



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Vorfragenkompetenz und Bindung bei der Auslegung
steuerrechtlicher Vorschriften –
Eine Untersuchung zur Vermeidung divergierender
Entscheidungen im Steuer- und Steuerstrafrecht aus
verfassungsrechtlicher Perspektive“**

Dissertation vorgelegt von Marcus Schnabelrauch

Erstgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube
Zweitgutachter: Prof. Dr. Jan Schuhr

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Die Dissertation von Marcus Schnabelrauch mit dem Titel „*Vorfragenkompetenz und Bindung bei der Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften – Eine Untersuchung zur Vermeidung divergierender Entscheidungen im Steuer- und Steuerstrafrecht aus verfassungsrechtlicher Perspektive*“ beschäftigt sich mit einer sehr praxisrelevanten Problematik: In einer in verschiedene Fachgerichtsbarkeiten aufgefächerten Rechtsordnung (Art. 95 Abs. 1 GG) könne es vorkommen, dass neben dem Fachgericht, dem die Prüfung einer bestimmten rechtlichen Frage in der Hauptsache zugewiesen sei, auch ein anderes Fachgericht dieselbe Frage inzident zur Erfüllung der ihm zugewiesenen Angelegenheit zu prüfen habe. Für Letzteres handele es sich mithin lediglich um eine *Vorfrage* auf dem Weg zur Erfüllung der eigenen Rechtspflegeaufgabe und es verursache ein besonderes rechtsstaatliches Störgefühl, wenn sich diese beiden Gerichte bei der Beurteilung dieser Frage – womöglich in demselben Lebenssachverhalt – widersprechen.

Dieser Problematik geht der Verfasser speziell für das Verhältnis von Steuerrecht und Steuerstrafrecht nach. Denn es komme immer wieder vor, dass sich Straf- und Finanzgerichte bei der Beurteilung bestimmter steuerrechtlicher Fragen widersprechen, was insbesondere dazu führen könne, dass ein Bürger von einem Strafgericht rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung verurteilt werden könne, obwohl das Finanzamt oder Finanzgericht zu seinen Gunsten entscheide und damit einen (hinterziehbaren) Steueranspruch des Fiskus verneine. Eine solche Situation könne vor allem deshalb eintreten, weil die Strafgerichte in der Praxis zügiger entschieden als die Finanzgerichte. Dieser für den Normadressaten schwer verständlichen Widersprüchlichkeit staatlichen Handelns geht die vorliegende Arbeit nach und sucht nach Lösungen.

Auf Grundlage eines kurzen Abrisses der historischen Diskussion um die Befugnis der Strafgerichte, steuerrechtliche Vorfragen selbständig zu prüfen, untersucht der Verfasser zunächst die dogmatischen Grundlagen divergierender Entscheidungen verschiedener Hoheitsträger. Im Zentrum dieser allgemeinen Einführung in das Thema stehen die beiden Determinanten potentiell divergierender Entscheidungen: Vorfragenkompetenz und Bindung. Der Verfasser arbeitet zunächst heraus, dass divergierende Entscheidungen immer dann möglich seien, wenn einem Hoheitsträger die *Vorfragenkompetenz*, also die Befugnis (und die Pflicht) auch rechtswegfremde Vorfragen prüfen zu dürfen, zukomme. Demgegenüber seien divergierende Entscheidungen ausgeschlossen, wenn dieser Hoheitsträger in Bezug auf solche Fragen an die Entscheidung eines anderen Hoheitsträgers *gebunden* sei. Dementsprechend seien Vorfragenkompetenz und Bindung Antonyme und dem materiellen Recht zuzuordnen.

Sodann erörtert der Verfasser, in welchen Fällen eine solche Bindung zur Vermeidung divergierender Entscheidungen vorliege. Er arbeitet heraus, dass allen anerkannten Bindungsformen in unserer Rechtsordnung als zentrales Merkmal ein Widerspruchsverbot inne wohne, wodurch der gebundene Hoheitsträger die Entscheidung eines anderen Hoheitsträgers nicht hinterfragen dürfe. Zu den Bindungsformen in diesem Sinne gehörten (i) die materielle Rechtskraft, (ii) die materielle Bestandskraft, (iii) die Tatbestandswirkung, (iv) die Gestaltungswirkung und (v) die gesetzlich ausdrücklich angeordneten Bindungen, während die ebenfalls weithin zu den Bindungsformen gezählte Feststellungswirkung nach ihrer gesetzlichen Ausgestaltung gerade kein solches Widerspruchsverbot aufweise und daher nicht zu den Bindungsformen gezählt werden könne. In diesem Zusammenhang schlussfolgert der Verfasser, dass alle Bindungsformen auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift beruhen und weist hierbei insbesondere im öffentlichen Recht vorherrschende Auffassungen einer „generellen“ Tatbestandswirkung oder aber einer prinzipiellen rechtsgestaltenden Kraft aller Verwaltungsakte zurück. Während alle genannten Bindungsformen in ihrer Rechtsfolge – Vermeidung divergierender Entscheidungen – übereinstimmen, unterschieden sie sich in ihrer Zielgenauigkeit, mit der sie dem gebundenen

Hoheitsträger die Vorfragenkompetenz entziehen. Insbesondere die Tatbestands- und Gestaltungswirkung sowie die gesetzlich ausdrücklich angeordneten Bindungen vermögen eine trennscharfe Einschränkung der Vorfragenkompetenz herbeizuführen, da sie – in aller Regel flankiert durch obligatorische Aussetzungsvorschriften – dem gebundenen Hoheitsträger eine positive Entscheidung über die ihm zur Prüfung vorliegende Hauptfrage untersagten, bis eine entsprechende Entscheidung des rechtswegfremden Hoheitsträgers vorliege.

Die dogmatische Herleitung aller bestehenden Bindungsvorschriften aus dem einfachen Recht leitet sodann zu der Frage über, welchen rechtlichen Stellenwert demgegenüber die Vorfragenkompetenz hat. Hier zeigt die Analyse der in Betracht kommenden Herleitungsmöglichkeiten, dass die Vorfragenkompetenz keinen verfassungsrechtlichen Rang habe, insbesondere nicht aus Art. 97 Abs. 1 GG (sachliche Unabhängigkeit des Richters) ableitbar sei. Vielmehr sei die Vorfragenkompetenz die ungeschriebene materiell-rechtliche Folge der Zuständigkeit des betreffenden Hoheitsträgers zur Erfüllung der ihm zugewiesenen Rechtspflegeaufgabe. Mithin stünden Vorfragenkompetenz und Bindung im Grundsatz in einem – regelungstechnischen – Regel-Ausnahme-Verhältnis. Ein solches untersage dem Gesetzgeber freilich nicht, in bestimmten Subsystemen dieses Verhältnis zugunsten der Bindung umzukehren und die Vorfragenkompetenz als Ausnahme auszugestalten.

Diese dogmatische Grundlegung eröffne einen vollständigen Blick auf die Rechtslage im Steuerstrafrecht. Der Verfasser erläutert zunächst, dass im Steuerstrafrecht ursprünglich eine ausdrückliche gesetzliche Bindungsvorschrift existiert habe, die die Strafgerichte in Bezug auf bestimmte steuerrechtliche Vorfragen – Entstehung des Steueranspruchs, die Verkürzung von Steuern und die Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils – an die Rechtsauffassung des Reichs- bzw. Bundesfinanzhofs gebunden habe (§ 433 RAO 1919, § 468 RAO 1931). Diese Vorschrift habe der Gesetzgeber in den 1960er Jahren aufgehoben, zuletzt mit dem Argument, dass eine solche Bindung der Strafgerichte an Entscheidungen anderer Gerichte auch sonst nicht existiere und daher nicht zu rechtfertigen sei. Aber auch die übrigen Bindungsformen seien nach dem Ergebnis der Analyse des Verfassers nicht einschlägig, insbesondere enthalte das Gesetz keine hinreichende Grundlage für die bereits in der Vergangenheit diskutierte „Tatbestandswirkung des Steuerbescheids“. Auch einer „Gestaltungswirkung des Steuerbescheids“ zur Einschränkung der strafgerichtlichen Auslegungsbefugnis für die steuerrechtlichen Vorfragen kann sich der Verfasser nicht anschließen. Aufbauend auf dem Befund, dass insoweit keine Bindungsvorschrift greife, bejaht der Verfasser nach der derzeitigen Rechtslage die unbeschränkte Vorfragenkompetenz der Strafgerichte für die steuerrechtlichen Vorfragen im Steuerstrafrecht.

Dieser Befund habe weitreichende Konsequenzen, die der Verfasser im folgenden Abschnitt darstellt: Die Strafgerichte könnten bei der Beurteilung der steuerrechtlichen Vorfragen von der bestehenden Rechtsprechung der Finanzgerichte und der Rechtsauffassung der Finanzbehörden abweichen. Sie könnten auch umstrittene und noch nicht abschließend geklärte steuerrechtliche Vorfragen eigenständig entscheiden und seien nicht verpflichtet, das Strafverfahren bis zur finanzbehördlichen bzw. finanzgerichtlichen Entscheidung auszusetzen; eine Ermessensreduktion auf Null lasse sich insbesondere, worauf der Verfasser hinweist, ohne korrespondierende Bindungsvorschrift nicht begründen. Schließlich komme auf Grundlage des geltenden Rechts auch dann keine Wiederaufnahme des Strafverfahrens in Betracht, wenn es im Nachgang des Strafverfahrens zu einer zugunsten des Verurteilten abweichenden Entscheidung der Finanzgerichte komme. Die teilweise gerade in solchen gravierenden Fällen vorgeschlagene Lösung über einen Gnadenerlass lehnt der Verfasser insbesondere wegen der fehlenden

Erzwingbarkeit und der fortbestehenden Bemakelung durch die strafgerichtliche Verurteilung als unzumutbar ab. Der Verfasser weist darauf hin, dass die Vorfragenkompetenz der Strafgerichte dadurch zur Folge haben könne, dass steuerstrafrechtlich verboten sei, was steuerrechtlich erlaubt sei. Die Vorfragenkompetenz führe nach Auffassung des Verfassers daneben zu weiteren verfahrens- und materiell-rechtlichen Verschiebungen hin zu den Strafgerichten. So würden sich Steuerpflichtige bei der Erfüllung ihrer Deklarations- und Mitwirkungspflichten im Zweifel vorrangig an der Rechtsprechung der Strafgerichte als an derjenigen der Finanzgerichte zu der entsprechenden steuerrechtlichen Frage orientieren und den Strafgerichten werde ein eigenständiger („gespaltener“) Rechtsgüterschutz in Bezug auf das Steueraufkommen ermöglicht, obwohl das Strafrecht traditionell aufgrund seiner Steuerrechtsakzessorietät an sich lediglich eine ergänzende und flankierende Funktion habe.

Aber auch das gesetzgeberische Regelungskonzept im Übrigen könne nach Ansicht des Verfassers nicht überzeugen. So könne – entgegen der herrschenden Meinung – schon nicht nachvollzogen werden, welchen Regelungszweck § 396 AO als Nachfolgevorschrift der früheren Bindungsvorschrift der RAO habe. Als rein fakultative Aussetzungsvorschrift könne sie ohnehin divergierende Entscheidungen nicht rechtssicher vermeiden, sondern eine solche Vermeidung lediglich auf Grundlage einer autonomen Entscheidung des Strafgerichts ermöglichen. Insoweit werde – was nach Ansicht des Verfassers von der steuerstrafrechtlichen Literatur übersehen werde – dieser Zweck aber bereits durch die tatbestandlich weiteren, in der Rechtsfolge (fakultative Aussetzung) aber identischen §§ 154d, 262 Abs. 2 StPO (analog) erreicht, sodass es insoweit des § 396 AO nicht bedürfte. Ein eigenständiger Zweck der Vorschrift könne nach Auffassung des Verfassers nur in einer „Warn- und Appellfunktion“ der Vorschrift gesehen werden, die darin bestünde, dass sich die Strafgerichte der besonderen Divergenzgeneigtheit der Vorschrift bewusst werden und im Zweifel das Verfahren zur Vermeidung divergierender Entscheidungen aussetzen. Dieser Zweck bleibe aber im Wortlaut und durch die historische Entwicklung bedingt unvollendet. So führe die Aussetzung des Steuerstrafverfahrens, auch infolge der Rechtsprechung des EGMR zum strafprozessualen Beschleunigungsgrundsatz, ein „Schattendasein“ und diene argumentativ als Untermauerung der Vorfragenkompetenz der Strafgerichte und zur Rechtfertigung divergierender Entscheidungen.

Auf Basis dieses steuerstrafrechtlichen Befundes nimmt der Verfasser das übrige verwaltungsakzessorische Strafrecht in den Blick und untersucht, wie der Gesetzgeber in diesen Rechtsbereichen auf die Gefahr divergierender Entscheidungen reagiert. Hierbei geht der Verfasser insbesondere auf das Umweltstrafrecht als bekanntester Vertreter des verwaltungsakzessorischen Strafrechts ein. Dabei falle auf, dass der Gesetzgeber die Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts bewusst als grundlegendes Regelungskonzept des Umweltstrafrechts verwirklicht habe, damit im Umweltstrafrecht nicht strengere Verhaltensmaßstäbe gälten als im Umweltverwaltungsrecht. Hierin sehe der Gesetzgeber ausdrücklich einen Beitrag zur *Einheitlichkeit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung*. Dieses Ziel verwirkliche er im Besonderen durch die sogenannte „Verwaltungsaktsakzessorietät“ als der wichtigsten Ausprägung der Verwaltungsakzessorietät, also die Anbindung der Strafwürdigkeitsentscheidung an eine konkrete Verwaltungsentscheidung. Diese komme beispielsweise zum Ausdruck, wenn der Gesetzgeber ein Handeln „ohne Genehmigung“ oder entgegen einer „vollziehbaren Untersagung“ unter Strafe stelle, aber auch, soweit der umweltstrafrechtliche Tatbestand eine Verletzung einer „verwaltungsrechtlichen Pflicht“ fordere, da die Umweltverwaltungsbehörden insoweit diese verwaltungsrechtliche Pflicht auch mit Wirkung für die Strafgerichte abschließend konkretisieren könnten. Der Gesetzgeber bediene sich hier der Bindungsform der *Tatbestandswirkung*

und vermeide auf diese Weise divergierende Entscheidungen zwischen den Umweltverwaltungsbehörden und den Strafgerichten durch eine Bindung der Strafgerichte an die Entscheidungen der Umweltverwaltungsbehörden. Diese Bindung werde auch nicht durch die Vorschrift des § 330d Abs. 1 Nr. 5 StGB berührt, da es in der alleinigen Entscheidungskompetenz der Umweltverwaltungsbehörden bleibe, ob sie die von dieser Vorschrift erfassten begünstigenden Verwaltungsakte aufrecht erhalten wollen oder nicht.

Diese Bindung der Strafgerichte mache aber nicht bei den Umweltverwaltungsbehörden Halt, sondern erstrecke sich infolge der *Gestaltungswirkung* verwaltungsgerichtlicher Urteile auch auf die Verwaltungsgerichte (sogenannte „Verwaltungsjudikatsakzessorietät“). So dürften die Strafgerichte weder einen verwaltungsgerichtlich aufgehobenen belastenden Verwaltungsakt als weiterhin existent behandeln noch dürften sie einer vom Verwaltungsgericht angeordneten Vollziehbarkeit eines belastenden Verwaltungsakts oder der Aufhebung einer Genehmigung widersprechen. Dies gelte entgegen der herrschenden strafrechtlichen Auffassung insbesondere auch dann, wenn die zugunsten des Normadressaten wirkende verwaltungsgerichtliche Entscheidung erst nach der Tat ergehe, aber zu einer auf den Tatzeitpunkt rückwirkenden Aufhebung des strafbewehrten Verwaltungsakts führe. Andernfalls seien insbesondere die Anforderungen des verfassungsrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruchs nicht beachtet. Zudem ergebe sich im Besonderen die Notwendigkeit einer Wiederaufnahme des strafgerichtlichen Verfahrens aus der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung. Daher seien die Strafgerichte ganz allgemein an rückwirkende Entscheidungen der Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte gebunden und zur Aussetzung des Strafverfahrens verpflichtet, wenn eine solche Entscheidung noch nicht vorliege.

Letztlich würden dadurch in allen relevanten Fällen im Umweltstrafrecht zur Gewährleistung der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung divergierende Entscheidungen vermieden, indem den Umweltverwaltungsbehörden und den sie kontrollierenden Verwaltungsgerichten ein Interpretationsvorrang zuerkannt werde, während die Strafgerichte an diese Entscheidungen gebunden seien. Diese Regelungstechnik sei jedoch nicht auf das Umweltstrafrecht beschränkt, sondern bilde das Fundament des gesamten übrigen verwaltungsakzessorischen Strafrechts. Entsprechende Regelungen weist der Verfasser für weitere Vorschriften des StGB, aber auch für weite Bereiche des Nebenstrafrechts nach, beispielsweise das Marken- und Patentrecht, das Straßenverkehrsrecht oder Aufenthaltsrecht. Das verwaltungsakzessorische Strafrecht vermeide daher im Grundsatz divergierende Entscheidungen zwischen den Strafgerichten einerseits und den Verwaltungsbehörden und den Verwaltungsgerichten andererseits durch einen Interpretationsvorrang der Fachbehörden und Fachgerichte auf Grundlage einer an die Strafgerichte adressierten Bindungsvorschrift. Die Bindung der Strafgerichte sei daher im Subsystem des verwaltungsakzessorischen Strafrechts die Grundregel, die Vorfragenkompetenz die Ausnahme.

Der Verfasser stellt im Anschluss hieran fest, dass das Steuerstrafrecht als besonderes verwaltungsakzessorisches Strafrecht von diesem Grundsatz abweiche, die gesetzgeberischen Wertungen des Umweltstrafrechts nicht einmal berücksichtige und zudem, wie aus der Bindung der Strafgerichte an Entscheidungen der Verwaltungsgerichte (*Gestaltungswirkung*) deutlich wurde, auf einer unzutreffenden Erwägung des Gesetzgebers basiere, wonach es vermeintlich keine Bindung der Strafgerichte an Entscheidungen anderer Gerichte gebe. Dieser Vergleich der dem Steuerstrafrecht und dem übrigen verwaltungsakzessorischen Strafrecht unterworfenen Normadressaten sei gerechtfertigt, da diese im gesamten verwaltungsakzessorischen Straf-

recht (einschließlich des Steuerstrafrechts) ein engmaschiges und auf staatliche Ordnung, Lenkung und Verteilung abzielendes Verwaltungsrecht vorfänden, dessen Vorgaben durch strafrechtliche Annexvorschriften verstärkt werde. Dadurch seien die Normadressaten im verwaltungsakzessorischen Strafrecht der besonderen Gefahr divergierender Entscheidungen ausgesetzt, da es regelmäßig dazu komme, dass in demselben Lebenssachverhalt verschiedene staatliche Behörden und Gerichte involviert seien. Die Wertungen des Steuerstrafrechts, die letztlich dem Bürger das Risiko nicht abgestimmter hoheitlicher Entscheidungen übertrage, widersprächen dabei den Grundsätzen des übrigen verwaltungsakzessorischen Strafrechts. Dass sich der Gesetzgeber einmal für, einmal gegen die Vermeidung divergierender Entscheidungen im verwaltungsakzessorischen Strafrecht entscheide, sei ein *Wertungswiderspruch*.

Ein solcher Wertungswiderspruch könne verfassungsrechtlich anhand des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) und des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG) überprüft werden. Denn der allgemeine Gleichheitssatz in seiner spezifischen Ausprägung als Folgerichtigkeitsgebot verlange, dass der Gesetzgeber eine einmal getroffene Grundentscheidung konsequent und widerspruchsfrei umsetze; eine Abweichung hiervon bedürfe eines besonderen sachlichen Grundes. Eine solche Anwendung des Folgerichtigkeitsgrundsatzes sei auch außerhalb des Steuerrechts und bei sachgebietsübergreifenden Wertungswidersprüchen möglich. Die Ausgestaltung der Vorfragenkompetenz im Steuerstrafrecht sei nicht folgerichtig, da der Normadressat abweichend vom übrigen verwaltungsakzessorischen Strafrecht keine Möglichkeit der Wiederaufnahme seines Verfahrens habe, nicht rechtssicher darauf vertrauen könne, dass die Strafgerichte der Auffassung der Finanzbehörden und Finanzgerichte folgten und auch kein Anspruch auf Verfahrensaussetzung bestehe, um deren Entscheidung abzuwarten.

Aber auch aus dem Rechtsstaatsprinzip ließen sich nach Ansicht des Verfassers verfassungsrechtliche Maßstäbe zur Überprüfung dieses Wertungswiderspruchs ableiten. So sei als Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips auch ein Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung anzuerkennen, welches – möglicherweise entgegen der jüngeren nicht völlig eindeutigen verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung – auch auf Wertungswidersprüche desselben Normgebers Anwendung finde. Tatbestandlich schlägt der Verfasser hingegen eine Beschränkung dieses Gebots auf sogenannte „gesteigerte Wertungswidersprüche“ vor, sodass divergierende Entscheidungen verschiedener Hoheitsträger in demselben Lebenssachverhalt als solche verfassungsrechtlich problematisch seien, sondern lediglich solche, die erst durch widersprüchliche abstrakt-generelle Erwägungen und Regelungen des Gesetzgebers herbeigeführt werden. Ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf die Vermeidung divergierender Entscheidung als solche ließe sich hingegen nicht herleiten, da eine solche Herleitung aus allgemeinen verfassungsrechtlichen Vorgaben neben dem speziell hierfür geschaffenen (aber in seiner Wirksamkeit stark eingeschränkten) Art. 95 Abs. 3 GG systematisch bedenklich sei. Letztlich habe der Gesetzgeber wegen der verschiedenen verfahrensrechtlichen Anforderungen der unterschiedlichen beteiligten Hoheitsträger im Ausgangspunkt bei der Vermeidung divergierender Entscheidungen einen weiten Gestaltungsspielraum, er müsse innerhalb desselben aber eine einmal getroffene Entscheidung folgerichtig und widerspruchsfrei umsetzen.

Im Ergebnis bejaht der Verfasser einen Verstoß der Ausgestaltung der Vorfragenkompetenz im Steuerstrafrecht gegen das Folgerichtigkeitsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG) und subsidiär gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (Art. 20 Abs. 3 GG). Im Anschluss hieran prüft der Verfasser eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung der steuerstrafrechtlichen Abweichung vom übrigen verwaltungsakzessorischen Strafrecht. Eine solche Rechtfertigung

sei nicht möglich. Weder die Gesetzesbegründung für die derzeitige Rechtslage im Steuerstrafrecht noch sonstige sachbereichsspezifische oder übergeordnete Gründe könnten die „Sonderrolle“ des Steuerstrafrechts plausibel und widerspruchsfrei erklären. Vielmehr werde man immer wieder darauf zurückgeworfen, dass sich der Gesetzgeber für bzw. gegen die Vermeidung divergierender Entscheidungen entschieden habe, eine solche Differenzierung des Gesetzgebers aber nicht zugleich ihre eigene Rechtfertigung in sich tragen könne.

Der Verfasser gelangt auf Grundlage dieses Befundes zu dem Ergebnis, dass die Vorfragenkompetenz im Steuerstrafrecht verfassungswidrig sei. Er sei daher verpflichtet, vorbehaltlich eines kompletten Systemwechsels auch im Steuerstrafrecht divergierende Entscheidungen durch eine Bindung der Strafgerichte zu vermeiden. Aufgrund des klaren gesetzgeberischen Willens bei der Abschaffung der ursprünglichen Bindungsvorschrift sei eine verfassungskonforme Auslegung nicht möglich. Bis zu einer hiernach erforderlichen gesetzgeberischen Neuregelung seien die laufenden Strafverfahren auszusetzen.

Im Anschluss an dieses verfassungsrechtliche Ergebnis schlägt der Verfasser verschiedene Möglichkeiten vor, die derzeitige Rechtslage in verfassungsrechtlich zulässiger Weise zu reformieren. Am stärksten an der derzeitigen Regelungstechnik im übrigen verwaltungsakzessorischen Strafrecht würde sich dabei eine gesetzlich geregelte modifizierte Tatbestandswirkung einer finanzbehördlichen bzw. finanzgerichtlichen Entscheidung orientieren, die, wenn sie die steuerrechtliche Frage zugunsten des Normadressaten beantwortet, als objektiver Strafaufhebungsgrund wirke. Daneben seien unter Berücksichtigung des strafprozessualen Beschleunigungsgrundsatzes nur eng begrenzte strafgerichtliche Aussetzungspflichten in das Gesetz aufzunehmen. Der geringste verfassungsrechtliche Spielraum bestünde sodann im Rahmen der Wiederaufnahmeregelungen; diese seien sachgerecht zu erweitern, um auch bei abweichenden finanzbehördlichen bzw. finanzgerichtlichen Entscheidungen zugunsten des Verurteilten eine Wiederaufnahme *de lege ferenda* zu ermöglichen. Daneben seien aber auch ganz neuartige Ansätze denkbar, beispielsweise die verschiedentlich in der Literatur bereits erwogene, von Straf- und Finanzrichtern gemeinsam besetzte Spezialkammer für Steuerstrafsachen.

Den Abschluss der Untersuchung bildet ein exkursartiger Überblick betreffend die Vermeidung divergierender Entscheidungen zwischen den Gerichten anderer Gerichtszweige und den Finanzbehörden bzw. Finanzgerichten. Der Verfasser arbeitet heraus, dass die von den Zivilgerichten bereits entwickelte, aber in ihrem Anwendungsbereich bislang begrenzt gebliebene Möglichkeit einer Feststellungsklage vor den Finanzgerichten, während der die zivilgerichtliche Auseinandersetzung ausgesetzt ist, für die Zivil- und Verwaltungsgerichte eine verfassungskonforme Möglichkeit der vergleichbaren verfassungsrechtlichen Konfliktlage darstelle, wenn sie allgemeine Anwendung in allen Bereichen fände. Für den Bereich der Sozialgerichtsbarkeit sei hingegen festzustellen, dass die Sozialgerichte schon derzeit in weitem Umfange den Finanzgerichten den Vortritt bei der Prüfung inzidenter steuerrechtlicher Fragen ließen.