

Andreas Neuendorf, Bedeutung und Rezeption des Art. 6 Abs. 1 EMRK im deutschen und englischen Steuerrecht, Peter Lang, 2013, 256 Seiten, ISBN 978-3-631-64259-7, 56,95 €.

Die Arbeit von *Neuendorf* beschäftigt sich mit der Bedeutung und Rezeption des Art. 6 Abs. 1 EMRK im deutschen und englischen Steuerrecht. Während man davon ausgehen darf, dass die Beachtung des Rechts auf ein faires Verfahren inzwischen zu den festen Verfahrensgrößen des Strafprozessrechts gehört, macht man sich beim Steuerrecht als Eingriffsrecht, bei dem Verfahrensverstöße zu strafrechtlichen Sanktionen führen können, so gut wie keine Gedanken über dieses Prinzip. Diese Lücke hat die Arbeit von *Neuendorf* zu Recht und in sehr anschaulicher Weise geschlossen.

Die Dissertation, die am Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Trier im Jahr 2012 abgeschlossen wurde, beginnt mit einer kurzen Einleitung (S. 21–23), in der *Neuendorf* das Ziel seiner Arbeit klar formuliert: Die Geltung der Garantien eines fairen Verfahrens und die Rezeption der Rechtsprechung durch die deutschen und englischen Finanzgerichte sollen herausgearbeitet und rechtsvergleichend betrachtet werden.

Daran schließt sich im Kapitel B ein guter Überblick zur EMRK und den Rang- und Geltungsfragen in Deutschland (S. 25–40) und England (S. 40–51) an. *Neuendorf* beleuchtet dabei auch, welche Bedeutung § 2 Abs. 1 AO für den Rang der EMRK als übergesetzliches Recht haben kann (S. 28–30) und kommt dabei zu dem vertretbaren Ergebnis, dass es sich bei der EMRK um ein Bundesgesetz jedoch mit Anwendungsvorrang im Steuerrecht aufgrund von § 2 Abs. 1 AO handeln soll. Die folgenden allgemeinen Ausführungen zur Wirkung von EGMR-Entscheidungen in Deutschland sind hervorzuheben, da *Neuendorf* es versteht, die grundlegende und wesentliche Frage der Bindungswirkung der Entscheidungen des EGMR unter Berücksichtigung des Schrifttums und der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts (*Görgülü-Beschluss und Folgeentscheidungen*) kurz und prägnant (S. 30–40) zu diskutieren. Auch rechtsvergleichend setzt sich *Neuendorf* mit der Bindungswirkung der EMRK und der Straßburger Recht-

sprechung auseinander (S. 40–51). Mit dem Ergebnis, dass der EMRK in Deutschland und England Gesetzesrang zukommt und die Entscheidungen des EGMR in beiden Ländern bei der Entscheidungsfindung der nationalen Gerichte zu berücksichtigen sind (S. 51), bereitet er die Basis für die weitere Untersuchung.

Im Kapitel C widmet sich *Neuendorf* der Anwendbarkeit des Art. 6 Abs. 1 EMRK im Steuerrecht. Dieser Teil darf als grundlegend angesehen werden, da vom sachlichen Anwendungsbereich der Regelung abhängt, ob steuerrechtliche Regelungen überhaupt im Kontext zu Art. 6 Abs. 1 EMRK zu sehen sind. Nach dem Wortlaut bezieht sich Art. 6 Abs. 1 EMRK auf Verfahren vor Gerichten, in denen über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder über strafrechtliche Anklagen entschieden wird. Öffentlich-rechtliche Streitigkeiten scheinen daher vom Anwendungsbereich ausgenommen zu sein und der Geltung der Garantie eines fairen Verfahrens im Steuerrecht entgegen zu stehen. Auf den Hintergrund der Beschränkung des Anwendungsbereichs geht *Neuendorf* leider nicht tiefer ein.

Er untersucht zunächst allgemein die Kriterien, nach denen die zivile Natur eines Rechtsverhältnisses im Sinne der EGMR bestimmt wird (S. 55–59). Anschließend widmet er sich konkret den Entscheidungen der EKMR und des EGMR, die steuerrechtliche Sachverhalte betrafen (S. 59–70) und der Literaturlauffassung dazu (S. 70–75). Dieser deskriptive Teil ist besonders wertvoll, da *Neuendorf* umfassend die Rechtsprechung analysiert und den wesentlichen steuerlichen Kontext herausarbeitet, so dass sich allgemeine Linien und Detailabweichungen in der Rechtsprechung erkennen lassen. Insbesondere die Auseinandersetzung mit dem für den Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 1 EMRK im Steuerrecht essentiellen Urteil Ferrazzini ./.. Italien ist sehr aufschlussreich (S. 67f.). Zusammenfassend hält *Neuendorf* fest (S. 69f.), dass Art. 6 Abs. 1 EMRK unter der zivilrechtlichen Ru-

brik grundsätzlich nach der Auffassung des EGMR nicht auf steuerrechtliche Sachverhalte Anwendung finden soll, da das Steuerrecht zum Kernbereich des öffentlichen Rechts gehöre. Lediglich für Streitigkeiten über Steuererstattungsansprüche soll der Anwendungsbereich eröffnet sein. Im Rahmen der Literaturanalyse geht *Neuendorf* auf die Argumentation aus dem Sondervotum von Lorenzen ein, dass er leider später in seiner eigenen Bewertung nicht weiter aufgreift: Lorenzen begründet sein Votum unter anderem damit, dass es nicht einzusehen sei, warum eine Enteignung keine übliche staatsbürgerliche Pflicht sei, die Besteuerung hingegen schon, so dass diese nicht dem Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 1 EMRK unterfallen solle (S. 71 f.). Seine eigene Auffassung, dass der Fair-Trial-Grundsatz auch für steuerliche Verfahren zu berücksichtigen ist, stützt *Neuendorf* hingegen vor allem auf ein Bedürfnis der Anwendbarkeit aufgrund der erhöhten Schutzbedürftigkeit gegenüber steuerlichen Eingriffen (S. 76–80) sowie auf systematische Überlegungen zur schuldrechtlichen Qualität des Steuerrechtsverhältnisses. Letztere überzeugen, da diese deutlich machen, dass eine Anwendbarkeit von Art. 6 Abs. 1 EMRK als Ausnahme bei Streitigkeiten über Steuererstattungsansprüche nicht zu rechtfertigen ist (S. 80–84).

Im zweiten Teil des Kapitels C wendet sich *Neuendorf* dann dem Begriff der strafrechtlichen Anklage zu (S. 85 ff.), um den sachlichen Anwendungsbereich der Verfahrensgarantie aus Art. 6 Abs. 1 EMRK zu bestimmen. *Neuendorf* referiert zunächst die Engel ./.. Niederlande-Rechtsprechung des EGMR, nach der drei Kriterien für die Eröffnung des strafrechtlichen Anwendungsbereiches maßgeblich sein sollen: Die Einordnung im innerstaatlichen Recht, die Natur des Vergehens sowie die Art und Schwere der Sanktion. Anhand dieser Merkmale untersucht er, inwiefern steuerlich geregelte Gefängnis-, Geldstrafen und Geldbußen (S. 93–97), Strafzuschläge (S. 97–100), Verspätungs- und Säumniszuschläge (S. 100–102) und Zinsen und Zwangsmittel (S. 102–106) in den strafrechtlich begründeten Anwendungsbereich der EMRK fallen können. Von besonderem Interesse ist dabei ein Punkt:

Das steuerliche Festsetzungsverfahren wird nach den Ausführungen von *Neuendorf* als Annex-Verfahren mit in den Schutzbereich von Art. 6 Abs. 1 EMRK einbezogen (S. 99, 106, 111, 115). Diese Aussage konkretisiert *Neuendorf* im dritten Teil des Kapitels C noch genauer (S. 106, 115): Es soll regelmäßig zur Beurteilung der materiellen Rechtmäßigkeit der Steuererhebung die Steuerfestsetzung zu überprüfen sein. Weitere Ausführungen zu dieser These wären vor dem Hintergrund der grundsätzlichen Eigenständigkeit des Festsetzungs- und Erhebungsverfahrens im deutschen Recht und vor dem Hintergrund der grundsätzlich bestehenden Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten aus europäischer Sicht wünschenswert gewesen. Im Übrigen legt *Neuendorf* überzeugend dar, dass für den deutschen Verspätungszuschlag im Sinne von § 152 AO und für die Sanktion bei Verstößen im Bereich der Dokumentation von Verrechnungspreisen nach § 162 Abs. 4 AO der Anwendungsbereich des Fair-Trial-Grundsatzes eröffnet ist. Ein Vergleich mit dem englischen Recht (S. 111–114) und eine gute Zusammenfassung (S. 114 f.) schließen das Kapitel ab.

Das Kapitel D (S. 117 ff.) beschäftigt sich mit dem Inhalt der Verfahrensgarantien aus Art. 6 Abs. 1 EMRK und der Bedeutung für das deutsche und englische Besteuerungsverfahren.

Zunächst setzt sich *Neuendorf* intensiv mit der Selbstbelastungsfreiheit und der dazu ergangenen Rechtsprechung auseinander (S. 118–137). Er stellt ein Prüfungsprogramm auf, das mit der Feststellung der Überschreitung einer Erheblichkeitsschwelle des eingesetzten Mittels beginnt, anschließend auf die Relevanz des erlangten Beweismittels abstellt und darauf, ob das Verfahrensrecht die Zwangswirkungen der Selbstbelastung reduziert. Schließlich soll nach dem öffentlichen Interesse gefragt werden, dass die Zwangsmittel zur Selbstbelastung rechtfertigen kann (zusammengefasst auf den S. 135–137). Die folgenden Ausführungen *Neuendorfs* zur Anwendung der Selbstbelastungsfreiheit sind für die Arbeit bedeutsam und aufschlussreich. Zunächst stellt er die Entscheidungen der EKMR und des EGMR zur Selbstbelastungsfreiheit mit steuerlichem Bezug dar

(S. 137–142). Anschließend würdigt er diese kritisch und kommt mit einer sehr durchdachten Begründung zu dem Ergebnis, dass die Erzwingung einer steuerlichen Mitwirkungspflicht in den Schutzbereich der Selbstbelastungsfreiheit fallen könne (S. 143), dass bei Einbettung des Steuerverfahrens in eine strafrechtliche Anklage im konventionsrechtlichen Sinne die Selbstbelastungsfreiheit aus Art. 6 EMRK auch im Steuerverfahren gelte (S. 143), dass ein Mitwirkungsverweigerungsrecht des Steuerpflichtigen bestehen könne, soweit die Mitwirkung strafrechtlich relevante Tatsachen betreffe (S. 145f.), und dass einem auf dem Mitwirkungsverweigerungsrecht aufbauenden Beweisverwertungsverbot Fernwirkung zukommen müsse (S. 148). Im nächsten Teil dieses Abschnitts untersucht *Neuendorf* die Selbstbelastungsfreiheit im deutschen und im englischen Recht (S. 149–174). Die Betrachtung bildet die Grundlage für den Vergleich der deutschen Rechtslage mit den Vorgaben aus Art. 6 Abs. 1 EMRK zur Selbstbelastungsfreiheit (S. 174ff.). *Neuendorf* stellt heraus, dass in Hinsicht auf den zeitlichen Anwendungsbereich die konventionsrechtliche Selbstbelastungsfreiheit hinter der deutschen zurück bleibt (S. 174), diese aber sachlich weiter geht als die deutsche Verfahrensgarantie (S. 174ff.). Die Zwangswirkung aus § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO verstoße gegen Art. 6 Abs. 1 EMRK (S. 176). Dies hat Auswirkungen auf die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Hinterziehungszinsen (S. 177). *De lege ferenda* schlägt *Neuendorf* vor, die Strafandrohung aus § 370 Abs. 1 AO auf eine Geldstrafe zu reduzieren und § 393 Abs. 2 Satz 2 AO zu streichen (S. 180) sowie den straf- und steuerrechtlichen Verwertungsverboten Fernwirkung zuzuerkennen (S. 181).

Anschließend wendet sich *Neuendorf* der meistgerügten Verletzung des Art. 6 Abs. 1 EMRK zu – dem Gebot angemessener Verfahrensdauer (S. 182ff.). Er verfährt so wie bei der Selbstbelastungsfreiheit und geht zunächst auf die Rechtsprechung der Konventionsorgane zu der Verfahrensgarantie ein (S. 182–189), anschließend auf die deutsche und englische Rechtslage, um diese abschließend am Maßstab von Art. 6 Abs. 1 EMRK zu messen (S. 192–194). Er formuliert, dass die Verfahrensdauer von fünf Jahren für

steuerrechtliche Verfahren eine Richtschnur zur Bestimmung der zeitlichen Unangemessenheit sein könne (S. 187). Auch hier stellt er ein Zurückbleiben der deutschen und englischen Rechtslage hinter den konventionsrechtlichen Vorgaben fest (S. 193f.).

Als letzte Verfahrensgarantie aus Art. 6 Abs. 1 EMRK widmet sich *Neuendorf* im Kapitel D dem Recht auf Akteneinsicht (S. 194ff.). Er beschreibt sehr genau den Inhalt des Akteneinsichtsrechts auf der Grundlage der Entscheidungen zum Konventionsrecht – sowohl im Allgemeinen als auch speziell für das Strafrecht (S. 198–201) und das Steuerrecht (S. 201f.). Der abschließende Vergleich der deutschen und englischen Rechtslage mit dem Konventionsrecht zeigt deutlich auf, dass die deutsche Rechtslage mit der europäischen harmonisiert und die Interessen Dritter an der Wahrung des Steuergeheimnisses beachtet werden (S. 217).

Im Kapitel E. zur Rezeption der Straßburger Rechtsprechung (S. 221–240) zieht *Neuendorf* Bilanz, inwieweit die europäische Rechtsprechung in die deutsche und englische Spruchpraxis Eingang gefunden hat. Aufgrund der sehr zurückhaltenden Eröffnung des Anwendungsbereichs von Art. 6 Abs. 1 EMRK durch den BFH wurden die konventionsrechtlichen Maßstäbe kaum im deutschen Steuerrecht rezipiert. Für das englische Recht sieht das ein wenig besser aus. *Neuendorf* stellt dies sehr kenntnisreich dar (S. 227–238). Eine Zusammenfassung schließt die Arbeit ab.

Insgesamt handelt es sich um eine gelungene Dissertation, deren Stärke vor allem in der sehr gut recherchierten Darstellung der konventionsrechtlichen Rechtsprechung der EKMR und des EGMR liegt. Darauf ist insbesondere auch deshalb hinzuweisen, weil die Arbeit von *Neuendorf* mit einem Schwerpunkt im „Europäischen Steuerverfahrensrecht“ dem interessierten Leser unter Umständen deshalb nicht ins Auge springt, weil man diese in der Schriftenreihe zum „Internationalen und Europäischen Strafverfahrensrecht“ nicht vermuten würde.