

Vorfragenkompetenz und Bindung bei der Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften –

Eine Untersuchung zur Vermeidung divergierender Entscheidungen im Steuer- und Steuerstrafrecht aus verfassungsrechtlicher Perspektive

Divergierende Entscheidungen verschiedener Hoheitsträger sind ein grundlegendes Problem in einer Rechtsordnung, in der die rechtsprechende Gewalt in verschiedene Fachgerichtsbarkeiten aufgeteilt ist. Im bekanntermaßen komplexen „Spezialgebiet“ Steuerrecht wird diese Problematik besonders sichtbar. Denn es kann vorkommen, dass sich die Straf- und Finanzgerichte bei der Beurteilung bestimmter steuerrechtlicher Fragen widersprechen, was insbesondere dazu führen kann, dass ein Bürger von einem Strafgericht rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung verurteilt wird, obwohl das Finanzamt oder Finanzgericht später zu seinen Gunsten entscheidet und damit einen (hinterziehbaren) Steueranspruch des Fiskus verneint. Dieser gerade in jüngerer Zeit wieder stärker in den Fokus rückenden Spannungslage geht die vorliegende Arbeit nach und sucht nach Lösungen. Hierbei untersucht sie, soweit ersichtlich erstmals, insbesondere konkrete Anforderungen an den Gesetzgeber bei der Vermeidung divergierender Entscheidungen, und nimmt hierzu eine sachbereichsübergreifende Perspektive ein. Dabei wird deutlich, dass sich etwaige Verpflichtungen zur Vermeidung divergierender Entscheidungen nur auf Grundlage einer umfassenden einfach- und verfassungsrechtlichen Betrachtung untersuchen lassen.

Nach diesen Maßgaben ist die Arbeit aufgebaut. Sie gliedert sich neben der Einleitung (**A.**) und den beiden Schlusskapiteln (**G.** und **H.**) in fünf Teile: Im ersten Hauptteil (**B.**) geht die Dissertation zunächst der Frage nach, nach welchen rechtlichen Maßstäben sich die Gefahr divergierender Entscheidungen überhaupt richtet, ordnet die beiden Determinanten potentiell divergierender Entscheidungen – Vorfragenkompetenz und Bindung – rechtmethodisch ein und untersucht die allgemein anerkannten Bindungsformen.

Auf Grundlage dieser dogmatischen Einordnung wird sodann im Hauptteil (**C.**) die derzeitige Rechtslage im Steuerstrafrecht behandelt. Die Untersuchung zeigt, dass im Steuerstrafrecht in Bezug auf die steuerrechtlichen Vorfragen keine Bindung existiert, den Strafgerichten mithin die unbeschränkte Vorfragenkompetenz für die steuerrechtlichen Vorfragen im Steuerstrafrecht zukommt. Der Gesetzgeber sah ausdrücklich eine Bindung an Urteile anderer Gerichte als nicht sachgerecht an. Dies hat zugleich die Gefahr divergierender Entscheidungen zur Folge, die nach überwiegender Ansicht auch nicht im Wege der Wiederaufnahme des Strafverfahrens beseitigt werden kann.

Auf Basis dieses steuerstrafrechtlichen Befundes wird sodann das übrige verwaltungsakzessorische Strafrecht in den Blick genommen und untersucht, wie der Gesetzgeber in diesen Rechtsbereichen auf die Gefahr divergierender Entscheidungen reagiert (**D.**). Hierbei geht die Arbeit insbesondere auf das Umweltstrafrecht ein. Die dortige Verwaltungsakzessorietät ist das grundlegende Prinzip des Umweltstrafrechts und nach Auffassung des Gesetzgebers ein Beitrag zur *Einheitlichkeit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung*. Der Gesetzgeber bedient sich hier der Bindungsform der Tatbestandswirkung und vermeidet auf diese Weise divergierende Entscheidungen zwischen den Umweltverwaltungsbehörden und den Strafgerichten durch eine Bindung der Strafgerichte an die Entscheidungen der Umweltverwaltungsbehörden. Diese Bindung der Strafgerichte macht jedoch nicht bei den Umweltverwaltungsbehörden Halt, sondern erstreckt sich infolge der Gestaltungswirkung verwaltungsgerichtlicher Urteile auch auf die Verwaltungsgerichte. Letztlich werden dadurch in allen relevanten Fällen im Umweltstrafrecht divergierende Entscheidungen durch eine Bindung der Strafgerichte vermieden. Dies gilt auch für das übrige verwaltungsakzessorische Strafrecht, wie anhand zahlreicher weiterer gesetzlicher Regelungen in der Arbeit nachgewiesen wird. Das Steuerstrafrecht als besonderes verwaltungsakzessorisches Strafrecht weicht jedoch (sogar auf Grundlage unzutreffender Erwägungen des Gesetzgebers) von diesem Grundsatz ab und lässt divergierende Entscheidungen zu. Die Wertungen des Steuerstrafrechts, die letztlich dem Bürger das Risiko nicht abgestimmter hoheitlicher Entscheidungen übertragen, widersprechen daher den Grundsätzen des übrigen verwaltungsakzessorischen Strafrechts. Dass sich der Gesetzgeber einmal für, einmal gegen die Vermeidung divergierender Entscheidungen im verwaltungsakzessorischen Strafrecht entscheidet, ist ein *Wertungswiderspruch*, der im Folgenden eine verfassungsrechtliche Überprüfung der Vorfragenkompetenz im Steuerstrafrecht anhand des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) und des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG) nach sich zieht. Diese Überprüfung zeigt auf, dass die Ausgestaltung der Vorfragenkompetenz im Steuerstrafrecht nicht folgerichtig ist und auch gegen das Rechtsstaatsprinzip in Gestalt des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung verstößt. Eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung dieser Abweichung ist trotz umfangreicher Heranziehung verschiedener Rechtfertigungsgründe nicht gegeben. Der daraus resultierende gesetzgeberische Handlungsauftrag mündet in konkrete Reformvorschläge, die sich im folgenden Kapitel (**E.**) finden.

Den Abschluss der Untersuchung bildet ein exkursartiger Überblick (**F.**) betreffend die Vermeidung divergierender Entscheidungen zwischen den Gerichten anderer Gerichtszweige (Zivil-, Verwaltungs- und Sozialgerichtsbarkeit) und den Finanzbehörden bzw. Finanzgerichten. Hier sind bereits gewisse, allerdings in ihrer Wirksamkeit begrenzt bleibende Versuche der jeweiligen Fachgerichte zur Vermeidung divergierender Entscheidungen festzustellen, die – teilweise ebenfalls zur Vermeidung verfassungswidriger Zustände – allgemeine Anwendung finden sollten. Die Ergebnisse der Arbeit werden schließlich im Kapitel **G.** zusammengefasst.