

Internationales und Europäisches Strafverfahrensrecht

Herausgegeben von Hans-Heiner Kühne und Robert Esser

Andreas Neuendorf

Bedeutung und Rezeption des Art. 6 Abs. 1 EMRK im deutschen und englischen Steuerrecht

A. Einleitung und Gang der Untersuchung

„[T]he power to tax involves the power to destroy“¹ – zu dieser Erkenntnis gelangte der *US Supreme Court* bereits 1819. Auch heute noch ist das Steuerrecht ein schneidiges Schwert. Es ist zum einen Eingriffsverwaltungsrecht und bereits als solches in besonderer Weise grundrechtsrelevant. Doch bezieht es seine besondere Eingriffsqualität daraus, dass es nicht nur durch die Auferlegung von Mitwirkungspflichten in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen eingreift, sondern auch durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten in dessen Vermögenssphäre.² Insoweit ist „Besteuerung [...] [staatliche] Teilhabe am *Privateigentum*, am privaten Wirtschaften“.³ Zudem wird das Steuerrecht über seinen eigentlichen Zweck, der staatlichen Einnahmeerzielung, hinaus verstärkt für Zwecke des sonstigen staatlichen Verwaltungshandelns⁴ und der Strafverfolgung eingesetzt.

Nicht zuletzt diese implizite Instrumentalisierung steuerlicher Informationen verdeutlicht die Notwendigkeit einer rechtsstaatlichen Verfahrensausgestaltung. Art. 6 EMRK definiert einen solchen verfahrensrechtlichen Mindeststandard seinem Wortlaut zufolge für zivilrechtliche und strafrechtliche Verfahren. Öffentlich-rechtliche Verfahren bzw. steuerrechtliche Verfahren im Besonderen finden dort keine Erwähnung. Doch hat der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) im Rahmen seiner autonomen Auslegung einzelne Verwaltungsverfahren unter den zivilrechtlichen⁵ oder strafrechtlichen⁶ Schutzbereich des Art. 6 EMRK subsumiert.

Während das Verhältnis zwischen Steuerverfahren und den Gewährleistungen des Art. 6 EMRK in Deutschland eher wenig Beachtung in Rechtsprechung und Literatur gefunden hat, gewann die Thematik in England und Wales durch das Inkrafttreten des *Human Rights Act 1998* zum 2. Oktober 2000 Aktualität und eine rege Aufmerksamkeit. Dort ist das Steuerverfahren – insbesondere das Rechtsschutzverfahren – trotz kodifizierter Verfahrensordnungen von ausge-

1 M‘Culloch v Maryland 17 U.S. (4 Wheat) 316, 431 (1819).

2 Lang in Tipke/Lang, § 1, Rn. 11.

3 Lang in Tipke/Lang, § 1, Rn. 5 (Hervorhebung im Original); vgl. dazu auch Kirchhof in HdStR, Band V, § 118, Rn. 1 ff.

4 Dazu Weber-Grellet, DB 2002, 9 ff.

5 Beispielsweise EGMR, Urteil vom 28.06.1978, 6232/73 – König ./. Deutschland, Series A 27.

6 Beispielsweise EGMR, Urteil vom 08.06.1976; 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72 – Engel u. a. ./. Niederlande, Series A 22.

prägender Informalität gekennzeichnet,⁷ so dass sich hier insbesondere die Frage einer rechtsstaatlichen Verfahrensausgestaltung und der Einbeziehung der konventionsrechtlichen Garantien stellt.

Ziel dieser Arbeit ist es, die Geltung der in Art. 6 Abs. 1 EMRK normierten Verfahrensgarantien im Steuerverfahren herauszuarbeiten und mit der Verfahrensausgestaltung in Deutschland sowie England und Wales abzugleichen. Ferner soll die Rezeption der Rechtsprechung des EGMR in der deutschen und englischen Finanzrechtsprechung untersucht und verglichen werden, um festzustellen, inwieweit dem Schutz des Art. 6 Abs. 1 EMRK im deutschen und englischen Steuerverfahren tatsächlich Geltung verschafft wird.

Zunächst soll die Geltung der EMRK in der deutschen und englischen Rechtsordnung untersucht werden (Teil B). Anschließend soll die Anwendbarkeit des Art. 6 Abs. 1 EMRK auf das steuerliche Verfahren herausgearbeitet und kritisch beleuchtet werden (Teil C). Auf dieser Basis erfolgt dann die Untersuchung von Geltung und Reichweite dreier Garantien des Art. 6 Abs. 1 EMRK im Steuerverfahren (Teil D). Die Verfahrensgarantien der Selbstbelastungsfreiheit, der angemessenen Verfahrensdauer und der Akteneinsicht erscheinen für das Steuerverfahren von besonderer praktischer Bedeutung. Die Selbstbelastungsfreiheit ist im Spannungsfeld zwischen sanktionsbewehrter Mitwirkungsverpflichtung und prozessuellem Schutz gerade im Steuerrecht von ungebrochener Aktualität. Das Gebot einer angemessenen Verfahrensdauer stellt nicht nur die meistgerügte Verletzung des Art. 6 Abs. 1 EMRK dar⁸, sie gewinnt gerade in den nicht selten komplexen steuerrechtlichen Streitigkeiten Bedeutung. So betrug beispielsweise die durchschnittliche Verfahrensdauer im Klageverfahren vor den Finanzgerichten in Deutschland im Jahr 2010 17,5 Monate,⁹ ein Revisionsverfahren mit Sachentscheidung vor dem Bundesfinanzhof dauerte im Jahr 2010 durchschnittlich nochmal 18 Monate.¹⁰ Das Recht auf Akteneinsicht schließlich ist nicht nur Ausprägung des Gebots der Waffengleichheit¹¹, seine Ausgestaltung steht im Steuerverfahren auch stets im Spannungsverhältnis zur Wahrung des Steuergeheimnis Dritter bzw. der Wahrung des Steuergeheimnisses des beteiligten Steuerpflichtigen im Verhältnis zu Dritten. Steuerstrafrechtliche Aspekte finden im Rahmen der Untersuchung insoweit Berücksichtigung, als deren steuerlichen Besonderheiten betroffen sind.

7 So selbst Ministry of Justice, Tribunals Service, Transforming Tribunals – Implementing Part 1 of the Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007 – The Government’s Response, S. 28, 29.

8 So Grabenwarter/Pabel, EMRK, § 24, Rn. 69.

9 Statistisches Bundesamt, Fachserie 10 Reihe 2.5 – Rechtspflege Finanzgerichte 2010, S. 16.

10 BFH, Jahresbericht 2010, S. 1.

11 So Grabenwarter, Verfahrensgarantien, S. 601.

Schließlich soll die Rezeption der Straßburger Rechtsprechung in Deutschland und England beleuchtet und verglichen werden (Teil E). Das Gesamtergebnis wird dann in Teil F zusammengefasst.

B. Die EMRK und ihr Einfluss auf die innerstaatliche Rechtsanwendung

Die EMRK enthält keine ausdrückliche Regelung, wie ihren Bestimmungen in den nationalen Rechtsordnungen der Konventionsstaaten Geltung zu verschaffen ist. Auch trifft sie keine explizite Aussage, welche Stellung ihre Garantien innerhalb dieser Rechtsordnungen einzunehmen habe.¹²

Einige Literaturmeinungen sehen in Art. 1 EMRK und Art. 13 EMRK jedoch Anhaltspunkte für eine Inkorporationsverpflichtung. Aus der in Art. 1 EMRK statuierten Pflicht der Konventionsstaaten, die in Abschnitt I der Konvention niedergelegten Individualrechte zu gewährleisten, wird die Pflicht gefolgert, diese Rechte innerstaatlich unmittelbar zu gewährleisten.¹³

Art. 13 EMRK verpflichtet die Vertragsstaaten lediglich, eine wirksame Beschwerdemöglichkeit gegen die Verletzung von Konventionsrechten zu eröffnen. Dies könne zwar dadurch geschehen, dass Konventionsrechte durch Inkorporation national unmittelbar anwendbares Recht werden, doch ist dasselbe Ergebnis auch zu erreichen, wenn die Beschwerde auf innerstaatliche, den Konventionsgarantien entsprechende Rechte gestützt werden kann.¹⁴ Zwingend ist die Folgerung einer Inkorporationsverpflichtung aus Art. 1 EMRK oder Art. 13 EMRK nicht. Beide Artikel können auch als in völkerrechtlichen Verträgen übliche Ergebnisverpflichtung ausgelegt werden.¹⁵

Ein direkter Rechtsanwendungsbefehl ist der EMRK also nicht zu entnehmen.¹⁶

12 Vgl. hierzu die Ausführungen von Giegerich in Grote/Marauhn, Kap. 2, Rn. 4; Bernhardt, *The Convention and Domestic Law*, S. 25 ff.

13 Frowein in Gardner, S. 3 f.; Kleeberger, S. 29 f., 38, 46, 48; Polakiewicz, S. 35 f.; Chryssogonos, *EuR* 2001, 49, 52, 61; Giegerich in Grote/Marauhn, Kap. 2, Rn. 6.

14 Giegerich in Grote/Marauhn, Kap. 2, Rn. 6.

15 Giegerich in Grote/Marauhn, Kap. 2, Rn. 4, 6.

16 Bernhardt, *The Convention and Domestic Law*, S. 25.

I. Deutschland

1. Geltung der EMRK

1.1 Grundsatz: Geltung als einfaches Bundesgesetz

Der EMRK kommt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und der überwiegenden Meinung der Literatur der Rang eines Bundesgesetzes zu.¹⁷ Sie wird damit – „ungeachtet ihres verfassungsrechtlichen Inhalts“ – wie alle anderen völkerrechtlichen Verträge behandelt, deren Normen anwendungsfähig sind.¹⁸

1.2 Konsequenzen aus der Geltung als Bundesgesetz

Aus der Geltung im Range eines Bundesgesetzes ergibt sich zunächst, dass nach Art 31 GG der EMRK Vorrang vor jeglichem Landesrecht zukommt.¹⁹ Nach der lex superior-Regel geht sie zudem untergesetzlichem Bundesrecht vor.²⁰ Die lex posterior-Regel räumt der Konvention schließlich Vorrang vor früheren Bundesgesetzen ein.²¹

Hingegen tritt sie gemäß der lex superior-Regel hinter das Grundgesetz zurück²², nach der lex posterior-Regel jedoch zudem hinter später erlassene Bundesgesetze²³, denen sie im Kollisionsfall weichen müsste²⁴ mit der Folge, dass Gerichte und Behörden die nachkonventionelle Norm anwenden müssten, selbst wenn sie im Widerspruch zur EMRK steht. Der Erlass konventionswidriger Gesetze bedeutet jedoch einen Vertragsbruch.²⁵

17 BVerfG, Beschluss vom 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 317; BVerfGE 74, 358, 370; BVerfGE 82, 106, 114; Bernhardt, EuGRZ 1996, 339 ff.; Uerpmann, JZ 2001, 568, 570; Schmalz S. 9 m.w.N.

18 Giegerich in Grote/Marauhn, Kap. 2, Rn. 43.

19 Giegerich in Grote/Marauhn, Kap. 2, Rn. 43; Echtermöller, JZ 1955, 689; Bausback, BayVBl. 1995, 737, 739.

20 Giegerich in Grote/Marauhn, Kap. 2, Rn. 43; Kirchhof, EuGRZ 1994, 16, 25.

21 Giegerich in Grote/Marauhn, Kap. 2, Rn. 43; Kirchhof, EuGRZ 1994, 16, 25.

22 Giegerich in Grote/Marauhn, Kap. 2, Rn. 43.

23 Stern, Bd. III/2, S. 1624; Kirchhof, EuGRZ 1994, 16, 25; Giegerich in Grote/Marauhn, Kap. 2, Rn. 43.

24 Kirchhof, EuGRZ 1994, 16, 25.

25 Stern, Bd. III/2, S. 1624.

1.3 Lösungsansätze

Der Vorrang eines nachkonventionellen Bundesgesetzes vor der EMRK mit der Folge eines Vertragsbruchs bei seiner Konventionswidrigkeit ist „als unbefriedigend empfunden worden“.²⁶ Rechtsprechung und Literatur haben eine Vielzahl an Lösungsversuche unternommen: Zum einen zielten die Ansätze auf eine Lösung durch Rangerhöhung der EMRK, zum anderen wurde eine Lösung durch Aussetzung der *lex posterior*-Regel vorgeschlagen.²⁷

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kommt der EMRK mittelbarer Verfassungsrang zu, der aus dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes gefolgert wird.²⁸ Das Grundgesetz zielt durch seine programmatische Festlegung der öffentlichen Gewalt auf internationale Zusammenarbeit (Art. 24 GG) und die europäische Integration (Art. 23 GG), durch die Einräumung des Vorrangs der allgemeinen Regeln des Völkerrechts vor dem einfachen Gesetzesrecht (Art. 25 S. 2 GG), der Eingliederung des Völkervertragsrechts in das System der Gewaltenteilung und der Möglichkeit der Einfügung in Systeme der kollektiven Sicherheit (Art. 24 Abs. 2 GG), durch den Auftrag zur friedlichen Beilegung zwischenstaatlicher Streitigkeiten (Art. 24 Abs. 3 GG) und durch das Verbot der Friedensstörung (Art. 26 GG) auf die Einfügung der Bundesrepublik in die internationale Staatengemeinschaft ab.²⁹ Diese Einfügung erfordert zur Vermeidung etwaiger Konflikte eine völkerrechtskonforme Auslegung des Grundgesetzes.³⁰

Dies ändert jedoch nichts an der unmittelbaren Geltung der EMRK im Range eines Bundesgesetzes. Eine Konventionsverletzung kann nicht unmittelbar vor dem Bundesverfassungsgericht im Wege einer Verfassungsbeschwerde gerügt werden.³¹

Im Folgenden soll für den Bereich des Steuerrechts untersucht werden, ob die Anwendung von § 2 Abs. 1 AO das Problem zu lösen vermag. Diese Frage wurde – soweit ersichtlich – erstmals von *Mössner*³² angesprochen, jedoch nicht beantwortet und seitdem nicht mehr aufgegriffen.

26 Stern, Bd. III/2, S. 1624.

27 Hierzu ausführlich die Darstellung bei Schmalz, S. 9–16.

28 BVerfG, Beschluss vom 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 317 f.; Kadelbach, Jura 2005, 480, 485.

29 BVerfG, Beschluss vom 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 318.

30 BVerfG, Beschluss vom 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 318 f.

31 BVerfG, Beschluss vom 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 317.

32 Mössner, StuW 1991, 224.

1.3.1 Vorranganordnung aus § 2 Abs. 1 AO

Für das Steuerrecht könnte sich ein Übergesetzesrang der EMRK aus § 2 Abs. 1 AO ergeben. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll die Norm klarstellen, „dass völkerrechtliche Vereinbarungen, soweit sie innerstaatliches Recht geworden sind, Vorrang vor den innerstaatlichen Steuergesetzen haben und deshalb allein durch spätere innerstaatliche Gesetze nicht abgeändert werden können“³³. Ein Übergesetzesrang kann sich jedoch nur insoweit ergeben, als dass die Vorschrift die bezeichnete Rechtsfolge auch bewirken kann. Als einfaches Bundesgesetz kann es nach der Transformationslehre einem völkerrechtlichen Vertrag keinen höheren Rang als den eigenen einräumen.³⁴ Ein anderes Ergebnis kann sich auch nicht aus der Vollzugslehre ergeben, wenn man § 2 Abs. 1 AO als generellen Vollzugsbefehl auffasst. Insoweit ist anerkannt, dass durch die Vorschrift kein unmittelbarer Übergesetzesrang völkerrechtlicher Verträge begründet werden kann.³⁵ Dazu hätte es der Einfügung einer dem Art. 25 S. 2 GG entsprechenden Norm für das Völkervertragsrecht in das Grundgesetz bedurft.³⁶

Ein Übergesetzesrang der EMRK wenigstens für den Bereich des Steuerrechts kann also auch nicht auf § 2 Abs. 1 AO gestützt werden.

1.3.2 Aussetzung der *lex posterior*-Regel

Da nach der *lex posterior*-Regel die EMRK hinter später erlassene Bundesgesetze im Kollisionsfall zurücktreten muss³⁷ und es damit zu einem Bruch völkerrechtlicher Verpflichtungen kommt, wird von einer stillschweigenden Ablehnung der Derogierbarkeit der EMRK durch den Gesetzgeber ausgegangen, basierend auf der Vermutung völkerrechtsfreundlichen Verhaltens des Gesetzgebers.³⁸

Die Versagung der Derogierbarkeit der EMRK könnte jedoch für das Steuerrecht auch unmittelbar auf § 2 Abs. 1 AO gestützt werden, so dass es hier der Konstruktion einer stillschweigenden Ablehnung der Derogierbarkeit nicht bedürfe.

33 BT-Drs. 7/4292, 15. Vgl. dazu auch Balmes in Kühn/v. Wedelstädt, § 2 AO, Rn. 1.

34 Schweitzer, Rn. 426.

35 BFH, Urteil vom 13.07.1994, I R 120/93, BStBl. II 1995, 129; Vogel in Vogel/Lehner, Einl. Rn. 202; Drüen in Tipke/Kruse, § 2 AO, Rn. 1; wohl auch Schwarz, § 2, Rn. 6.

36 Seer, IStR 1997, 481, 484; Schweitzer, Rn. 447; Birk in HHSp, AO, § 2, Rn. 3, 160; Drüen in Tipke/Kruse, § 2 AO, Rn. 1; Balmes in Kühn/v. Wedelstädt, § 2 AO, Rn. 1.

37 Stern, Bd. III/2, S. 1624; Kirchhof, EuGRZ 1994, 16, 25; Giegerich in Grote/Maruhn, Kap. 2, Rn. 43.

38 BVerfG, Beschluss vom 26.03.1987, 2 BvR 589/79, 740/81, 284/85, BVerfGE 74, 358, 370; Grupp/Stelkens, DVBl. 2005, 133, 134; Pache, EuR 2004, 393, 400; Ehlers, DVBl. 2004, 1441, 1448; Bernhardt, EuGRZ 1996, 339; Stern, Bd. III/2, S. 1624.

§ 2 Abs. 1 AO soll als Kollisionsnorm die lex-posterior-Regel aussetzen.³⁹ Diese Regel basiere auf der Vermutung, dass der spätere Gesetzgeber dem früheren an Einsicht und Wissen überlegen sei und durch eine inhaltlich abweichende neue Regelung die bisherige konkludent aufheben wolle.⁴⁰ Da die lex-posterior-Regel damit keine rechtslogisch begründete Kollisionsregel darstelle, könne der Gesetzgeber sie außer Kraft setzen, folglich die Vorrangfrage abweichend lösen und mit § 2 Abs. 1 AO als Vorschrift des allgemeinen Steuerrechts einen entsprechenden Vorbehalt „vor die Klammer“ ziehen.⁴¹

Voraussetzung ist jedoch, dass die in § 2 Abs. 1 AO angesprochenen völkerrechtlichen Verträge über die Besteuerung auch die EMRK umfassen. Völkerrechtliche Verträge im Sinne der Vorschrift sind zunächst zwischenstaatliche, von der Bundesrepublik mit anderen Staaten abgeschlossene Verträge, unabhängig davon, ob sie bilateral oder multilateral sind.⁴² So werden auch Verträge über „abstrakte Regeln für künftige Tatbestände“⁴³ oder über die Errichtung supranationaler Organisationen erfasst.⁴⁴

Problematisch erscheint jedoch das Merkmal „über die Besteuerung“. In der Literatur wird eine restriktive Auslegung vertreten. Der Wortlaut der Vorschrift lege eine Beschränkung auf Verträge nahe, deren Gegenstand Fragen der Besteuerung betreffe. Dafür spreche auch die Rechtsfolgenanordnung, die eine Kollisionslage zwischen innerstaatlichem Steuerrecht und völkerrechtlichem Vertrag voraussetze.⁴⁵ Daher seien unter Verträgen über die Besteuerung nur solche zu verstehen, die entweder darauf gerichtet sind, das Steuerrecht abweichend von der innerstaatlichen Rechtsordnung anzuwenden oder aber die Besteuerungsgewalt des Gesetzgebers zu beschränken. Zusätzlich müssen die vertraglichen Regelungen unmittelbare Auswirkungen auf die Steuerrechtsordnung haben.⁴⁶

Unausgesprochen setzt diese Ansicht durch die Zweckrichtung der völkerrechtlichen Regelung ein Willenselement, also wenigstens ein Bewusstsein auf Seiten des Staates voraus, durch den Vertragsabschluss Einwirkungen auf das innerstaatliche Steuerrecht zuzulassen. Ein solches subjektives Element findet sich jedoch nicht in den Gesetzesmaterialien. Dort findet sich als einzige Ausführung, dass „völkerrechtliche Verträge, soweit sie innerstaatliches Recht gewor-

39 Drüen in Tipke/Kruse, § 2 AO, Rn. 2; Birk in HHSp, AO, § 2, Rn. 172 ff.

40 Birk in HHSp, AO, § 2, Rn. 172.

41 Birk in HHSp, AO, § 2, Rn. 173 f.

42 Birk in HHSp, AO, § 2, Rn. 25.

43 Birk in HHSp, AO, § 2, Rn. 25.

44 Schwarz, § 2, Rn. 2; Birk in HHSp, AO, § 2, Rn. 25.

45 Birk in HHSp, AO, § 2, Rn. 36.

46 Birk in HHSp, AO, § 2, Rn. 37.

den sind, Vorrang vor innerstaatlichen Gesetzen haben.“⁴⁷ Das Merkmal „über die Besteuerung“ wurde nicht thematisiert. Der gesetzgeberische Wille dürfte damit vielmehr auf eine möglichst weitgehende Vermeidung möglicher Normkollisionen des innerstaatlichen Steuerrechts mit völkerrechtlichen Verträgen abzielen. Soweit der Wortlaut des § 2 Abs. 1 AO und seine Rechtsfolgenanordnung für eine restriktive Auslegung herangezogen werden, ist zu bemerken, dass sich eine Kollisionslage auch im Verhältnis zu solchen völkerrechtlichen Verträgen ergeben kann, die zwar die innerstaatlichen Regelungen des materiellen Steuerrechts oder die zwischenstaatliche Aufteilung der Besteuerungshoheit nicht berühren, aber die verfahrensrechtliche Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens modifizieren.⁴⁸ Sollten die Verfahrensgarantien des Art. 6 EMRK in ihren Schutzstandards über diejenigen hinausgehen, die in der AO konkretisiert sind, so dürfte § 2 Abs. 1 AO nach Sinn und Zweck auch die Konventionsgarantien erfassen. Das Merkmal „über die Besteuerung“ ist daher extensiv auszulegen. Es genügt, dass ein völkerrechtlicher Vertrag im innerstaatlichen Steuerrecht bloße Regelungsreflexe erzeugt.

1.4 Ergebnis

Die EMRK gilt in Deutschland im Rang eines einfachen Bundesgesetzes. Sie ist bei der Auslegung des Grundgesetzes heranzuziehen, insofern kommt ihr ein mittelbarer Verfassungsrang zu.⁴⁹ Eine Verfassungsbeschwerde kann nicht unmittelbar auf die Konvention gestützt werden.⁵⁰ Für den Bereich des Steuerrechts kommt ihr nach § 2 Abs. 1 AO durch eine Versagung der Derogierbarkeit ein Anwendungsvorrang zu.

2. Wirkung der EGMR-Entscheidungen

In Rechtsprechung und Literatur ist anerkannt, dass die endgültigen Urteile des Gerichtshofs nach Art. 42, 44 EMRK in formelle Rechtskraft erwachsen, völkerrechtlich nach Art. 46 EMRK *inter partes* bindend sind und materielle Rechtskraft entfalten, die jedoch im Individualbeschwerdeverfahren durch die perso-

47 BT-Drs. 7/4292, 15.

48 Zu einer solchen Auslegung scheint auch Gersch in Klein, § 2, Rn. 2, zu tendieren, wenn sie auch solche multilaterale Verträge dem Anwendungsbereich der Vorschrift unterworfen ansieht, die sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung mit Bezug zum Steuerrecht beziehen.

49 Schmalz, S. 12.

50 BVerfG, Beschluss vom 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 317; Schmalz, S. 12.