsentationsaufgaben mit sich gebracht hätte. Der Ordnungsauftrag in ihm rief aber nicht nur nach den Sonnabenden, Sonn- und Feiertagen, nach den Nächten im Schein der Schreibtischlampe, sondern eben auch nach mehr Werktagszeit.

Die Anfänge der Kölner Forschungstätigkeit waren noch beherrscht von der rechtssystematischen Aufarbeitung des *allgemeinen Steuerrechts*. Die im Jahre 1968 veröffentlichte Monographie „Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat“²⁸ beinhaltet Teile der geplanten Habilitationsschrift, die der Ruf nach Köln erübrigte hatte. Ende 1969 legte der vom Bundesfinanzminister einberufene Arbeitskreis für eine Reichsabgabenordnung seinen Reformentwurf²⁹ vor; ihn nahm *Klaus Tipke* zum Anlaß, einen eigenen, detailliert begründeten Alternativentwurf vorzulegen, in dessen Aufbau und Inhalt die durch die Kommentierung kritisch erworbenen Erfahrungen mit den systematischen und terminologischen Mängeln der Reichsabgabenordnung sowie der Erkenntnisstand zum System des allgemeinen Steuerrechts eingebracht waren³⁰.

Im Sommersemester 1972 gab *Klaus Tipke* ein Skriptum zur Vorlesung „Allgemeines Steuerrecht“ (Staatssteuerrecht, Allgemeines Steuerschuldrecht, Steuerverfahrensrecht) heraus. Im Wintersemester 1972/73 folgten die Skripten zu den Vorlesungen „Besonderes Steuerrecht“ und „Rechtsschutz in Steuersachen“. Diese Skripten erweiterte *Klaus Tipke* zu dem von ihm sog. systematischen Grundriß „Steuerrecht“³¹, dessen erste Auflage 1973 erschien. In rascher Folge stets wieder völlig überarbeiteter Auflagen³² entstand aus dem Grundriß ein nunmehr handbuchformatiger Bestseller: der „Tipke“. Er macht das Steuerrecht nicht nur „erlernbar und verständlich“³³, sondern bietet darüber hinaus weit mehr als ein stoffvermittelndes Fachbuch, nämlich ein Steuerrechtssystem, dessen eindringliche Konsistenz über die Stu-

25 Dazu insb. *K. Vogel*, Verwaltungsrecht und Allgemeines Abgabenrecht, Zugleich eine Besprechung des Kommentars von *Tipke/Kruse*, DVBl. 1962, 435.

26 Dazu *H. W. Kruse*, in: *Tipke/Kruse* (FN 24), § 97 RAO, Anm. 1; *ders.*, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., München 1973, S. 1 ff.; *K. Tipke*, Die Bestandskraft von Steuerverwaltungsakten, NJW 1962, 1040; *ders.*, Steuerrecht (FN 10), S. 4 ff.

27 Vgl. *K. Tipke*, Die Bestandskraft von Steuerverwaltungsakten (FN 26); *ders.*, in: *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Vor § 130 AO (grundlegend zum Korrektursystem der Steuerverwaltungsakte), § 130 AO, Anm. 3 (Neuorientierung der Lehre vom begünstigenden Verwaltungsakt mit besonderem Blick auf die Geldleistungsbescheide).

28 Heft 6 der von *G. Wacke*, *K. Vogel* und *K. Tipke* herausgegebenen Schriftenreihe „Steuerrecht im Rechtsstaat“, München 1968.

29 Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeits-

kreises für die Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze über seine Tätigkeit, Schriftenreihe des BMF, Heft 13, Bonn 1970.

30 *K. Tipke*, Zur Reform der Reichsabgabenordnung, Stellungnahme zum Reformentwurf (des Arbeitskreises für eine Reform der Reichsabgabenordnung), FR 1970, 240 ff., 260 ff., 327 ff., 365 ff., 384 ff., 412 ff., FR 1971, 69 ff., 168 ff. Im weiteren *K. Tipke*, Systematisierung des allgemeinen Steuerrechts, Ein Alternativvorschlag zum Regierungsentwurf einer Abgabenordnung, StuW 1971, 95; *ders.*, Reformbedürftiges allgemeines Abgabenrecht, StbJb 1968/69, S. 69; *ders.*, Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung, AöR 94 (1969), S. 224.

31 Vgl. FN 10.

32 2. Aufl. 1974; 3. Aufl. 1975; 4. Aufl. 1977; 5. Aufl. 1978; 6. Aufl. 1978; 7. Aufl. 1979; 8. Aufl. 1981; 9. Aufl. 1983; 10. Aufl. 1985. Übersetzung des Grundlagenteils der 5. Aufl. (S. 13 ff.: System des Steuerrechts) ins Japanische durch *K. Kimura*, HOGAKU KENKYO 1979, S. 86 ff.

33 *H. Söhn*, Besprechung der 7. Aufl., NJW 1980, 1274.

denten- und Steuerexpertenkreise hinauswirkt, Faszination ausübt und – so der Journalist *Jens Friedemann*³⁴ „Zündstoff für die aktuelle Diskussion um Steuergerechtigkeit und Vereinfachung der Vorschriften“ liefert.

Der Erfolg des „Tipke“ ist kein Geheimnis, sondern wird sofort einsehbar, wenn man das Buch aufschlägt und sich festliest. *Klaus Tipke* ist die Sprache nicht gegeben, um seine Gedanken zu verbergen. Er verschafft vielmehr dem Leser auf jeder Seite ständig Erfolgserlebnisse, indem er ihm etwas klarmacht, was ihm vorher unzugänglich schwierig erschien. Der Leser bewegt sich plötzlich nicht mehr in dem Labyrinth des Steuerrechts, sondern in einem wohlgepflegten Garten, dessen Früchte zum Ernten einladen.

Die stilistische Meisterschaft, komplizierteste Begriffe und Zusammenhänge zu entschlüsseln und ein augenscheinlich trockenes Thema geradezu belletristisch abzuhandeln, hat natürlich ihren tiefen Hintergrund. Wie bereits angesprochen, versteht *Klaus Tipke* Besteuerung eben nicht als pure Geldangelegenheit, sondern als das zentrale Nervensystem des sozialen Umverteilungsstaats, das die Rechtswissenschaft bisher sträflich vernachlässigt hat. Das Vorwort zur ersten Auflage des systematischen Grundrisses konstatiert folgendes: „Die Steuerrechtswissenschaft ist ihrem Ordnungsauftrag, das Steuerrecht systematisch aufzuarbeiten und darzustellen, bisher kaum nachgekommen. Die wenigen Lehrbücher, die bisher zum besonderen Steuerrecht erschienen sind, lassen jedenfalls weithin noch keine systematische Ordnung erkennen. Sie sind durchweg auf die bloße Wiedergabe des Gesetzesinhalts und weniger auf die Anleitung zu dessen Verständnis – das heißt im wesentlichen: auf die Herausarbeitung der systemtragenden Prinzipien sowie der Systembrüche – angelegt. So existiert denn bis heute kein geschlossenes steuerjuristisches Lehrgebäude mit weitgespannten systematischen Ableitungszusammenhängen . . .“³⁵

Damit hatte *Klaus Tipke* sich selbst die Aufgabe aufgebürdet, ein *Lehrgebäude für das gesamte Steuerrecht* zu errichten. Diese Aufgabe barg zwei Elemente, das Anliegen zweckmäßiger Juristenausbildung und die rechtswissenschaftliche Pionierforschung. Bereits in den ersten Jahren seiner Ordinariats Tätigkeit wies *Klaus Tipke*³⁶ nachdrücklich darauf hin, daß die Abstinenz der deutschen Juristenausbildung gegenüber allem, was in irgendeiner Weise mit Ökonomie zu tun hat, die Anforderungen an den Juristen im modernen Industrie- und Umverteilungsstaat evident verfehle, und forderte eine entsprechende Neuordnung des

Fächerkatalogs. Seine Appelle – besonders die späteren in seiner Eigenschaft als Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft – wurden wohl gehört. Hingegen vermochten sie das Konzept der ökonomiefremden Ausbildung zum Justizjuristen nicht zu erschüttern³⁷, zum Nachteil des arbeitsplatzsuchenden Juristennachwuchses und der nicht zu befriedigenden Nachfrage nach ökonomisch befähigten Beratungs- und Gestaltungsjuristen in Industrie und Anwaltschaft, zum Vorteil der rechtsberatend und -gestaltend tätigen Ökonomen – besonders Steuerberater, die meist auch zu allen Vertragsangelegenheiten hinzugezogen werden –; sie brauchen unliebsame Juristenkonkurrenz auch nach der soeben verabschiedeten Juristenausbildungsreform nicht zu fürchten.

Der jüngste Mißerfolg der *Tipkeschen* Appelle hängt nicht unwesentlich damit zusammen, daß Fortschritte in die Richtung einer ökonomienahen Juristenausbildung, wie sie zum Beispiel an den amerikanischen Law Schools praktiziert wird³⁸, wohl nicht *parallel* zur steuerrechtlichen Pionierforschung geleistet werden können. Die Lehrgebäude der ökonomienahen Rechtsgebiete, die in den letzten Jahrzehnten so dynamisch expandiert sind, müssen nämlich zuerst errichtet sein, bevor man in ihnen wohnen kann. Auf der Baustelle der Steuerrechtswissenschaft herrscht aber selbst im innersten Expertenkreis Streit über die juristische Systematisierbarkeit des Steuerrechts³⁹. Angesichts dieses Dissenses und angesichts des gegenwärtigen Zustandes der Steuergesetze wird die Juristenausbildungsreform wohl erst in fernerer Zukunft die Impulse der *Tipkeschen* Architektur empfangen können.

1971 erschien die Abhandlung „Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?“⁴⁰, in der *Klaus Tipke* den Inhalt seiner Grundlagenforschung in zweierlei Hinsicht deutlich machte:

a) Zunächst bekannte sich *Klaus Tipke* zur Wertungsjurisprudenz im strengen, antipositivistischen Sinne eines Systems folgerichtiger Verwirklichung von Prinzipien (Primärwertungen) durch das Recht. Nach diesem Verständnis eines *inneren Systems*⁴¹ beruht der Ordnungscharakter des Rechts, das Wesen der Rechtsordnung auf normativer Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit. Im Idealfall der sog. Systemkonsequenz weist das Gefüge der verschiedenen Prinzipien, Subprinzipien und Gesetzeszwecke (Einzelwertungen) keine Rechtfertigungslücken auf. Jede Rechtsfolge ist das Ergebnis einer sachlich einleuchtenden Wertungsdifferenzierung, Prinzipienbeschränkung oder Prinzipienkombination. Alle Methoden der Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung sind der

34 Der neue „Tipke“; ein Bestseller zum Steuerrecht, DIE ZEIT vom 16. 6. 1978.

35 Vgl. auch *K. Tipke*, Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem, in: FS für *G. Wacke*, Köln 1972, 211.

36 *K. Tipke*, Die Situation des Steuerrechts als rechtswissenschaftliche Disziplin, NJW 1967, 1885; *ders.*, Über Steuerwesen im akademischen Unterricht und Studienreform, FR 1968, 4; *ders.*, Jurisprudenz und Steuerwesen, JbFSt 1970/71, 102; *ders.*, Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, JZ 1975, 558.

37 Vgl. *K. Tipke* a.a.O. (FN 9).

38 *K. Tipke* a.a.O. (FN 36) verweist hierzu auf die Beiträge von *H.-D. Höppner*, StuW 1968, 12 und *H. J. Ault*, StuW 1974, 150.

39 Insb. *H. W. Kruse*, Steuerspezifische Gründe und Grenzen

der Gesetzesbindung, in *K. Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982, S. 77: „Bei allem Verständnis für das Bemühen, die innere Regellosgkeit des Steuersystems durch ein auf eine Grundwertung bezogenes steuerrechtliches Lehrgebäude mit weit gespannten Ableitungszusammenhängen zu beheben: Ein in sich geschlossenes Steuersystem ist und bleibt Utopie . . .“

40 StuW 1971, 2.

41 Im Anschluß an den *Larenz-Schüler C.-W. Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969.

teleologischen Verifizierung des Rechtssatzes untergeordnet⁴². *Klaus Tipke* verankerte schließlich seine methodische Grundauffassung im Gleichheitssatz: „Die stärkste Wirkung entfaltet der Gedanke des inneren Systems dadurch, daß der Gleichheitssatz eine folgerichtige, durchgängige Anwendung eines Prinzips (einer Primärwertung) verlangt.“⁴³

b) Der besondere Teil der Abhandlung (Systemhaftes und Systemwidriges im Einkommensteuerrecht) kündigt an, daß *Klaus Tipke* sich verstärkt dem besonderen Steuerschuldrecht zuwenden wird. Dort machte er die größten Forschungsdefizite aus⁴⁴. Während die Systematisierung des allgemeinen Steuerrechts durch dessen Neukodifikation in der Abgabenordnung vom 19. 3. 1976 (AO 1977)⁴⁵ weitgehend erledigt worden war, bekamen die Klagen über Steuerchaos und -konglomerat⁴⁶ bis heute ständig neue Nahrung durch weitere Verkomplizierungen des besonderen Steuerschuldrechts. *Klaus Tipke* erkannte diese Herausforderung einer orientierungslos agierenden Steueränderungsgesetzgebung an den rechtswissenschaftlichen Ordnungsauftrag, der einerseits auf den Fundus finanzwissenschaftlicher System- und Prinzipienforschung zurückgreifen kann⁴⁷, andererseits aber der geltenden Rechtsordnung verpflichtet und somit wesentlich unfreier als finanzwissenschaftliches Ordnungsdenken ist.

1972 veröffentlichte *Klaus Tipke* in der Festschrift für *Gerhard Wacke* sein duales, am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiertes System der Steuern auf das Einkommen und der Steuern auf die Einkommensverwendung⁴⁸. Im Bereich der Steuerartenforschung liegt der Schwerpunkt auf dem Einkommensteuerrecht⁴⁹.

Die Besteuerung der Einkommensverwendung eruieren vor allem die oft zitierten Beiträge 1972 zur Umsatzsteuer im Steuersystem⁵⁰ und 1975 über die Gleichartigkeit von Steuern⁵¹. Außerdem entstanden in den siebziger Jahren zahlreiche Beiträge zu methodischen Grundsatzfragen⁵².

Auch die Kommentierungen der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung sowie die ständige Innovation des Lehrbuches zwingen *Klaus Tipke* dazu, die Gesamtheit der Steuerrechtsordnung im Visier zu behalten.

Im Dezember 1975 wurde die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft gegründet, deren satzungsmäßige Ausgestaltung *Klaus Tipke* maßgeblich mitbestimmt hat. Bestrebungen einiger Gründungsmitglieder, einen berufsständischen Interessenverband ins Leben zu rufen, widersetzte er sich erfolgreich. Er stellte sich auch keine reine Hochschullehrervereinigung vor, sondern eine Solidargemeinschaft der Steuerjuristen aus allen Tätigkeitsbereichen, die dem juristisch-systematischen Denken in der Praxis der Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung mehr Gewicht verschafft und auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts bei der Juristenausbildung hinwirkt. *Klaus Tipke* war bis 1981 Vorsitzender der Gesellschaft und setzte in dieser Eigenschaft nachhaltig Maßstäbe für das Wirken der Gesellschaft. Die Generalthemen der von ihm geleiteten Jahrestagungen machte er jeweils zum Gegenstand seiner persönlichen Forschung: Auf das programmatische Thema der ersten Jahrestagung über die Steuergesetzgebung⁵³ folgten vier ertragsteuerliche Generalthemen⁵⁴. Den Band der letzten Jahrestagung seiner

42 Vgl. *K. Tipke*, Steuerrecht (FN 10), S. 97 ff.

43 A.a.O. (FN 40), StuW 1971, 4.

44 Dazu insb. *K. Tipke*, Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, JZ 1975, 558.

45 BGBl. I S. 613.

46 Vgl. Titel und Einleitungssatz der oben (FN 40) zit. Abhandlung.

47 Vgl. *K. Tipke* (FN 40), StuW 1971, 4 (Systemdenken und Systembegriff in der Finanzwissenschaft), sowie bereits die Hinweise in der oben (FN 6) zit. Buchbesprechung.

48 A.a.O. (FN 35), S. 215 ff. Vgl. auch *K. Tipke*, Steuerrecht (FN 10), S. 66 ff.

49 Grundlegend und besonders häufig zitiert insb. *K. Tipke*, Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem Einkommensteuergesetz, Entstehung, Motivation und Berechtigung, in: FS für *H. Paulick*, Köln 1973, S. 391; *ders.*, Übertragung von Einkunftsquellen, Zum Thema der Münchener Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, StuW 1977, 293; *ders.*, Zur Abgrenzung der Betriebssphäre oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Zur Lübecker Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, StuW 1979, 193; *ders.*, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; *ders.*, Unterhalt und sachgerechte Einkommensteuerbemessungsgrundlage, ZRP 1983, 25; *ders.*, Neuordnung der Familienbesteuerung (FN 12).

50 *K. Tipke*, Die Umsatzsteuer im Steuersystem, USIR 1972, 1.

51 *K. Tipke*, Über die Gleichartigkeit von Steuern, StuW 1975, 242.

52 Insb. *K. Tipke*, Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex?, Außenwirtschaftsdienst des BB

1972, 589; *ders.*, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Steuereutstrickung“ (Fall *H. Horten*), StuW 1972, 264; *ders.*, Zur Methode der steuerrechtlichen Negation von Familien-Personengesellschaft, StuW 1972, 55; *ders.*, An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerrückziehung, StbJb 1972/73, S. 509; *ders.*, Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht (FN 11); *ders.*, Steuerrechtswissenschaft und Steuerrechtsprechung, DStZ 1975, 406; *ders.*, Zum steuergesetzlichen Wirtschaftsrecht, StuW 1976, 162; *ders.*, Steuergesetzgebung (FN 6).

53 *R. Kreile*, Die Steuergesetzgebung in der BRD aus der Sicht des Parlamentarikers, StuW 1977, 1; *K. Tipke*, Steuergesetzgebung (FN 6); *A. Uelner*, Die Steuergesetzgebung in der BRD aus der Sicht des Ministerialbeamten, DStR 1977, 119; *K. Vogel*, Standort und Bedeutung des Steuerrechts in der Rechtsordnung, DStZ 1977, 5.

54 Dazu *K. Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen (FN 49); *ders.*, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Zum Thema der Wiener Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, StuW 1978, 193; *ders.*, Zur Abgrenzung der Betriebssphäre oder Berufssphäre (FN 49), *ders.*, in *H. G. Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Spurentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs (Vorträge und Diskussionsbeiträge der Nürnberger Jahrestagung im Dezember 1980), Köln 1981, S. 1ff. (u. a. Auseinandersetzung mit den in der US-amerikanischen Literatur vertretenen Einkommenstheorien).

Amtszeit gab *Klaus Tipke* selbst heraus⁵⁵. Die Wahl des methodischen Grundsatzthemas signalisierte eine neue Phase seines Schaffens.

Sie wurde eingeleitet durch zwei Ereignisse, das erste Forschungssemester 1980 in den Vereinigten Staaten und das 75jährige Bestehen des Verlages Dr. Otto Schmidt KG⁵⁶. Dieses Jubiläum erschien ihm als der geeignete Anlaß, mit der Endfassung eines Kapitels zu beginnen, das systematisch wohl am Anfang des Gesamtwerks, im Teil der Grundlegung platziert ist, das man aber dann am besten auszuformulieren versteht, wenn alle übrigen Teile des Allgemeinen und des Besonderen bereits detailliert verfaßt sind.

Das Gerechtigkeitskonzept, daß den Gesetzen *sachgerechte Regeln* (Prinzipien oder Wertungen) zugrundeliegen müssen⁵⁷, ist zunächst die Konfession eines *Praktikers*, dem vor allem als Kommentator alle Tücken des Umgangs mit Steuergesetzestexten wohlvertraut sind. Er weiß um die Notwendigkeit der Wertungsjurisprudenz und die Untauglichkeit der Begriffsjurisprudenz bei der Anwendung der *lex imperfecta*. Er weiß, daß Wortlautfetischismus, der juristische Interpretationskunst zu einem mehr oder weniger dilettantischen Umgang mit germanistischen Wörterbüchern zusammenstutzt, und besonders die dem sog. möglichen Wortsinn des Gesetzes verhaftete Lehre von einem steuerrechtlichen Analogieverbot sowohl der Rechtssicherheit als auch der Demokratie schaden, weil das Recht vornehmlich dort planbar entfaltet und dem demokratischen Gesetzgeber vornehmlich dort geholfen werden muß, wo das Gesetz sprachlich versagt⁵⁸. Daß das *Tipkesche* Gerechtigkeitskonzept gerade den Frontpraktikern aus der Seele spricht, offenbarte der stürmische Beifall, den sein Festvortrag auf dem Hannoveraner Steuer-Gewerkschaftstag im Mai 1983 erhalten hat.⁵⁹

Das *Tipkesche* Gerechtigkeitskonzept ist aber auch die Konfession eines *Rechtstheoretikers*, der über den Tellerrand der nationalen Rechtsordnung hinausgeblickt hat. Die Aufgabe der Rechtsvergleichung, Regelsubstanzen menschlichen Zusammenlebens nachzuweisen, deren sachgerechte Wertigkeit das Denken und Handeln vieler Völker bestimmt, hat *Klaus Tipke* mehr und mehr fasziniert. Bereits als Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft pflegte er ständig zahlreiche Kontakte zu Kollegen in den Niederlanden, den USA, in Österreich, Japan, England, Belgien, Brasilien, Spanien, Italien, Norwegen, Schweden und in der Schweiz. Viele Beziehungen zu ausländischen Kollegen sind Freundschaften geworden. Und aus dem Ausland wird ihm

Verehrung entgegengebracht. In der Madrider Zeitschrift „*Civitas*“⁶⁰ besprach *José Ramón Riuz García* kürzlich die *Tipkesche* Steuergerechtigkeitschrift⁶¹ und bemühte sich darum, „ein möglichst getreues Bild der rigorosen und gleichzeitig erneuernden Gedanken eines der herausragendsten Steuerrechtler unserer Zeit zu geben, der ein echter Exponent der großen deutschen Steuerrechtstradition ist.“⁶² Den *Tipkeschen* Gegenentwurf zum Rechtspositivismus ordnete der Rezensent wie folgt ein: „Einer der charakteristischen Züge der deutschen Rechtswissenschaft der Gegenwart – obwohl sich das Phänomen seiner Allgemeinheit wegen gleichermaßen auf die meisten geltenden Ordnungen beziehen kann – ist vielleicht der Versuch, den Gesetzespositivismus zu überwinden und die Rechtsordnung an von der Gemeinschaft angenommene Prinzipien oder Wertungen zu binden. Bereits in den ersten Dekaden dieses Jahrhunderts hatte man angefangen, die theoretischen Grundsätze aufzustellen, die zur Aufgabe des Positivismus führen sollten, doch ist es der zweite Weltkrieg gewesen, durch den das genannte Phänomen seinen Höhepunkt erreichte, zweifellos als Reaktion auf die vorangegangenen geschichtlichen Ereignisse . . .“⁶³

Klaus Tipke hat aber nicht nur über den Tellerrand des Nationalen, sondern auch über den Tellerrand des *Juristischen* hinausgeblickt. Die Besprechung des Buches von *Heinz Haller* „Die Steuern“ im Jahre 1966⁶⁴ gibt erste Hinweise auf die finanzwissenschaftliche Belesenheit *Tipkes*. Deutlich erkennbar wird der interdisziplinäre Ansatz in der oben⁶⁵ zitierten Abhandlung „Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?“⁶⁶. Daß umgekehrt die Sprache *Tipkes* auch von Finanzwissenschaftlern verstanden wird, bestätigte der Nestor der deutschen Finanzwissenschaft *Fritz Neumark*⁶⁷ in seiner Rezension der *Tipkeschen* Gerechtigkeitschrift; er konstatierte begeistert: „Dies ist eines der besten Bücher, die sich in vielen Jahrzehnten monographisch mit dem vielumstrittenen Begriff der Steuergerechtigkeit beschäftigt haben. Es stammt von einem Steuerjuristen, der aber erfreulicherweise auch zahlreiche ökonomische Arbeiten gebührend berücksichtigt hat . . . Ich gestehe offen, daß es für mich eine große Genugtuung ist, daß ein so hervorragender Steuerjurist in sehr vielen Fällen zu denselben Schlußfolgerungen gelangt ist wie ich vor reichlich einem Jahrzehnt in meinen ‚Grundsätzen gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik‘ . . .“ Der Finanzwissenschaftler *Joachim Mitschke* weist in dem Vorwort seines soeben veröffentlichten Gegenentwurfs zur geltenden Steuer- und

55 *K. Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht (Vorträge und Diskussionsbeiträge der Mainzer Jahrestagung im Oktober 1981), Köln 1982. Zum Thema der Mainzer Jahrestagung *K. Tipke*, StuW 1981, 189.

56 Vgl. FN 1.

57 Dazu i.e. *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 1); *ders.*, On Justice in Taxation (FN 3); *ders.*, Gerechte Steuern – Geordnete Besteuerung, Festvortrag gehalten auf dem 10. Steuer-Gewerkschaftstag in Hannover am 3. 5. 1983, Bonn 1984, S. 8 ff.; *ders.*, Von der Unordnung zur Neuordnung des Einkommensteuerrechts (FN 4).

58 Dazu i.e. *K. Tipke*, Grenzen der Rechtsfortbildung (FN 55), *ders.*, Steuerrecht (FN 10), S. 44 ff., S. 47 ff., S. 95 ff.;

ders., Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung, in FS für *H. v. Wallis*, Bonn 1985, S. 133.

59 Vgl. FN 57.

60 Revista Española de Derecho Financiero, 1985, 153.

61 A.a.O. (FN 1/2).

62 So *J. R. Riuz García* (FN 60), S. 158 (Übersetzung aus dem Spanischen.)

63 So die Einleitung der Rezension a.a.O. (FN 60).

64 Vgl. FN 6.

65 FN 40.

66 Vgl. FN 47.

67 Finanzarchiv N. F. 40 (1982), S. 187.

Transferordnung⁶⁸ auf die Anregungen hin, die er seinem „geschätzten steuerjuristischen Kollegen *Klaus Tipke*“ zu verdanken hat.

Das *Tipkesche* Gerechtigkeitskonzept ist last not least auch die Konfession des Rechtslehrers, der sich als Dekan des akademischen Jahrs 1981/82 engagiert für die Studenten einsetzte. Er ist ausgesprochen freundlich, offen und neugierig gegenüber dem jun-

gen Menschen. Sein pointierter Humor kommt an; er verbreitet im überfüllten Hörsaal oft Heiterkeit und Entspannung von der schwierigen Steuerrechtsmaterie. Auch seine Beliebtheit bei den Studenten hat ihren Hintergrund. Er ist Denker für die Zukunft, der den jungen, unverbrauchten, von Betriebsblindheit noch nicht beschlagenen Verstand zu fesseln versteht.

Wir sind gespannt, wie es weitergeht!

68 J. Mitschke, Steuer- und Transferordnung aus einem Guß, Entwurf einer Neugestaltung der direkten Steuern und

Sozialtransfers in der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1985.