
Datum: 26.02.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1993/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0226.2K1993.02.00

Tenor:

1. Es wird festgestellt, dass die Stellung des Auskunftersuchens vom 01.10.2002 gemäß Art. 26 des DBA-USA betreffend die Klägerin rechtswidrig war.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin und der Beklagte zu je 1/2.

3. Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar.

Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruches der Klägerin abwenden, soweit diese nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Frage der Rechtmäßigkeit eines Auskunftersuchens, welches der Beklagte im Rahmen des zwischenstaatlichen Auskunftsaustausches in Steuersachen an die Steuerverwaltung der Vereinigten Staaten von Amerika - USA - richtete. 1 2

Da das Auskunftersuchen bereits abgesandt worden ist, geht es im vorliegenden Verfahren auch um die Klagebefugnis der Klägerin. 3

I. 4

5

Die A- GmbH (A-GmbH) betrieb und betreibt in B (Nähe C,F) ein Unternehmen u.a. im Zusammenhang mit der Herstellung von Modulen zur Gewinnung von N-E.

Die GmbH wurde im April 0000 - nach Auffassung der Finanzverwaltung als "Vorratsgesellschaft" - gegründet; es sollte die Absicht der P-anstalt bestanden haben, eine Firma zur Herstellung von N-zellen in D zu etablieren. Im Juli 1993 erwarb Herr Dr. P.R., LA, USA, die Anteile der A- GmbH. 6

Die A- GmbH ihrerseits erwarb ebenfalls noch im Jahr 0000 Betriebsgrundlagen der CD-GmbH (ehemaliges DDR Kombinat) zum Kaufpreis von ca. 2,4 Mio. DM; bestehende Arbeitsverhältnisse sollten fortgeführt werden. Die A- GmbH hatte sich anlässlich des Kaufes verpflichtet, bis zum Jahr 0000 den Betrag von 25 Mio. DM in den erworbenen Betrieb zu investieren und eine bestimmte Anzahl von Arbeitnehmern (ca. 150 - 200) zu beschäftigen. 7

Zum Jahresende 0000 verfügte die A- GmbH - bei einem Stammkapital von 50.000 DM - über ein Aktivvermögen von ca. 4,8 Mio. DM, welchem Rückstellungen und Verbindlichkeiten in nahezu gleicher Höhe gegenüberstanden. 8

Die A- GmbH bemühte sich um eine Trennung vom übernommenen und wenig profitablen Geschäftsfeld "pp-schaltgeräte" und um den Aufbau eines neuen Geschäftsfeldes "Herstellung von N-modulen (KK)". 9

Bereits im Jahr 0000 wurde der A- GmbH für dieses Investitionsvorhaben ein Betrag von ca. 2,1 Mio. DM aus einem Sonderstrukturprogramm des D- Ministeriums für Wirtschaft und Arbeit zur Verfügung gestellt; im Jahr 0000 floss ein Zuschuss in Höhe von 1,8 Mio. DM. Weitere Zuschüsse und Unterstützungen folgten; die A-GmbH beantragte und erhielt darüber hinaus auch Investitionszulagen. 10

Zunächst war der Alleingesellschafter Dr.P.R. auch Geschäftsführer der A- GmbH. 11

Im Dezember 0000 wurde zwischen der Firma R.R. Ltd. auf den P-Islands und der A- GmbH in B eine Vereinbarung über die Herstellung und Lieferung einer schlüsselfertigen 10-Megawatt-Anlage zur Produktion von kk- Modulen geschlossen. 12

Die Zulieferfirma R.R. Ltd. wurde bei Vertragsschluss ebenfalls durch den Geschäftsführer der A- GmbH, Herrn Dr.P.R., vertreten. 13

Aus dem Vertrag ergab sich für die A- GmbH eine Zahlungsverpflichtung von ca. 10 Mio. US\$. Auf die Lieferung dieser Anlage leistete die Klägerin - unter der Geschäftsführung des Herrn Dr.P.R. - im April 0000 eine Anzahlung in Höhe 3,75 Mio. US\$. Noch zu Beginn des Jahres 0000 hatte Dr. P.R. der A- GmbH ein Darlehen in Höhe von ca. 3 Mio. DM zur Verfügung gestellt. Die Anzahlung wurde freilich nicht an die Limited-Gesellschaft auf den P-Islands, sondern an eine RR- Ltd., S, LA, USA, geleistet. 14

Nach Ablösung von Herrn Dr. P.R. am 30.06.0000 als Geschäftsführer wurde der Vertrag über die Anlage von dem neuen Geschäftsführer T im August 0000 aufgehoben. Zwischen der A- GmbH und der V- Inc., U, LA, USA (V-INC) wurde ein ähnlicher Vertrag neu abgeschlossen. Gründer und Präsident der V-INC war ebenfalls der ehemalige Geschäftsführer und Alleingesellschafter der A- GmbH, Dr.P.R.. Nunmehr sollte nur noch eine 5-Megawatt-Fertigungslinie errichtet werden; die Anzahlung sollte auf den neuen Vertrag angerechnet werden. 15

Mit Vertrag vom 11.02.1997 vereinbarten die Klägerin und die A- GmbH, dass Herr O.P-Q als Geschäftsführer der GmbH tätig werden sollte. Herr P-Q ist deutscher Staatsangehöriger - geboren in K - mit Wohnsitz in MM; er ist der Geschäftsführer der Klägerin.	
Bei diesem Vertragschluss wurde die Klägerin durch Herrn P-Q vertreten. Ein gesonderter Anstellungsvertrag zwischen der Klägerin und Herrn P-Q selbst wurde nach den zu treffenden Feststellungen nicht geschlossen. Durch Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 25.04.0000 wurde Herr P-Q aber zum neuen Geschäftsführer der Klägerin bestellt.	17
Dr. P.R. blieb weiterhin Alleingesellschafter der A- GmbH. Herr P-Q modifizierte den Vertrag mit der V INC im August 0000 und Juni 0000 erneut.	18
Im Jahr 0000 trat Dr.P.R. seine Anteile in Höhe von 42 TDM an eine E.F. SA in der Schweiz und in der verbleibenden Höhe von 7,5 TDM an Herrn P-Q ab.	19
II.	20
Im Januar 0000 wurde bei der A- GmbH eine Betriebsprüfung für die Jahre 0000 bis 0000 angeordnet und durchgeführt. Zuständig für diese Betriebsprüfung war das Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n; zuständiger Bearbeiter war Herr L.	21
Das Betriebsprüfungs-Finanzamt erkannte zunächst die Anzahlung für die Erstellung der KK-- Anlage nicht an und behandelte die Zahlung als verdeckte Gewinnausschüttung an Dr. P.R.. Dessen Darlehen wurde als eigenkapitalersetzend erachtet.	22
Nach Auffassung des Betriebsprüfungs-Finanzamts hätte darüber hinaus letztlich auch keine der R U.V- Gesellschaften (bis zum Ende des Prüfungszeitraumes 0000) der A- GmbH eine funktionsfähige Anlage zur Produktion von kk- Modulen liefern können.	23
Die GmbH - und auch die Klägerin, bzw. der gemeinsame Geschäftsführer, Herr P-Q - traten und treten diesem Befund freilich entschieden entgegen und berufen sich für ihre Auffassung u.a. auf ein dem Finanzamt vorgelegtes Gutachten des Sch-Instituts.	24
Weiterhin stellte das Finanzamt K-n anlässlich der Betriebsprüfung fest, dass Herr P-Q von der A- GmbH im Jahr 1997 insgesamt 201.600 DM pauschales Managementhonorar und ca. 102.000 DM Kostenerstattungen erhalten hatte. Diese Zahlungen für die Geschäftsführertätigkeit waren auf ein Konto des Herrn P-Q in T/B geflossen.	25
Darüber kam das Finanzamt K-n zu der Erkenntnis, dass Herrn O.P-Q- in Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit in B ein eigener Geschäftsraum dauerhaft zur alleinigen Verfügung gestanden habe. Das Finanzamt schloss daraus, dass die Klägerin dadurch in Deutschland eine Betriebsstätte nach Art. 5 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und den USA - DBA Deutschland/USA - begründet habe.	26
Aus einem internen Vermerk des Betriebsprüfungs-Finanzamtes zu einer Besprechung "am 16.05. 0000" geht zunächst hervor, dass das Finanzamt einen Missbrauch der Geschäftsführerposition durch die jeweiligen Amtsinhaber nicht ausschloss. In den Vermerk in den Betriebsprüfungs-Handakten heißt es:	27
"... unklar bleibt die Rolle von Herrn O.P-Q und seiner Vorgänger als GF [Geschäftsführer] hier muss man den Eindruck gewinnen dass über die Dienstleistungsvereinbarung und Geschäftsbesorgungsverträge der A- GmbH] gezielt Kapital und vor allem Liquidität entzogen	28

wurde - inwieweit die hohen Vergütungen insbesondere zuletzt für Herrn O.P-Q gerechtfertigt sind, kann nicht mit festgestellt werden - auf jeden Fall sind die Geschäftsführervergütungen nicht mit der wirtschaftlichen Entwicklung der A-GmbH. zu begründen, geschweige denn an diese gekoppelt ..."

Demgegenüber heißt es jedoch in einer späteren Äußerung des Betriebsprüfungs-
Finanzamtes K-n - vom 27.02.0000 -: 29

"Die Betriebsprüfung sah es nicht als erwiesen an, dass 30

1. die Fa. X- Inc. [die Klägerin] die Vergütungen für die Geschäftsbesorgung bei der A-
GmbH auch tatsächlich erhalten hat und 31
2. die Fa. X- Inc. [die Klägerin] mit ihren Einkünften nicht der Besteuerung in Deutschland
unterliegt (z.B. Betriebsstätte).

Zur Klärung des Besteuerungsrechts und zur Vermeidung einer Steuerverkürzung wurde⁸²
seitens der Betriebsprüfung ein Auskunftersuchen an die amerikanischen Steuerbehörden
eingeleitet. ..."

Am 21.08.0000 fand die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung statt. In Vollzug der im 33
Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellungen kam es zum Erlass von geänderten
Körperschaftsteuerbescheiden vom 17.06.0000 und einer Körperschaftsteuernachforderung
von ca. 4 Mio. DM gegenüber der A- GmbH.

Die entsprechenden Änderungsbescheide sind Gegenstand von Rechtsbehelfsverfahren. 34

III. 35

Zur weiteren Aufklärung des Sachverhaltes hinsichtlich der Rolle der Klägerin und des Herrn 36
P-Q sandte das Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n am 27.08.0000 eine Anfrage an den
Beklagten - Informationszentrale Ausland (IZA) -, in welcher es hieß:

"Ich bitte um Mitteilung dort vorliegender Erkenntnisse über ... 37

1. Fa. X- Inc., MM ... 38

Die Fa. X-Inc hat mit der A-GmbH einen Geschäftsbesorgungsvertrag geschlossen. Vor 39
wurde die Fa. X-INC von Herrn O.P-Q, der nach eigenen Angaben Angestellter der X-INC ist.

Folgende Angaben zur Fa. X-INC werden erbeten 40

- Angaben zur Existenz der Gesellschaft 41
- Geschäftszweck der Gesellschaft
- Gesellschafter, Geschäftsführer (president)
- Bankverbindung
- Anzahl der Mitarbeiter

1. Person: O.P-Q ... 42

Folgende Angaben zur Person von Herrn O.P-Q werden erbeten - Ist O.P-Q im 43
Zusammenhang mit Anfragen an das Y in Erscheinung getreten?"

Bereits zwei Tage später wandte sich das Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n mit Schreiben vom 29.08.2001 an das örtlich zuständige Finanzamt R und teilte diesem u.a. folgendes mit:	44
" ... im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH ,B wurde festgestellt, dass die Fa. X-Inc. [Klägerin] ...mit der Geschäftsführung der Fa. A- GMBH beauftragt wurde Durch Beschluss der Gesellschafter- Versammlung ... wurde Hr. O.P-Q zum neuen Geschäftsführer der Fa. A-GmbH bestellt Nach Feststellungen der Bp hielt sich Herr O.P-Q 0000 an mindestens 132 Tagen in Deutschland auf Insgesamt war er in 0000für die Fa. A-GmbH an mindestens 168 Tagen tätig.	45
... Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG ist die Fa. X- Inc. [Klägerin] mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Nach Art. 7 Abs.2 DBA Deutschland/ Vereinigte Staaten von Amerika hat Deutschland für diese Einkünfte auch ein Besteuerungsrecht. Zur Ermittlung des Betriebstättenergebnisses für das Jahr 0000 verweise ich auf beigefügte Aufstellungen ...	46
Die Fa. X- Inc. und Herrn O.P-Q sind aufgrund der o.g. Ausführungen zur beschränkten Steuerpflicht zu veranlagten. ... "	47
Hierauf erließ das örtlich zuständige Finanzamt R auch später - mit Datum vom 03.04.0000 - gegenüber der Klägerin Schätzungsbescheide zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag für die Veranlagungszeiträume 0000 bis 0000; diese Bescheide griff die Klägerin mit Einspruch vom 05.05.2003 an.	48
Am gleichen Tag der Information des Finanzamtes R - dem 29.08.0000 - fertigte der zuständige Bearbeiter des Betriebsprüfungs-Finanzamtes auch den Entwurf eines Unterrichtungsschreibens an die A- GmbH in Gestalt ihres Geschäftsführers P-Q.	49
Das Betriebsprüfungs-Finanzamt eröffnete in diesem Schreiben, dass es beabsichtige, über die Klägerin "ein Auskunftersuchen gemäß Art. 26 DBA Deutschland / Vereinigte Staaten von Amerika an die amerikanischen Behörden zu richten".	50
Mit Nachricht vom 05.09.0000 teilte der Beklagte - die IZA - dem Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n mit, dass sich die Beantwortung der Anfrage bezüglich der Erkenntnisse über die Klägerin oder Herrn P-Q verzögern werde.	51
Das dem Entwurf vom 29.08.0000 entsprechende Unterrichtungsschreiben wurde mit Datum vom 10.09.0000 an die A- GmbH versandt.	52
Die Prozessbevollmächtigten der Klägerin - die auch die A- GmbH vertraten - wandten daraufhin mit Schriftsatz vom 24.09.0000 u.a. ein:	53
" ... Nicht transparent ist, welchen Inhalt das Auskunftersuchen haben soll. Nach Auffassung unserer Mandantin sind im Rahmen der Bp-Erörterungen alle bislang erbetenen Informationen und Daten zur Verfügung gestellt worden; unklare bzw. ein Auskunftersuchen rechtfertigende Sachverhalte sind aus dieser Sicht gerade nicht gegeben.	54
Auch eine Darstellung Ihrer bezüglich eines Auskunftersuchens angestellten Ermessenserwägungen ist zu vermissen.	55
Unsere Mandantin ist - genauso wie bisher - bereit, allen von Ihnen konkret benannten Informationswünschen zeitnah und umfangreich zu entsprechen. ..."	56

Hierauf erwiderte das Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n mit Erörterungsschreiben vom 22.11.0000:

" ... Die Finanzverwaltung kann bei der Sachverhaltsermittlung im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch nehmen. ... Eine Verpflichtung zur Unterrichtung des Steuerpflichtigen besteht ebenso wenig, wie die Notwendigkeit, die Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Amtshilfe zu begründen. Eine Einschränkung des Ermessensspielraumes ergibt sich lediglich dann, wenn dem Steuerpflichtigen ein mit dem Zweck der Amtshilfe nicht zu vereinbarender Schaden droht. Dies kann im vorliegenden Fall insoweit ausgeschlossen werden, als dass mit dem Auskunftersuchen lediglich das Ziel verfolgt wird, die Besteuerung der inländischen (deutschen) Einkünfte von Herrn O.P-Q bzw. der Fa. X- Inc. sicherzustellen. ...

Das vorgesehene Auskunftersuchen beinhaltet einerseits die Feststellung einer (Vertreter-) Betriebsstätte für Herrn O.P-Q bzw. der Fa. X-Inc. in Deutschland und andererseits die vollständige Erfassung dieser Einkünfte beim Stammhaus in den USA. ..."

Mit Datum vom gleichen Tag, dem 22.11.0000, sandte das Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n über die zuständige Oberfinanzdirektion ein Auskunftersuchen nach Art. 26 DBA USA an den Beklagten; dieses Auskunftersuchen hatte u.a. folgenden Inhalt:

"Auskunftersuchen 61

Sachverhalt 62

... Herr O.P-Q stand in Ausübung seiner Geschäftsführer-Tätigkeit in B (Deutschland) in einem eigenen Geschäftsraum dauerhaft zur alleinigen Verfügung. Insoweit hat die Firma X-Inc. / Herr O.P-Q eine Betriebsstätte nach Artikel 5 DBA Deutschland/USA begründet.

Fragen 64

1. Hat die Firma X-Inc. [die Klägerin] eigene geschäftliche Aktivitäten in den USA entfaltet? 65
2. Sind die Einkünfte aus der Geschäftsführer-Gestellung an die Fa. A-GmbH,B vollständig erfasst (0000 insges.: 303.600 DM)?

Die Einkünfte werden benötigt, um die Besteuerung nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland zutreffend durchzuführen. ..."

IV. 67

Dieses Auskunftersuchen ging am 05.12.0000 bei dem Beklagten ein. 68

Übersandt wurden von den Verwaltungsvorgängen im Wesentlichen - neben dem Anschreiben der Oberfinanzdirektion - das Einwendungsschreiben der Prozessbevollmächtigten vom 24.09.0000, das Erörterungsschreiben des Betriebsprüfungs-Finanzamtes vom 20.11.0000 und der Text des Auskunftersuchens selbst. 69

Mit Schreiben vom 01.03.0000 teilte der Beklagte den Prozessbevollmächtigten mit, er beabsichtige die Weiterleitung des Auskunftersuchens an die amerikanischen Steuerbehörden am 10.04.0000. Mit Schreiben vom 09.04.0000- bei dem Beklagten eingegangen am gleichen Tage - kündigten die Prozessbevollmächtigten gerichtliche Rechtsbehelfe an. 70

Die Klägerin, vertreten durch Herrn O.P-Q, wandte sich in einem Verfahren auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes (Az. 2 V 1994/02) - neben der A- GmbH - am 12.04.0000 gegen dieses Auskunftersuchen.	71
Mit Beschluss vom 25.06.0000 wies der erkennende Senat den Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung zurück; auch der entsprechende Antrag der A- GmbH wurde zurückgewiesen.	72
Am 07.06.0000 erhielt das Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n Nachricht des Beklagten - der IZA - vom 04.06.2002 zur Anfrage vom 27.08.0000. In dem Schreiben hieß es u.a.:	73
"Zu Ihrer Anfrage nehme ich wie folgt Stellung: ...	74
1. Fa. X-Inc., USA -MM	75
... Die Angaben sprechen für ein tätiges Unternehmen.	76
1. O.P-Q, USA MM	77
Recherchen führten hier zu keinem Ergebnis. Er ist in der IZA - Datenbank nicht verzeichnet. ..."	78
Der Auskunft war ein Internet-Ausdruck des NYS DEPARTMENT OF STATE vom 24.05.0000 über die Klägerin beigelegt.	79
Mit Verfügung vom 01.10.0000 sandte der Beklagte das streitbefangene Auskunftersuchen an die Verwaltungsbehörden der USA.	80
In der mündlichen Verhandlung ist der Vertreter des Beklagten im Besitz einer englischsprachigen Auskunft gewesen. Nach der Übersetzung des Vertreters des Beklagten ergibt sich aus der Antwort sinngemäß, dass die Klägerin existent ist und dass ihr Einkommen ausreicht, die Geschäftsführergehälter zu erfassen [im Sitzungsprotokoll missverständlich "zu bezahlen"].	81
V.	82
Die Klägerin hält die vorliegende Klage trotz der Versendung des Auskunftersuchens aufrecht.	83
Zunächst weist die Klägerin den "Verdacht der Betrügerei" im Zusammenhang mit der Beschaffung einer Anlage zur Produktion von kk- Modulen entschieden zurück und bezieht sich insoweit auf ihren umfangreichen Vortrag im Prüfungsverfahren. Die A- GmbH sei "ununterbrochen geprüft" worden.	84
Zur prozessualen Situation ist die Klägerin der Meinung, die Klage sei jedenfalls als Fortsetzungsfeststellungsklage im Hinblick auf das Rehabilitationsinteresse der Klägerin zulässig; es sei deshalb keinesfalls Erledigung eingetreten. Die Klägerin erklärt ihre Absicht, gegenüber dem Beklagten einen Amtshaftungsanspruch im Klagewege geltend zu machen. Es sei ihr durch das nach ihrer Auffassung unberechtigte Auskunftsbegehren in den USA ein ersatzpflichtiger Schaden entstanden.	85

Nach Ansicht der Klägerin war das Auskunftersuchen rechtswidrig. Sie sieht sich durch das Verhalten der Finanzverwaltung nach wie vor in ihren Rechten, insbesondere in ihrem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 GG), verletzt.

Im Wesentlichen vertritt sie die Auffassung, dass der Beklagte gegen die in § 93 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung - AO - festgelegte Subsidiarität bei der Befragung Dritter statt des Steuerpflichtigen verstoßen habe. Aufgrund seitens der Klägerin angebotener Mitwirkung sei das Auskunftersuchen jedenfalls nicht erforderlich gewesen. 87

Sie - die Klägerin - sei stets bereit gewesen, dem Beklagten alle erforderlichen Informationen zur Verfügung zu stellen. Die Klägerin trägt - vom Beklagten unwidersprochen - vor, das Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n sei mehrfach mündlich gefragt worden, welche Unterlagen noch gewünscht würden. Die Antwort sei nur gewesen: "Wir wollen alles!". Der Bitte um Konkretisierung sei man nicht nachgekommen. 88

Die Klägerin legt ein Schreiben an das Finanzamt V vom 01.03.0000 vor, in dem es heißt: 89

"Ihren Hinweis auf § 90 Abs. 2 AO haben wir zur Kenntnis genommen. Unsere Mandantin hat in diesem Sinne auch bereits umfangreiche Nachweise und Bestätigungen aus dem Ausland beigebracht. ... Bitte teilen Sie uns ... mit, welche konkreten Unterlagen Sie ... noch für erforderlich halten. ..."

Es gehe ihr - so die Klägerin weiter - nicht darum, einer korrekten Besteuerung im Wege zu stehen; sämtliche in Deutschland realisierten Einkünfte seien in den USA steuerlich berücksichtigt worden. Es seien aber während der Prüfung seitens des Beklagten - letztlich seitens des zuständigen Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n- niemals beispielsweise "autorisierte Registernachweise" über die Klägerin erbeten worden. 91

Im gerichtlichen Verfahren hat die Klägerin von sich aus eine Kopie des "Certificate of Incorporation" [Gesellschaftsvertrages] - wie von der deutsch-amerikanischen Handelskammer bescheinigt: als Eintragungsnachweis geltend - und Kopien der Bilanzen der Jahre 0000 bis 0000 vorgelegt. 92

Der Klägerin - so ihr weiterer Vortrag - sei nie die konkrete Chance einer Mitwirkung gegeben worden, weil eine "Detailbefragung" niemals erfolgt sei. Die Klägerin habe erst anlässlich des Gerichtsverfahrens Kenntnis darüber erlangt, dass der Beklagte bzw. das Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n an ihrer - der Klägerin - rechtlichen Existenz zweifle. Die Finanzverwaltung habe an die Klägerin nicht einen einzigen konkreten Informationswunsch herangetragen. 93

Die Entscheidung des Beklagten sei nicht ermessensfehlerfrei; der Beklagte habe die Fragen, ob das Auskunftersuchen erforderlich, verhältnismäßig und mit der Verwaltungspraxis der Vertragsstaaten vereinbar sei, nicht geprüft. Zudem sei unklar, ob die zu ermittelnden Informationen ausschließlich zu Besteuerungszwecken verwendet würden, oder ob gegebenenfalls ein unzulässiger Ausforschungsantrag vorliege. Jedenfalls hätten vorrangig alle inländischen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft werden müssen. 94

Die Klägerin beantragt, 95

1. festzustellen, dass die Stellung des Auskunftersuchens vom 01.10.0000 gemäß Art. 26 des DBA-USA rechtswidrig war; 96
2. dem Beklagten zu untersagen, die Information aus dem Auskunftersuchen zu verwerten.

Der Beklagte beantragt,	
die Klage abzuweisen,	98
hilfsweise,	99
die Revision zuzulassen.	100
Zur Zulässigkeit der Klage trägt der Beklagte vor, eine Fortsetzungsfeststellungsklage sei bereits deshalb unzulässig, weil es sich bei dem Auskunftersuchen nicht um einen Verwaltungsakt gehandelt habe.	101
Nach Auffassung des Beklagten ist aber die als allgemeine Leistungsklage anzusehende Klage mittlerweile - d.h. nach Absendung des streitgegenständlichen Auskunftersuchens - wegen Erledigung der Hauptsache und mangels eines Feststellungsinteresses ebenfalls unzulässig geworden.	102
Außerdem könne die Klägerin auch vom Grundsatz her keine Rechtsverletzung geltend machen, da Art. 26 DBA USA keine subjektiven Rechte des Steuerpflichtigen gewähre.	103
Zur materiellen Rechtslage vertritt der Beklagte weiterhin die Meinung, dass das Auskunftersuchen rechtmäßig gewesen sei.	104
Rechtsgrundlage für das Auskunftersuchen sei Art. 26 des DBA USA gewesen. Das Ersuchen sei schon deshalb rechtmäßig gewesen, weil auch eine Spontanauskunft gleichen Inhalts - nach Auffassung des Beklagten - zulässig gewesen wäre.	105
Zunächst scheide - unbeschadet der Rechtmäßigkeit des Auskunftersuchens im Übrigen - ein Ermessensfehler jedenfalls des Beklagten aus. Der Beklagte habe über die Rechtmäßigkeit des Auskunftersuchens nur aufgrund der ihm vorgelegten Unterlagen entscheiden können; die Betriebsprüfungs-Handakten der A- GmbH hätten ihm unstreitig nicht vorgelegen. Die Hintergründe für das Verhalten des Bearbeiters bei dem Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n seien ihm - dem Beklagten - nicht bekannt. Es sei zu fragen, welche "Motive" Herrn L dazu bewogen hätten, einerseits von einer beschränkten Steuerpflicht der Klägerin auszugehen und andererseits das Auskunftsverlangen zu stellen.	106
Zu der ersten Frage des Auskunftersuchens verweist der Beklagte darauf, dass nur im Rahmen eines Auskunftersuchens habe geklärt werden können, ob die Klägerin rechtlich überhaupt existent sei. Diese Frage habe sich im Übrigen alleine aus dem Besteuerungsverfahren gegenüber der A- GmbH ergeben, da dort zu klären gewesen sei, ob ein Betriebsausgabenabzug für die Geschäftsführergehälter im Hinblick auf die notwendige Empfängerbenennung nach § 160 AO zu rechtfertigen war. Insoweit sei es gar nicht um die Klägerin gegangen.	107
Zur zweiten Frage räumt der Beklagte ein, dass diese von der amerikanischen Steuerbehörde - jedenfalls im Hinblick auf das in Deutschland von der Finanzverwaltung aufgrund beschränkter Steuerpflicht beanspruchte Besteuerungsrecht - "so nicht beantwortet werden konnte".	108
Das Auskunftersuchen sei - so der ergänzende Vortrag des Beklagten in der mündlichen Verhandlung - jedoch insoweit nicht widersprüchlich gewesen, als es letztlich um eine "Konkordanz" der Besteuerung in den USA und in Deutschland gegangen sei. Einerseits sei die Klägerin durch die jedenfalls mittelbare Mitteilung der Besteuerung in Deutschland vor	109

einer Doppelbesteuerung "geschützt" worden. Andererseits sei nicht auszuschließen, dass trotz der angenommenen Betriebsstätte der Klägerin in Deutschland für die USA etwa im Bereich eines "Progressionsvorbehaltes" ein Besteuerungsrecht verblieben sei. Insbesondere die Tatsache, dass die Zahlungen der A- GmbH unstreitig auf ein deutsches Konto geflossen seien, indiziere die Vermutung, dass Steuern in den USA verkürzt worden sein könnten, weil die amerikanische Steuerverwaltung die Zuflüsse selbst nicht überprüfen oder feststellen konnten.

Der Klägerin könne schließlich durch das Auskunftersuchen auch kein Schaden zugefügt werden; die Fragestellung beziehe sich auf rein steuerliche Verhältnisse und sei "Routine". 110

VI. 111

Mit Schriftsatz vom 25.02.2004 - bei Gericht eingegangen am 26.02.2004 vor der mündlichen Verhandlung - hat die Klägerin nach antragsgemäßer Gewährung von Akteneinsicht am 12.12.0000 einen erneuten Antrag auf Akteneinsicht gestellt. 112

In den Schreiben heißt es: 113

"In Anbetracht der durch den Kläger nicht realisierbaren Akteneinsicht vor der anberaumten Verhandlung am 26.02.2004, 13:15 Uhr, wird um generelle (insofern auch nachträgliche) Ermöglichung der Akteneinsicht in den Räumen der Geschäftsstelle des Finanzgerichts Köln gebeten. Ein konkreter Termin bleibt abzustimmen; von einer Inanspruchnahme innerhalb 8 Wochen ist auszugehen."

Der Beklagte hat in der mündlichen Verhandlung beantragt, den Betriebsprüfer L vom Finanzamt K-n als Zeugen dazu zu vernehmen, warum er das Auskunftersuchen angeregt hat, obwohl er zugleich von der beschränkten Steuerpflicht der Klägerin ausgegangen ist. 115

Entscheidungsgründe 116

I. 117

Die Sache ist entscheidungsreif; das Begehren der Klägerin auf Akteneinsicht steht einer Entscheidung nicht entgegen. Der Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör wird durch die Nichtgewährung der Akteneinsicht nicht verletzt. 118

Zwar wird der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes - GG -) für das finanzgerichtliche Verfahren u.a. dadurch verwirklicht, dass die Beteiligten das Recht haben, die Gerichtsakten und die dem Gericht vorgelegten Akten (insbesondere der beklagten Behörde) einzusehen (§ 78 Finanzgerichtsordnung - FGO). Falls das Gericht die Akteneinsicht zu Unrecht verweigert, gleichwohl aber die Akten auswertet, liegt ein Verfahrensfehler i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3, § 119 Nr. 3 FGO vor (vgl. BFH, Beschluss vom 22. Mai 2002 - VI B 2/02, BFH/NV 2002, 1168). 119

Im Streitfall hat das Gericht die Akteneinsicht aber nicht "verweigert", da eine Einsichtnahme vor der mündlichen Verhandlung nicht beantragt worden ist: Die Klägerin trägt selbst vor, die Akteneinsicht vor der anberaumten Verhandlung nicht "realisieren" zu können. 120

Diese von der Klägerin vorgenommene Einschränkung ihres Antrages auf Akteneinsicht ist im Übrigen vor dem Hintergrund gerechtfertigt, dass der Berechtigte bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens - also auch nach dem Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht - Akteneinsicht verlangen kann (vgl. *Gräber/Koch*, Finanzgerichtsordnung, 121

II.	122
Die Klage ist nur hinsichtlich des Klageantrages zu 1. erfolgreich.	123
1. Der Klageantrag zu 1., die Feststellung der Rechtswidrigkeit des Auskunftersuchens, ist	124
zulässig und begründet.	
a. Die Klage ist als Feststellungsklage zulässig.	125
• Zunächst könnte es im Hinblick auf die Zulässigkeit des Begehrens fraglich sein, ob es	126
sich bei der Klage um - wie die Klägerin meint - eine Fortsetzungsfeststellungsklage oder	
- wie der Beklagte meint - um eine allgemeine Feststellungsklage handelt.	
Das Begehren der Klägerin kann indessen nur als allgemeine Feststellungsklage i.S.d. § 41	127
FGO gewürdigt werden. Das Vorliegen einer Fortsetzungsfeststellungsklage hätte gemäß §	
100 Abs. 1 Satz 4 FGO zur Voraussetzung, dass ein Verwaltungsakt vorausgegangen ist;	
daran fehlt es jedoch.	
Das angefochtene Auskunftersuchen ist auf der Grundlage des § 117 - Abs. 2 oder 3 -	128
Abgabenordnung - AO i.V.m. Art. 26 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik	
Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der	
Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern	
vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989	
(BGBl. II 1992 S. 355 - im Weiteren: DBA USA) ergangen. Dieses Auskunftersuchen ist	
jedoch kein Verwaltungsakt i.S.d. § 118 AO (so auch Tipke/Kruse a.a.O. § 117 AO Rz. . 24	
a.E.; a.A. noch BFH-Urteil vom 20. Februar 1979 - VII R 16/78, BStBl II 1979, 268), sondern	
schlichtes Verwaltungshandeln. Zwar ist für Auskunftersuchen nach § 93 Abs. 1 AO	
anerkannt, dass es sich um einen Verwaltungsakt handelt (vgl. nur BFH-Beschluss vom 26.	
August 2002 - IX R 75/01, BFH/NV 2003, 15). Diese Qualifikation hat jedoch ihre	
grundsätzliche Berechtigung in dem Umstand, dass die Behörde das Auskunftsverlangen	
auch vollstrecken können muss, § 328 Abs. 1 AO. Dieser Aspekt entfällt bei	
Auskunftersuchen an ausländische Steuerbehörden. Angesichts der Tatsache, dass die	
erlangten - oder erteilten - Auskünfte regelmäßig auch noch der Umsetzung in das	
inländische Besteuerungsverfahren bedürfen, fehlt es überdies bereits an der Außenwirkung	
nach § 118 Abs. 1 AO des zwischenstaatlichen Auskunftersuchens.	
• Die Feststellungsklage ist zulässig. Zwischen den Beteiligten besteht ein Rechtsverhältnis	129
und die Klägerin kann sich auf ein Feststellungsinteresse berufen.	
• Die Feststellungsklage muss sich auf das Bestehen oder Nichtbestehen eines	130
Rechtsverhältnisses beziehen. Auch dieses Erfordernis ist erfüllt. Denn das	
Klagebegehren kann auch auf eine "Teilfrage" aus dem Rechtsverhältnis zielen, wozu	
beispielsweise der Umfang der Verpflichtung zur Wahrung des Steuergeheimnisses - § 30	
AO - zählt (vgl. Gräber/von Groll a.a.O. § 41 FGO Rz. 14).	
Dieses ist letztlich das Begehren der Klägerin. Diese selbst spricht zwar ausdrücklich nur	131
ihrer Recht auf "informationelle Selbstbestimmung" aus Art. 2 GG; das Gericht fasst dies	
jedoch als ein Berufen auf das Recht zur Wahrung des Steuergeheimnisses auf.	

Denn das Steuergeheimnis ist Ausfluss des von der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anerkannten Rechts auf informationelle Selbstbestimmung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 29. Juli 2003 - VII R 39, 43/02, BStBl II 2003, 828 unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BVerfG, z.B. Urteil vom 17. Juli 1984 2 BvE 11, 15/83, BVerfGE 67, 100). Die Klägerin will sich gegenüber der deutschen Finanzverwaltung - gegenüber dem Beklagten bzw. dem Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n - damit wesentlich auf das Steuergeheimnis aus § 30 Abs. 2 AO berufen.

Zwischen der Klägerin und der Finanzverwaltung besteht auch ein das Steuergeheimnis fassendes (Steuerrechts-)Verhältnis. Dieses wird allein dadurch begründet, dass die Klägerin nach Auffassung des Beklagten - bzw. des Betriebsprüfungs-Finanzamtes K-n - aufgrund der angenommenen beschränkten Steuerpflicht nach § 2 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) i.V.m. § 15 EStG Steuerpflichtige i.S.d. § 33 Abs. 1 AO ist.

Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob der Beklagte die aufgrund dieses Rechtsverhältnisses bestehende Verpflichtung, das Steuergeheimnis zu wahren (§ 30 Abs. 1 AO), verletzt hat, ohne einen nach § 30 Abs. 4 AO rechtfertigenden Grund dafür zu haben.

- Auch das für die zulässige Feststellungsklage erforderliche Feststellungsinteresse nach § 41 Abs. 1 FGO liegt vor. Die Klage ist nach der höchstgerichtlichen Finanzrechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juli 2003 - VII R 39, 43/02, VII R 39/02, VII R 43/02; BStBl II 2003, 828), welcher sich der erkennende Senat anschließt, als Antrag auf Feststellung eines Bruchs des Steuergeheimnisses aufgrund des Genugtuungsinteresses der Klägerin zulässig.
- Das Feststellungsinteresse hängt nach der zitierten Rechtsprechung nicht davon ab, dass die Feststellung, das Steuergeheimnis sei verletzt worden, die rechtliche und tatsächliche Position der Klägerin verbessern könnte.

Der Bundesfinanzhof bejaht ein Feststellungsinteresse bereits grundsätzlich bei einer substantiierten - Behauptung der Verletzung des Steuergeheimnisses: Ein Steuerpflichtiger, der sich in seinem subjektiven Recht auf Wahrung seiner steuerlichen Geheimnisse durch die Finanzverwaltung verletzt sieht, wäre in weitem Umfang rechtsschutzlos gestellt, wenn er diese angebliche Rechtsverletzung ohne die Möglichkeit einer gerichtlichen Prüfung des Vorgehens der Finanzverwaltung hinnehmen müsste. Eine solche anderweitige Rechtsschutzmöglichkeit wird sich für ihn beim Bruch des Steuergeheimnisses zumeist nicht ergeben. Denn die Verletzung des Steuergeheimnisses kann ihrer Natur nach nicht rückgängig gemacht werden.

- Die Klägerin kann das Feststellungsinteresse im dargestellten Sinn für sich in Anspruch nehmen. Sie hat substantiiert vorgetragen, das Auskunftersuchen des Beklagten an die US-amerikanische Steuerbehörde verletze sie in ihrem Recht, da dem Beklagten keine Ermächtigungsgrundlage für sein Handeln zur Verfügung stehe.

a. Die Feststellungsklage ist auch begründet. 139

Die Stellung des Auskunftersuchens war rechtswidrig. Der Beklagte hat nicht die Rechtmäßigkeitsgrenzen der Ermächtigungsgrundlage für das Auskunftersuchen eingehalten. 140

Die Informationen, die der Beklagte vom Betriebsprüfungs-Finanzamt K-n über die Verhältnisse der Klägerin erhalten hat, unterliegen gemäß § 30 AO dem Steuergeheimnis. 141

Die Klägerin kann daher vom Beklagten verlangen, dass die dort tätigen Amtsträger (§ 7 AO) und für den öffentlichen Dienst besonders verpflichteten Personen (§ 30 Abs.3 Nr.1 AO) dieses Geheimnis wahren (§ 30 Abs.1 AO). Dieser Verpflichtung ist der Beklagte nicht nachgekommen, als er die dem Steuergeheimnis unterfallenden Daten der Klägerin mit dem Auskunftersuchen an die US-amerikanischen Steuerbehörden versandt hat.

Denn der Umfang des Anspruchs auf Wahrung des Steuergeheimnisses war nicht zugunsten des Beklagten durch das Eingreifen einer Ermächtigungsgrundlage gesetzlich eingeschränkt. 142

Der Steuerpflichtige kann verlangen, dass seine Verhältnisse "nicht unbefugt" offenbart oder 143 verwertet werden; das ergibt sich aus § 30 Abs.2 und 4 AO. Das vom Beklagten versandte Auskunftersuchen war aber eine unbefugte Offenbarung der Verhältnisse des Antragstellers, da der Gesetzesvorbehalt in § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO im vorliegenden Fall nicht eingreift.

Rechtsgrundlage des Auskunftersuchens hätte nur § 177 AO i.V.m. Art. 26 DBA USA sein 144 können. Die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Ermächtigungsgrundlage haben jedoch nicht vorgelegen (1.) und die Entscheidung des Beklagten war darüber hinaus auch ermessensfehlerhaft (2.).

- Nach § 117 Abs. 1 AO können die Finanzbehörden zwischenstaatliche Amtshilfe in 145 Anspruch nehmen; gemäß § 117 Abs. 2 AO dürfen die Finanzbehörden zwischenstaatliche Amtshilfe u.a. aufgrund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Verträge leisten. Ein derartiger Vertrag ist das DBA USA, dessen Art. 26 Abs. 1 aufgrund des Gesetzes vom 11. Januar 1991 (BGBl. II 1991, 354, in Kraft getreten am 21. August 1991, BGBl. 1992 II S. 235) innerstaatlich anwendbares Recht ist.

Nach Art. 26 Abs.1 Satz 1 DBA USA sind die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten 146 berechtigt, die Auskünfte auszutauschen, die nach den Steuergesetzen der beiden Vertragsstaaten bereitgestellt werden können und erforderlich sind für die Durchführung der Vorschriften des Abkommens oder für die Verhütung von Hinterziehungen und dergleichen bei den unter das Abkommen fallenden Steuern. Art. 26 Abs.1 Satz 1 DBA USA gestattet - als "große Auskunftsklausel" (vgl. FinBeh Bremen Erlass vom 21. März 2000 S 1320 - 121; StEd 2000, 425) - u.a. auch Spontanauskünfte (vgl. BFH-Beschluss vom 29. April 1992 I B 12/92, BStBl II 1992, 645 zum DBA USA 1954/1965).

Im Streitfall bestehen bereits durchgreifende Bedenken dagegen, dass die 147 Tatbestandsvoraussetzungen der Inanspruchnahme oder der Gewährung von Amtshilfe vorgelegen haben.

- Gemäß § 117 Abs. 1 AO - i.V.m. den einschlägigen Regelungen eines 148 Doppelbesteuerungsabkommens, hier Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA USA - wird zwischenstaatliche Amtshilfe durch Auskunftsaustausch beansprucht, wenn die Finanzbehörden grenzüberschreitende Sachverhalte nicht mehr angemessen aufklären können, weil sie bei ihren Ermittlungen auf das eigene Staatsgebiet beschränkt sind (Auskunftersuchen).

Bei der Durchführung des Auskunftsaustausches haben die Finanzbehörden nach 149 allgemeinen rechtstaatlichen Grundsätzen insbesondere auch das Prinzip der Verhältnismäßigkeit zu wahren (vgl. auch vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - BMF - vom 3. Februar 1999 "Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch

Auskunfts austausch in Steuersachen", IV B 4 - S 1320 - 3/99, BStBl I 1999, 228, 229 Tz. 1.1); auch aus der ausdrücklichen Formulierung in Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA USA folgt die Einschränkung auf "erforderliche" Auskünfte.

Die Erforderlichkeit eines Auskunftersuchens ist vorliegend nicht erkennbar; dieses Kriterium ist bei der Prüfung einer Inanspruchnahme von Amtshilfe durch die deutsche Finanzverwaltung auf das inländische Besteuerungsverfahren beschränkt.

- Im Zusammenhang mit dem inländischen Besteuerungsverfahren gegenüber der Klägerin lag die Voraussetzung der "Erforderlichkeit" nicht vor.

Es kann letztlich dahingestellt bleiben, ob schon die angebotene Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung seitens der Klägerin durchgreifende Bedenken gegen die Erforderlichkeit des Auskunftersuchens erweckt.

Die Klägerin selbst hat ihre Auskunftsbereitschaft immer wieder - und vom Beklagten auch nicht substantiiert bestritten - behauptet. Aufgrund des festgestellten Schriftverkehrs hat die Klägerin darüber hinaus auch bereits im Verwaltungsverfahren mindestens zweimal - nämlich in den Schreiben vom 24.09.0000 an das Betriebsprüfungs-Finanzamt und vom 01.03.0000 gegenüber dem Finanzamt V - angeboten, konkreten Informationswünschen nachzukommen bzw. konkret bezeichnete Unterlagen vorzulegen.

Es ist jedoch bereits die grundlegende Erforderlichkeit für eine Information über die Klägerin aus den USA für das deutsche Besteuerungsverfahren nicht erkennbar.

Ausweislich des Schreibens vom 29.08.0000 war das Betriebsprüfungs-Finanzamt aufgrund eigener Ermittlungen davon überzeugt, dass die Klägerin den Besteuerungstatbestand der § 2 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG erfüllt hatte. Dementsprechend hat das örtlich zuständige Finanzamt R später auch Bescheide zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuerermessbetrag gegenüber der Klägerin erlassen.

Damit bedurfte es des unter dem gleichen Datum wie das Schreiben vom 29.08.0000 entworfenen Auskunftersuchens für das inländische Besteuerungsverfahren nicht mehr.

- Auch für ein Besteuerungsverfahren in der Bundesrepublik Deutschland gegenüber Dritten - nämlich der A-GmbH - war die Auskunft nicht erforderlich.

Steuerlich relevant wäre in diesem Zusammenhang nur die Benennung der Klägerin als Empfängerin von Zahlungen für die Geschäftsführung, welche die A-GmbH als Betriebsausgaben abzog. Im Hinblick auf die Regelung in § 160 AO ergibt sich jedoch auch hier keine Notwendigkeit für ein Auskunftersuchen.

Gemäß § 160 Abs. 1 Satz 1 AO sind u.a. Betriebsausgaben regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen des Finanzamtes nicht nachkommt, den Empfänger dieser Ausgaben genau zu benennen.

Zweck des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO ist die Verhinderung von Steuerausfällen. Es soll sichergestellt werden, dass nicht nur die steuermindernde Ausgabe beim Steuerpflichtigen, sondern auch die damit korrespondierende Einnahme beim Geschäftspartner erfasst werden (vgl. z.B. Urteile des BFH vom 24. Juni 1997 VIII R 9/96, BStBl II 1998, 51 und vom 10. November 1998 I R 108/97, BStBl II 1999, 121 sowie die Regierungsbegründung in BT-

Kommt der Steuerpflichtige dem Benennungsverlangen nicht nach, sind die Ausgaben nach 161 der in § 160 Abs. 1 Satz 1 AO angeordneten Rechtsfolge regelmäßig nicht zu berücksichtigen (vgl. auch BFH, Urteil vom 09. April 1987 - IV R 142/85, BFH/NV 1987, 689). Angesichts dieser Rechtsfolge ist die Erforderlichkeit für ein Auskunftersuchen des Betriebsprüfungs-Finanzamtes an die amerikanischen Steuerbehörden nicht erkennbar. Bei begründeten Zweifeln an der Existenz der Klägerin als Empfängerin der Zahlungen hätte es der Finanzverwaltung freigestanden, den Abzug als Betriebsausgaben schlicht zu verweigern.

- Gemäß § 117 Abs. 2 AO - i.V.m. den einschlägigen Regelungen eines 162 Doppelbesteuerungsabkommens, hier Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA USA - kann die Finanzbehörde zwischenstaatliche Amtshilfe leisten, ggfls. auch ohne vorheriges Ersuchen der ausländischen Steuerbehörde (Spontanauskunft). Auch die Voraussetzungen dieses Tatbestandes - der sich nur auf die Besteuerung der Klägerin in den USA beziehen kann - liegen im Ergebnis nicht vor.

Nach der vom erkennenden Senat geteilten Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofes (vgl. 163 BFH-Beschluss vom 8. Februar 1995 - I B 92/94, BStBl II 1995, 358) rechtfertigt sich die Spontanauskunft aus folgender Überlegung: Wenn die Bundesrepublik in einem DBA auf die Besteuerung ausländischer Einkünfte im Inland verzichtet, dann geschieht dies regelmäßig zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und in der Erwartung der Besteuerung der Einkünfte durch den anderen Vertragsstaat.

An dieser Interessenlage fehlt es im Streitfall. Der Beklagte hat keine Spontanauskunft an 164 amerikanische Steuerbehörde gerichtet; er konnte bei der Abfassung des Schreibens im Hinblick auf die klaren Formulierungen nicht "in Erwartung der Besteuerung" in den USA gehandelt haben.

Der Inhalt des vom Beklagten versandten Schreibens lässt angesichts des eindeutigen 165 Wortlautes keine andere Auslegung zu:

- Das Schreiben trägt den Titel "Auskunftersuchen". 166
- Das Petitum an die amerikanische Behörde ist in zwei ausdrückliche Fragen gekleidet.
- Der Begleittext ("Besteuerung nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland") unterstreicht, dass es um die Besteuerung der Klägerin im Inland und damit eben nicht um das amerikanische Verfahren gehen sollte.

Die Grenze einer möglichen Auslegung muss auch hier der Wortsinn sein. Die 167 Charakterisierung des Schreibens als Auskunft würde den Wortsinn in sein Gegenteil verkehren.

- Der Erhebung eines Beweises über die "Motive" des Bearbeiters, Herrn L, bedurfte es 168 demgegenüber nicht.

Das Finanzgericht muss einem Zeugenbeweisantrag nicht entsprechen, wenn konkrete, 169 entscheidungserhebliche Tatsachen, die der Zeuge bekunden soll, weder vorgetragen noch anderweitig erkennbar sind (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 02. Oktober 2003 - IV B 194/01, noch n.v. und vom 23. Juli 1996 X B 191/95, BFH/NV 1997, 50).

So liegt es im Streitfall. Es ist nicht erkennbar, welcher entscheidungserhebliche Sachverhalt sich aus den Motiven des zuständigen Bearbeiters ergeben sollte. Der vom Finanzgericht festgestellte objektive Tatbestand wird auch vom Beklagten nicht in Frage gestellt oder als lückenhaft beanstandet.

- Darüber hat der Beklagte das ihm bei der Versendung des Auskunftersuchens 171 zustehende Ermessen fehlerhaft ausgeübt, was ebenfalls zu einer Rechtswidrigkeit des Auskunftersuchens führt.
- Die Inanspruchnahme und Gewährung von Amtshilfe steht aufgrund des eindeutigen 172 Wortlautes in § 177 Abs. 1 und 2 AO im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzverwaltung (§ 5 AO - vgl. auch BMF vom 3. Februar 1999 a.a.O. Seite 233 Tz. 2).

Die Ermessensentscheidung darf im finanzgerichtlichen Verfahren nach § 102 Satz 1 FGO 173 nur dahin überprüft werden, ob die Finanzbehörde die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat.

Ein solcher Ermessensfehler liegt freilich vor, wenn die Behörde von einem unzutreffenden 174 oder unvollständigen Sachverhalt ausgeht. Denn eine fehlerfreie Ermessensentscheidung durch die Finanzbehörde kann nur auf der Grundlage eines umfassend und einwandfrei ermittelten Sachverhalts getroffen werden (vgl. BFH-Urteile vom 11. März 1986 VII R 144/81, BFH/NV 1987, 137 und vom 15. September 1992 - VII R 66/91, BFH/NV 1993, 76).

- Der Beklagte hat diese durch das Gericht nachprüfbare äußeren Grenzen des Ermessens 175 verletzt, indem er seiner Entscheidung einen - durch das Betriebsprüfungs-Finanzamt ermittelten - in sich widersprüchlichen und teilweise unvollständigen Sachverhalt zugrunde gelegt hat.
- So hat die Finanzverwaltung angenommen, die Klägerin sei rechtlich und wirtschaftlich 176 existent (Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 KStG, § 49 EStG, Schreiben des Betriebsprüfungs-Finanzamtes vom 29.08.0000 an Finanzamt R); andererseits hat die Verwaltung Zweifel an genau diesen Umständen geäußert (Schreiben an IZA vom 27.08.2001). Diese Zweifel waren letztlich für das Auskunftersuchen ursächlich.
- Die Finanzverwaltung hat unterstellt, durch die Zahlungen an den Geschäftsführer - und mittelbar die Klägerin - sollte der A- GmbH Liquidität entzogen werden (Vermerk der Betriebsprüfung zur Besprechung "vom 16.05.0000"); andererseits ist in Frage gestellt worden, ob Zahlungen überhaupt geflossen sind (Äußerung vom 27.02.2003 zu diesem Punkt).
- Die Behörde ist von einer Steuerpflicht für die Zahlungen der A-GmbH in Deutschland und den USA gleichermaßen und undifferenziert nach Sitz- und Quellenstaat ausgegangen (vgl. Schreiben vom 22.11.2001 an die Prozessbevollmächtigten).
- Durch die Einlassung des Beklagten in der mündlichen Verhandlung ist keine Heilung 177 dieser Ermessensfehler eingetreten.
- Die geltende Vorschrift des § 102 FGO ist durch Anfügung eines Satzes 2 dergestalt 178 ergänzt, dass die Finanzbehörde nunmehr ihre Ermessenserwägungen bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens ("mündliche Verhandlung") ergänzen darf. Parallel hierzu ist in § 126 Abs. 2 AO geregelt, dass auch eine Nachholung der - gesamten - Begründung bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen

Verfahrens zulässig ist.

- Der Senat braucht nicht zu entscheiden, was unter "Ergänzung" der Ermessenserwägung¹⁷⁹ zu verstehen ist, d.h. ob eine solche Ergänzung nur die Heilung "kleiner" Ermessensfehler erlauben kann, nicht hingegen, dass das Ermessen erstmals ausgeübt oder die Gründe einer Ermessensausübung vollständig oder in ihrem Wesensgehalt ausgewechselt werden (vgl. letztgenannter Auffassung des FG Hamburg, Urteil vom 14. August 2002 - V 248/98, EFG 2003, 202 [Rev. BFH, Verfahren VII R 52/02] unter Berufung auf BVerwG-Urteil vom 05. Mai 1998, 1 C 17/97, BVerwGE 106, 351; Lange, DB 2001, 2680 und Schwarz/von Wedel, Kommentar zur Finanzgerichtsordnung, § 102, 49).

Denn eine "Rechtfertigung vom Ergebnis der Ermessensentscheidung her" - so offenbar d~~180~~¹⁸⁰ Telos der gesetzlichen Ergänzung - kommt im Streitfall nicht in Betracht. Bei einem vollständig und widerspruchsfrei aufgeklärten Sachverhalt wäre das Auskunftersuchen jedenfalls in der vorliegenden Form nicht erforderlich gewesen.

- Auch hinsichtlich der fehlerhaften Ermessensausübung bedarf es keines 181
Zeugenbeweises durch Vernehmung des zuständigen Bearbeiters, Herrn L.

Denn auch hier kommt es auf subjektive Vorstellungen - "Motive" - der für die 182
Finanzverwaltung Handelnden nicht an.

1. Das Begehren zu 2. der Klägerin auf Untersagung einer Verwertung der durch das 183
Auskunftersuchen erlangten Informationen hat dagegen keinen Erfolg; der Antrag ist als
(vorbeugende) Unterlassungsklage unzulässig.

- a. Eine Auslegung des Klagebegehrens führt zur Annahme einer Unterlassungsklage. Das 184
Petitum der Klägerin, die Auskunft der amerikanischen Behörde im deutschen
Besteuerungsverfahren nicht zu verwenden, stellt eine Klage auf Verurteilung zu einer
"anderen" Leistung i.S.d. § 40 Abs.1 FGO dar. Eine Unterlassungsklage auf Verhinderung
einer Mitteilung eines Ermittlungsergebnisses an die ersuchende Behörde ist grundsätzlich
zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 16. Oktober 1986 - VII R 122/83, BFHE 148, 372).

Die Unterlassungsklage ist freilich insoweit "vorbeugend", als noch nicht feststeht, dass de~~185~~¹⁸⁵
Beklagte die endgültige Auskunft der zuständigen US-Behörde bereits in Händen hält und in
welcher Form die Auskunft in das deutsche Besteuerungsverfahren einfließen soll.

Diese vorbeugende Unterlassungsklage ist weiterhin nur zulässig, wenn der Kläger 186
substantiiert und in sich schlüssig dartut, durch ein bestimmtes, künftig zu erwartendes
Handeln einer Behörde in seinen Rechten verletzt zu sein, und dass ein Abwarten der
tatsächlichen Rechtsverletzung unzumutbar sei, weil die Rechtsverletzung dann nicht oder
nur schwerlich wieder gutzumachen ist (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 - I R 25/92,
BFHE 172, 488).

- a. Diese Zulässigkeitsvoraussetzungen sind aus zwei Gründen nicht erfüllt. 187

- Die Klägerin müsste zum einen durch die Verwertung der Information aus den USA im 188
deutschen Besteuerungsverfahren - nur darauf kann ein Verwertungsverbot abzielen -
eine Rechtsverletzung erleiden.

Dies kann die Klägerin nicht schlüssig dartun und auch der Senat kann keine dementsprechenden Feststellungen treffen. Die Klägerin hat behauptet, sie sei rechtlich und wirtschaftlich existent; sie habe im Streitjahr 0000 in den USA ihre steuerlichen Pflichten erfüllt. Die inzwischen vorliegende Information aus den USA bestätigen diese Behauptung lediglich. Die Verwertung der Auskunft kann für die Klägerin im deutschen Verfahren - insbesondere im Hinblick auf die Anfechtung der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerermessbescheide - nur von Vorteil sein.

- Zum anderen hat die Klägerin nicht dargetan, dass ein Abwarten der tatsächlichen Rechtsverletzung - eine solche unterstellt - für sie unzumutbar sei. Auch der erkennende Senat kann das Vorliegen dieses Erfordernisses nicht feststellen. 190

III. 191

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 192

IV. 193

Der erkennende Senat hat keine Veranlassung gesehen, dem Antrag auf Zulassung der Revision stattzugeben; ein Revisionsgrund i.S.d. § 115 Abs. 2 FGO liegt nicht vor. 194

Eine grundsätzliche Bedeutung des Rechtsstreites (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) scheidet aus. 195
Die im vorliegenden Verfahren aufgeworfene Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, da sie keine Gesichtspunkte betrifft, die nicht schon in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes behandelt worden sind und die damit eine erneute Entscheidung rechtfertigen könnten (zu dieser Voraussetzung grundsätzlicher Bedeutung vgl. BFH vom 07. März 1994 V B 95/93, BFH/NV 1995, 650 m.w.Nachw.).

Die - vorliegend möglicherweise für die Beteiligten hohe - wirtschaftliche oder persönliche Bedeutung des Falles ist für die Bedeutung des Rechtsstreites im revisionsrechtlichen Sinne, welche nur die rechtliche Bedeutsamkeit meint, unerheblich (vgl. bereits BFH vom 18. Januar 1968 V B 45/67, BStBl. 1968 II, 98). 196

Die Zulassung der Revision ist darüber hinaus auch nicht für die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 197