
Datum: 03.05.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 2 V 902/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0503.2V902.10.00

Tenor:

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

- Gründe:** 1
- I. 2
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die beabsichtigte Weiterleitung von Auskünften der deutschen Finanzbehörden aufgrund von Auskunftersuchen der niederländischen Steuerverwaltung zulässig ist. 3
- Die Antragstellerin ist im Inland ansässig. Sie betreibt ein Unternehmen, dessen Gegenstand die Vermittlung von deutschen Arbeitskräften für die Beschäftigung auf dem niederländischen Arbeitsmarkt ist. Sie vermittelt dabei Aufträge zwischen der A GmbH (im Folgenden: A) bzw. der B GmbH (im Folgenden: B) als Auftragnehmer und Arbeitgeber der Arbeitskräfte sowie verschiedenen niederländischen Firmen als Auftraggeber. Sämtliche den niederländischen Firmen überlassene Arbeitnehmer sind bei der A bzw. der B beschäftigt. 4
- Ab 2007 führte die niederländische Steuerverwaltung bei der Antragstellerin, der A und der B Prüfungen durch. Im Rahmen dieser Prüfungen kamen die niederländischen Steuerbehörden zu dem Schluss, dass die Antragstellerin, die A und die B aufgrund einer faktischen Verleihung von Personal an die niederländischen Auftraggeber in den Niederlanden Lohnsteuer hätte einbehalten müssen. 5
- Ebenfalls ab 2007 wurde bei der Antragstellerin eine Lohnsteueraußenprüfung durch das Betriebsstättenfinanzamt H durchgeführt. Von den niederländischen Steuerbehörden wurde eine Simultanprüfung angeregt, um die Erkenntnisse und Prüfungsmaßnahmen untereinander abstimmen zu können. Nach der Zustimmung durch das Ministerium der 6

Finanzen des Landes K fand im September 2008 ein erstes Planungstreffen zwischen Vertretern der niederländischen und der deutschen Finanzverwaltung statt.

Im Anschluss an das Planungstreffen übersandten die niederländischen Steuerbehörden mit Schreiben vom 8. September 2008 ein Auskunftersuchen in Gestalt eines Fragenkatalogs an die deutsche Finanzverwaltung. Zur Beantwortung dieses Fragenkatalogs begann das Betriebsstättenfinanzamt H im November 2008 mit Betriebsprüfungen bei der Antragstellerin, der A und der B. 7

Mit Schreiben vom 11. März 2009 übersandte das Finanzamt H dem Antragsgegner eine Teilantwort zum Auskunftersuchen der niederländischen Finanzverwaltung. Diesem Schreiben waren Unterlagen beigelegt (Bilanz 2007, Gewinn- und Verlustrechnung 2007, Sachkonten 2007 und Finanzbuchhaltung in digitaler Form), gegen deren Weiterleitung an die niederländischen Steuerbehörden die Antragstellerin im Rahmen der Betriebsprüfung Einwendungen erhoben hatte. Die Einwendungen wurden dargestellt. Ferner wies das Finanzamt H darauf hin, dass für den Teil der erbetenen Auskünfte bzw. angeforderten Unterlagen, für den die Antragstellerin einer Weiterleitung zugestimmt hatte, die Übergabe an die Vertreter der niederländischen Steuerbehörden im Rahmen der Simultanprüfung bereits erfolgt sei. 8

Nach weiteren Sachverhaltsermittlungsmaßnahmen und Erörterungen mit den inländischen und niederländischen Finanzbehörden teilte der Antragsgegner mit Schreiben vom 19. Februar 2010 der Antragstellerin schließlich mit, dass die beabsichtigte Weiterleitung der Informationen rechtmäßig sei. Die niederländische Finanzverwaltung habe einen Anspruch auf Erteilung der Auskünfte. Der Umfang der zu erteilenden Auskünfte sei gegenüber dem Umfang der ursprünglich zur Weiterleitung vorgesehenen Informationen aber erheblich einzuschränken. Es würden nur noch solche Auskünfte weitergeleitet, die für eine Festsetzung der Einkommen- bzw. Lohnsteuer in den Niederlanden erheblich seien. Zur Weiterleitung an die niederländischen Steuerbehörden seien daher nur noch bestimmte Sachkonten für das Wirtschaftsjahr 2007 vorgesehen. Von einer Weiterleitung der Auskünfte würde zunächst abgesehen, wenn die Antragstellerin beim FG Köln einen Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz stellen würde. 9

Hiergegen hat die Antragstellerin den vorliegenden Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung gestellt, den sie im Wesentlichen wie folgt begründet: 10

Im Rahmen der von den niederländischen Finanzbehörden im Jahr 2007 bei ihr, der Antragstellerin, durchgeführten Betriebsprüfung hätte sie ebenso wie die A und die B alle Buchhaltung- und Lohnunterlagen für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006 den niederländischen Behörden überlassen. Nach der Abschlussbesprechung Anfang des Jahres 2008 sei mit den Prüfern der niederländischen Finanzverwaltung festgelegt worden, dass die niederländische Finanzbehörde lediglich noch einige abschließende und stichprobenartige „Drittbeteiligtenbesuche“ bei den aus den Buchhaltungsunterlagen ersichtlichen Auftraggebern durchführen werde. Entgegen dieser Vereinbarung seien dann ausnahmslos alle Auftraggeber der Antragstellerin aufgesucht worden. Dabei sei diesen „Drittbeteiligten“ angekündigt worden, dass diese damit rechnen müssten, für die von der Antragstellerin einzubehaltende Lohnsteuer in Haftung genommen zu werden, sollte die von der niederländischen Finanzverwaltung begehrte Steuer bei der Antragstellerin nicht beizutreiben sein. 11

Aufgrund dieser Androhung einer Haftungsinanspruchnahme hätten die niederländischen Auftraggeber berechnigte Forderungen der Antragstellerin i.H.v. ca. ... € nicht bedient. Von 12

den dadurch bedingten Liquidationsschwierigkeiten habe sie, die Antragstellerin, sich bis heute nur unter Aufbringung aller ihr zur Verfügung stehenden Mitteln und Anstrengungen mehr recht als schlecht erholen können.

Eine Weiterleitung der jetzt beabsichtigten Auskünfte an die niederländischen Steuerbehörden würde mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eine weitere Prüfung der seit 2007 neu zum Kundenkreis akquirierten niederländischen Auftraggeber führen. Dies würde bei ihr, der Antragstellerin, weitere Forderungsausfälle nach sich ziehen. Einen nochmaligen Verlust in nicht unerheblicher Höhe könne sie keinesfalls mehr abfangen. Es müsste folglich ein Insolvenzantrag gestellt werden. 13

Sie, die Antragstellerin, sei mit der nochmaligen Prüfung der Unterlagen und Steuerdaten für die Zeiträume 2004 bis 2006 sowie deren Weitergabe durch das Betriebsstättenfinanzamt grundsätzlich einverstanden. Die so zu ermittelnden Tatbestandsvoraussetzungen sollten ausreichend sein, um innerhalb eines Verständigungsverfahrens nach den Richtlinien des DBA-Niederlande eine europarechtskonforme Besteuerung der Arbeitslöhne festlegen zu können, ohne eine doppelte Besteuerung der Arbeitslöhne zum Nachteil der Steuerschuldner (Beschäftigte) auszulösen. Die steuerlichen Aufzeichnungen für 2007 seien daher entgegen der Meinung der niederländischen Steuerverwaltung nicht zwingend erforderlich. 14

Außerdem setze sich der Antragsgegner nicht mit der Frage auseinander, welchem der beiden Staaten das Besteuerungsrecht für die Arbeitslöhne zukomme. Diese Feststellung sei aber unabdingbar und darüber hinaus auch Voraussetzung dafür, dem Amtshilfeersuchen der niederländischen Finanzbehörden nachkommen zu dürfen. 15

Soweit der Antragsgegner unter Verweis auf den BFH-Beschluss vom 10. Mai 2005 (IB 218/04, BFH/NV 2005, 1503) darauf abstelle, dass die bloße Möglichkeit einer Doppelbesteuerung kein rechtliches Hindernis für die Auskunftserteilung sei, verkenne er, dass diese Entscheidung zum DBA-USA ergangen sei und Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA nur eine Auskunft ausschließe, die auf eine abkommenswidrige Besteuerung durch den anderen Vertragspartner abziele. Art. 11 Abs. 3 Nr. d des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande über die gegenseitige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steueransprüchen und der Bekanntgabe von Schriftstücken vom 21. März 2001 schließe hingegen Auskünfte aus, wenn eine Doppelbesteuerung drohe. 16

Entsprechend § 3 Abs. 2 Nr. 1 EGAHiG brauche der Antragsgegner auch keine Auskünfte zu erteilen, wenn eigene Ermittlungen der niederländischen Finanzbehörden noch geführt werden können. 17

Sofern die niederländischen Finanzbehörden der Auffassung seien, den Niederlande stünde das Besteuerungsrecht zu, bräuchten sie lediglich einen entsprechenden Steuerbescheid zu erlassen. Da sie aber zu Recht die Befürchtung hegen würden, in einem anschließenden Gerichtsverfahren zu unterliegen, missbrauchten sie ihr Auskunfts- und Prüfungsrecht. 18

Schließlich sei zu berücksichtigen, dass die niederländische Finanzverwaltung sich schon seit Jahren weigere, eine justiziable Entscheidung zu treffen. 19

Die Antragstellerin beantragt, 20

- 1. im Wege der einstweiligen Anordnung den Antragsgegner zu verpflichten, es bis zum Abschluss des Hauptsacheverfahrens zu unterlassen, Steuerunterlagen an die ~~222~~

niederländischen Finanzverwaltung im Rahmen des Auskunftsaustauschs nach dem deutsch – niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen und der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften Nr. 77/799 EWG, insbesondere die Bilanz 2007, die Gewinn- und Verlustrechnung 2007, die Sachkonten 2007, sowie die Finanzbuchhaltung in digitaler Form, zu übermitteln und diesbezüglich der niederländischen Finanzverwaltung Auskunft zu erteilen und

- 2. hilfsweise im Unterliegensfalle die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zuzulassen. 23

Der Antragsgegner beantragt, 24

- 1. den Antrag zurückzuweisen und 25
- 2. hilfsweise im Unterliegensfalle die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zuzulassen. 27

Er trägt im Wesentlichen die folgenden Gesichtspunkte vor: 28

Der Antrag sei schon deshalb abzulehnen, weil es an einem für § 114 Finanzgerichtsordnung - FGO - erforderlichen Anordnungsgrund mangle. Die Antragstellerin habe nicht glaubhaft dargelegt, dass ihr wesentliche Nachteile im Sinne des § 114 Abs. 1 FGO entstünden, die nur durch die einstweilige Anordnung abzuwenden wären. 29

Im Übrigen fehle aber auch der erforderliche Anordnungsanspruch. 30

Die Weiterleitung der streitigen Informationen könne auf § 2 Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 EGAHiG gestützt werden. 31

Nach diesen Regelungen würden die inländischen Finanzbehörden Auskünfte an Finanzbehörden eines anderen Mitgliedstaates weiterleiten, die für die zutreffende Steuerfestsetzung in diesem Mitgliedstaat erheblich sein können. Ein Ermessen sei der um Auskunft ersuchten Behörde insoweit nicht eingeräumt. Diese habe vielmehr die entsprechende Auskunft zu erteilen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 1 Abs. 2, 2 Abs. 1 EGAHiG vorlägen. 32

Im Streitfall seien die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 EGAHiG für eine Auskunft auf Ersuchen erfüllt. 33

Entgegen der Rechtsansicht der Antragstellerin könnten die zu erteilenden Auskünfte für die zutreffende Steuerfestsetzung in den Niederlanden i.S.d. § 1 Abs. 2 EGAHiG erheblich sein. Die niederländischen Steuerbehörden hätten das begründete Anliegen, mit den von der deutschen Finanzverwaltung erbetenen Informationen gegenüber der Antragstellerin eine nach niederländischem Recht ordnungsgemäße Lohnsteuerfestsetzung durchzuführen. Diesbezüglich sei festzuhalten, dass die niederländischen Behörden bei der Prüfung einer möglichen Niederlassung in den Niederlanden einen eigenen Beurteilungsspielraum hätten und nicht an die Angaben der deutschen Behörden gebunden seien. 34

Aufgrund von Qualifikationskonflikten könne es zwar zu einer Doppelbesteuerung kommen. Die Gefahr einer mehrfachen Besteuerung in Folge unterschiedlicher Einkünftequalifikation sei aber mit der Verwirklichung grenzüberschreitender Sachverhalte immer verbunden; ihr könne im Regelfall nur im Wege eines Verständigungsverfahrens (Art. 22 DBA-Niederlande) 35

begegnet werden (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Mai 2005 I B 218/04, a.a.O., zum DBA-USA).

Die Auskunft enthalte Informationen, die die niederländische Finanzverwaltung zur Besteuerung der Antragstellerin in den Niederlanden benötige. Dies ergebe sich aus den Angaben, die die niederländischen Steuerbehörden in ihren Schreiben gemacht hätten. 36

Es sei alleinige Aufgabe der niederländischen Finanzverwaltung, die für die Besteuerung in den Niederlanden erforderlichen Konsequenzen zu ziehen. Er, der Antragsgegner, sei hingegen nicht verpflichtet, eine rechtliche Beurteilung aus Sicht der niederländischen Behörde vorzunehmen, um die dortige mögliche Steuerpflicht der Antragstellerin zu ermitteln. Denn eine derartige Recherche des ausländischen Steuerrechts würde das Auskunftsverfahren unpraktikabel machen und könne deshalb nicht richtig sein. 37

Allerdings sei er, der Antragsgegner, zu der Überzeugung gelangt, dass ein Teil der erbetenen Auskünfte für die Lohnsteuerfestsetzung in den Niederlanden nicht erforderlich sei. Hierzu würden der Anlagespiegel sowie die vollständige Bilanz und die gesamte Gewinn- und Verlustrechnung gehören. Zur Weiterleitung an die niederländischen Steuerbehörden seien daher nur noch bestimmte Sachkonten für das Wirtschaftsjahr 2007 vorgesehen. Um welche Sachkonten es sich dabei handele, sei der Antragstellerin im Erörterungsschreiben vom 19. Februar 2010 explizit dargestellt worden. 38

Der beabsichtigten Auskunft stünden auch keine Beschränkungen nach § 3 Abs. 1 EGAHiG entgegen. 39

Der Vortrag der Antragstellerin, die niederländische Finanzverwaltung habe ihre eigenen Ermittlungsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft, so dass er, der Antragsgegner gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 1 EGAHiG nicht zu einer Auskunftserteilung verpflichtet sei, überzeuge nicht. Zum einen hätten die niederländischen Steuerbehörden nach ihren eigenen Angaben zwischenzeitlich Steuerbescheide erlassen, gegen die die Antragstellerin auch Einspruch eingelegt habe. Zum anderen hätten die niederländischen Steuerbehörden glaubhaft versichert, dass sämtliche Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft seien. 40

Die Auskunftserteilung scheitere auch nicht an einem Ermessens Fehlgebrauch. Hier sei vor allem zu berücksichtigen, dass § 2 Abs. 1 EGAHiG kein Ermessen zulasse, sondern beim Vorliegen der Voraussetzungen nach § 1 Abs. 2 EGAHiG die Auskunft vielmehr zu erteilen sei. 41

Dem Einwand der Antragstellerin, vor einer Auskunftserteilung an die niederländische Finanzverwaltung sei im Rahmen eines Verständigungsverfahrens primär zu klären, wem das Besteuerungsrecht zustehe, sei nicht zu folgen. Die Antragstellerin erkenne hierbei, dass es sich um zwei voneinander unabhängige Verfahren handele, die parallel geführt werden könnten. Dies sei bereits daraus ersichtlich, dass es für die Auskunftserteilung im Rahmen der Amtshilfe nicht erforderlich sei, dass er, der Antragsgegner, vorher überprüfe, ob dem anderen Staat überhaupt ein Besteuerungsrecht zustehe. 42

II. 43

Der Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung ist nur teilweise zulässig (vgl. nachfolgend unter 1.). Soweit der Antrag zulässig ist, ist er unbegründet (vgl. nachfolgend unter 2.). 44

45

1. Der Antrag ist insoweit unzulässig, als die Antragstellerin beantragt hat, den Antragsgegner im Wege der einstweiligen Anordnung zu verpflichten, es bis zum Abschluss des Hauptsacheverfahrens zu unterlassen, den niederländischen Steuerbehörden die Bilanz 2007, die Gewinn- und Verlustrechnung 2007 sowie die Finanzbuchhaltung in digitaler Form zu übermitteln. Insoweit fehlt der Antragstellerin das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis.
- a) Ein allgemeines Rechtsschutzbedürfnis für einen Antrag nach § 114 FGO ist nur dann zu bejahen, wenn der Antrag zweckmäßig, nicht mutwillig oder rechtsmissbräuchlich ist. Das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis liegt demnach vor, wenn der Antragsgegner schon einen Antrag abgelehnt oder ein bestimmtes Verhalten an den Tag gelegt hat, das die Anrufung des Gerichts erforderlich macht (Koch, in Gräber, FGO, 6. Aufl., 2006, § 114 Rz. 25 ff. m.w.N.). 46
- b) Im Streitfall hat der Antragsgegner jedoch keinen Antrag der Antragstellerin abgelehnt, die Weiterleitung der Bilanz 2007, die Gewinn- und Verlustrechnung 2007 sowie die Finanzbuchhaltung in digitaler Form an die niederländischen Steuerbehörden zu unterlassen. Der Antragsgegner hat insoweit auch kein bestimmtes Verhalten an den Tag gelegt, das die Anrufung des Gerichts erforderlich macht. 47
- Der Antragsgegner weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass er die Bilanz 2007, die Gewinn- und Verlustrechnung 2007 sowie die Finanzbuchhaltung in digitaler Form der Antragstellerin nicht an die niederländische Finanzverwaltung weiterleiten will. Vielmehr hat der Antragsgegner bereits in seinem Erörterungsschreiben vom 19. Februar 2010 die Antragstellerin darauf hingewiesen, dass er lediglich näher bezeichnete Sachkonten für das Wirtschaftsjahr 2007 der Antragstellerin übermitteln will und ausdrücklich von einer Weiterleitung der übrigen Buchführungsunterlagen sowie der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung abgesehen. 48
2. Soweit der Antrag hinsichtlich der Weiterleitung der im Erörterungsschreiben des Antragsgegners vom 19. Februar 2010 genannten Sachkonten zulässig ist, ist er jedoch unbegründet. 49
- a) Nach § 114 Abs. 1 Satz 1 FGO kann das Gericht auf Antrag eine einstweilige Anordnung in Bezug auf den Streitgegenstand treffen, wenn die Gefahr besteht, dass durch eine Veränderung des bestehenden Zustandes die Verwirklichung eines Rechts des Antragstellers vereitelt oder wesentlich erschwert werden könnte (Sicherungsanordnung). Nach Satz 2 dieser Vorschrift sind einstweilige Anordnungen auch zur Regelung eines vorläufigen Zustandes in Bezug auf ein streitiges Rechtsverhältnis zulässig, wenn diese Regelung, vor allem bei dauernden Rechtsverhältnissen, nötig erscheint, um wesentliche Nachteile abzuwenden oder drohende Gewalt zu verhindern (Regelungsanordnung). Voraussetzung für den Erlass einer einstweiligen Anordnung ist in jedem Fall, dass der im Hauptverfahren geltend gemachte Anspruch (Anordnungsanspruch) und die Notwendigkeit einer Regelung (Anordnungsgrund) bezeichnet und glaubhaft gemacht werden (§ 114 Abs. 3 FGO i.V.m. § 920 Abs. 1, 2 ZPO). Bezeichnung und Glaubhaftmachung des Anordnungsanspruchs bedeuten, dass der Antragsteller den Anspruch rechtlich schlüssig darlegen und dessen tatsächliche Voraussetzungen glaubhaft machen muss (§ 155 FGO i.V.m. § 294 ZPO). 50
- Vorliegend begehrt die Antragstellerin den Erlass einer Regelungsanordnung, denn durch die gerichtliche Anordnung möchte sie verhindern, dass der Antragsgegner sie betreffende steuerliche Verhältnisse einer ausländischen Steuerbehörde mitteilt. Sie möchte damit die Regelung eines vorläufigen Zustandes in Bezug auf ein streitiges Rechtsverhältnis erreichen. 51

b) Der Antragstellerin fehlt der für den Erlass einer einstweiligen Anordnung erforderliche Anordnungsanspruch. Denn die Antragstellerin hat keinen Anspruch gegen den Antragsgegner, die beabsichtigte Auskunftserteilung zu unterlassen.

aa) Nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung - welcher sich der beschließende Senat anschließt - ist als Grundlage für den geltend gemachten Unterlassungsanspruch § 1004 Abs. 1 Satz 1 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB - in analoger Anwendung - i.V.m. § 30 AO anerkannt (BFH-Beschluss vom 29. April 1992 I B 12/92, BFHE 167, 11; BStBl II 1992, 645). Die Voraussetzungen dieser Vorschriften sind vorliegend jedoch nicht erfüllt. 53

Die Antragstellerin hat es analog § 1004 Abs. 2 BGB zu dulden, dass sich der Antragsgegner an die ausländische Steuerbehörde wendet. Denn die Antragstellerin kann sich gegenüber dieser Mitteilung nicht auf das Steuergeheimnis nach § 30 AO berufen, weil nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO die durch Gesetz ausdrücklich zugelassene Befugnis zur Offenbarung besteht. Eine ausdrückliche gesetzliche Zulassung in diesem Sinne enthält § 117 Abs. 2 AO, wonach die Finanzbehörden u.a. auf Grund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen sowie des EG-Amtshilfe-Gesetzes Amtshilfe leisten können. Durch eine Maßnahme, die sich in diesem Rahmen hält, wird deshalb das Steuergeheimnis nicht verletzt (BFH-Beschluss vom 29. April 1992 I B 12/92, a.a.O.). 54

bb) Im Streitfall leitet der Antragsgegner seine Befugnis zur Erteilung der beabsichtigten Spontanauskunft hiernach zu Recht aus § 2 Abs. 1 EGAHiG i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 1 EGAHiG ab. 55

(1) Nach § 2 Abs. 1 EGAHiG erteilen die Finanzbehörden die in § 1 Abs. 2 bezeichneten Auskünfte, wenn die zuständige Finanzbehörde eines Mitgliedstaats im Einzelfall darum ersucht. Gemäß § 1 Abs. 2 EGAHiG erteilen die Finanzbehörden nach Maßgabe der folgenden Vorschriften und des § 117 Abs. 4 AO der zuständigen Finanzbehörde eines anderen Mitgliedstaates Auskünfte, die für die zutreffende Steuerfestsetzung sowie die zutreffende Erhebung der indirekten Steuern in diesem Mitgliedstaat erheblich sein können. 56

(2) Diese tatbestandlichen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 EGAHiG i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 1 EGAHiG für die beabsichtigte Auskunftserteilung sind im Streitfall erfüllt. 57

(a) Das nach § 2 Abs. 1 EGAHiG erforderliche Ersuchen der zuständigen Finanzbehörde eines Mitgliedstaates liegt im Streitfall vor. 58

Die niederländischen Steuerbehörden haben sich mit Schreiben vom 8. September 2008 (vgl. Aktenordner des Beklagten: „Anlage 3, Verfahrensakte“) an die deutsche Finanzverwaltung gewandt und u.a. um die Beantwortung bestimmter Fragen und die Übermittlung von Unterlagen, die die Antragstellerin betreffen, gebeten. Dabei wurde unter Punkt 16. dieses Schreibens u.a. auch die Bitte ausgesprochen, Kopien der Sachkonten 2007 der Antragstellerin zu übersenden. 59

(b) Die von den niederländischen Finanzbehörden erbetenen Auskünfte können auch für die zutreffende Steuerfestsetzung in den Niederlanden erheblich sein. 60

Die von § 1 Abs. 2 EGAHiG geforderte Möglichkeit, dass die erbetenen Auskünfte für eine Besteuerung im anderen Mitgliedstaat erheblich sein können, ist bereits dann zu bejahen, wenn der zur Mitteilung vorgesehene Sachverhalt für die Steuerfestsetzung im Empfängerstaat der Auskunft relevant sein kann. Hierfür reicht es nach Überzeugung des erkennenden Senats aus, dass die um die Auskunft ersuchende Steuerbehörde schlüssig 61

darlegt, weshalb die erbetene Auskunft nach dem Steuerrecht des Empfängerstaates für eine Steuerfestsetzung erheblich sein könnte. Nicht erforderlich ist demgegenüber, dass die um Auskunft ersuchte Behörde vor der Auskunftserteilung zunächst den genauen Inhalt des ausländischen Steuerrechts ermittelt und die Auskunftserteilung vom Ergebnis dieser Ermittlung abhängig macht (s.a. Stahlschmidt/Laws, Handbuch des Auskunftsverkehrs in Steuersachen, S. 119). Denn diese Prüfungspflicht würde das Auskunftsverfahren unpraktikabel machen und kann deshalb nicht richtig sein (vgl. FG Köln, Urteil vom 23. August 2007 2 K 3911/06, EFG 2009, 80 und BFH-Beschluss vom 10. Mai 2005 I B 218/04, a.a.O., zu entsprechenden Überlegungen bei einer Spontanauskunft aufgrund des DBA-USA).

Die demnach für eine Auskunftserteilung erforderlichen Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Die niederländischen Steuerbehörden haben im Rahmen des Auskunftsverfahrens gegenüber der inländischen Finanzverwaltung in ausreichendem Umfang dargelegt, dass die erbetenen Auskünfte für eine rechtmäßige Besteuerung in den Niederlanden benötigt werden. Die niederländischen Steuerbehörden haben hierzu in ihrem Auskunftsersuchen vom 8. September 2008 und dem anschließenden Schriftverkehr (vgl. insbesondere Schreiben vom 4. November 2009, Gerichtsakte, S. 67 und 68) folgende schlüssige Angaben gemacht:

- Auskunftersuchen vom 8. September 2008: 63

„Untersuchungen haben ergeben, dass drei deutsche Unternehmen in den Niederlanden im Bereich der Vermittlung von deutschen Arbeitskräften für die Beschäftigung auf dem niederländischen Arbeitsmarkt aktiv sind. Die deutsche Gesellschaft W GmbH tritt seit 2004 in den Niederlanden als Vertragspartei für die Entleihung von Arbeitern in Erscheinung. Bis 2004 wurden von den Firmen B GmbH und A GmbH direkt Aufträge für niederländische Auftraggeber ausgeführt. Seit 2004 wird die Firma W zwischengeschaltet. ... 64

Die genannten drei GmbHs geben an, dass sie in den Niederlanden „Aufträge in Submission“ ausführen. Das niederländische Finanzamt hat jedoch bei den niederländischen Auftragsgebern festgestellt, dass faktisch Personal entliehen wird. In dem letztgenannten Fall handelt es sich auf Grund der niederländischen Gesetzgebung hinsichtlich der Lohnsteuer um eine fiktive feste Einrichtung, so dass diesbezüglich eine Einbehaltungs- und Buchführungspflicht besteht. Um die Höhe der gezahlten Löhne und damit die Steuerbemessungsgrundlage feststellen zu können, sind Informationen aus der Buchhaltung der genannten Gesellschaften erforderlich. Diese Buchhaltung wird in Deutschland geführt und trotz wiederholter Aufforderungen weigert sich der Steuerpflichtige, diese Angaben in den Niederlanden zur Einsichtnahme vorzulegen. 65

- Schreiben vom 4. November 2009: 66

„Die niederländische Steuerbehörde hat im Rahmen des Prüfungsabschlusses mittlerweile Veranlagungen für die Einkommensteuer und Sozialbeiträge über die überprüften Jahre 2004 bis einschl. 2007 auferlegt. In Bezug auf das Jahr 2007 möchte ich bemerken, dass diese Veranlagungen auf Berechnungen gegründet sind, die die niederländische Steuerbehörde nicht mittels der üblichen Kohärenzprüfungen hat überprüfen können, weil die hierzu benötigten Auskünfte nicht vorhanden sind. Mittlerweile hat die Steuerpflichtige gegen die Steuerveranlagungen für die Jahre 2006 und 2007 Einspruch eingelegt. Dieser Einspruch wurde pro forma eingereicht und wurde von der Steuerpflichtigen noch nicht begründet. Die erbetenen Auskünfte des Jahres 2007 sind für die niederländische Steuerbehörde wichtig, damit die auferlegten Veranlagungen weiter untermauert werden können. In der jetzigen Phase des Einspruchs sind die Auskünfte gerade deshalb benötigt, als Verteidigungsmittel in 67

der Abwicklung der Beschwerde.“

Diese Darlegungen zeigen sehr deutlich, dass die erbetenen Auskünfte nach der maßgeblichen Einschätzung durch die niederländischen Steuerbehörden, vor allem auch im Hinblick auf das Jahr 2007, für eine zutreffende Steuerfestsetzung in den Niederlanden benötigt werden. 68

(c) Entgegen der Rechtsansicht der Antragstellerin fehlt es auch nicht deshalb an der „Erheblichkeit“ der erbetenen Auskünfte für einer Steuerfestsetzung in den Niederlanden i.S. des § 1 Abs. 2 EGAHiG, weil der Antragsgegner die Auskunftserteilung aufschieben könnte, bis im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Art. 22 DBA-Niederlande endgültig darüber entschieden ist, welchem der beiden Staaten das Besteuerungsrecht für die streitigen Arbeitslöhne letztlich zukommen soll. Ein solcher, zeitlich sehr erheblicher Aufschub der Auskunftserteilung würde die zeitnahe Aufklärung des maßgeblichen Sachverhalts in den Niederlanden erschweren und einer insgesamt zutreffenden Besteuerung abträglich sein. Eine möglichst frühzeitige Auskunftserteilung entspricht daher dem Geist des EGAHiG besser als eine Unterrichtung zum spätest möglichen Zeitpunkt. (vgl. FG Köln, Urteil vom 23. August 2007 2 K 3911/06, a.a.O. und BFH-Beschluss vom 10. Mai 2005 I B 218/04, a.a.O. zu entsprechenden Überlegungen bei einer Spontanauskunft aufgrund des DBA-USA). 69

(3) Die beabsichtigte Auskunftserteilung durch den Antragsgegner ist auch nicht ermessensfehlerhaft. 70

(a) Der Antragsgegner weist in diesem Zusammenhang zunächst zutreffend darauf hin, dass § 2 Abs. 1 EGAHiG bei einer Auskunftserteilung auf Ersuchen kein Ermessen der auskunftserteilenden Behörde vorsieht. Vielmehr ist nach § 2 Abs. 1 EGAHiG die Auskunft zu erteilen, wenn die zuständige Finanzbehörde eines anderen Mitgliedstaats im Einzelfall darum ersucht. 71

(b) Etwas anderes ergibt sich im Streitfall auch nicht aus § 3 Abs. 2 Nr. 1 EG-AHiG. 72

Nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 EGAHiG brauchen die Finanzbehörden Auskünfte nicht zu erteilen, wenn bei einem Ersuchen nach § 2 Abs. 1 EGAHiG Anlass zu der Annahme besteht, dass der Mitgliedstaat die eigenen Ermittlungsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft hat, obwohl er von ihnen hätte Gebrauch machen können, ohne den Ermittlungszweck zu gefährden. 73

Hierbei ist zunächst zu berücksichtigen, dass die in § 3 Abs. 2 EGAHiG genannten Verweigerungsgründe, bei deren Vorliegen die Finanzbehörden keine Auskünfte zu erteilen brauchen, nicht dem Schutz der Interessen der Betroffenen dienen. Es sind vielmehr Schutzvorschriften zugunsten der Finanzbehörden. Als solche begründen somit keine einklagbaren subjektiven Rechte der Betroffenen (vgl. Stahlschmidt/Laws, Handbuch des Auskunftsverkehrs in Steuersachen, S. 127 m.w.N.). 74

Im Übrigen liegen aber auch die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 EGAHiG im Streitfall nicht vor. Es sind aufgrund der oben geschilderten Darlegungen der niederländischen Finanzbehörden keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass diese ihre eigenen Ermittlungsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft hätten. 75

cc) Der Auskunftserteilung steht im Streitfall schließlich auch nicht die Gefahr einer möglichen Doppelbesteuerung entgegen. 76

(1) Die Gefahr einer mehrfachen Besteuerung, z.B. infolge einer unterschiedlichen Einkünftequalifikation, ist mit der Verwirklichung grenzüberschreitender Sachverhalte immer verbunden. Dieser Gefahr kann grundsätzlich nur im Wege eines Verständigungsverfahrens, im Streitfall nach Art. 22 DBA-Niederlande, begegnet werden. Auf den internationalen Auskunftsverkehr kann sich die Gefahr einer Doppelbesteuerung damit nur dann auswirken, wenn die für die Auskunftserteilung im konkreten Einzelfall maßgeblichen Normen eine Einschränkung des Inhalts enthielten, dass eine nach diesen Vorschriften erteilte Auskunft nicht zu einer Doppelbesteuerung führen darf (vgl. BFH-Urteil vom 10. Mai 2005 I B 218/04, a.a.O. zum DBA-USA).

(2) Die Vorschriften des EGAHiG enthalten aber gerade keine Regelung, die die Auskunftserteilung bei der Gefahr einer möglichen Doppelbesteuerung untersagen würde. 78

(3) Der in diesem Zusammenhang von der Antragstellerin getätigte Hinweis auf Art. 11 Abs. 3 Buchst. d) des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Niederlande über die gegenseitige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steueransprüchen und der Bekanntgabe von Schriftstücken ändert daran im Ergebnis nichts. Der Antragsgegner weist zu Recht darauf hin, dass dieses Abkommen im Streitfall nicht einschlägig ist. 79

4. Da kein Anordnungsanspruch gegeben ist, kommt es auf das Vorliegen eines Anordnungsgrundes nicht mehr an. 80

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 81

6. Die Beschwerde zum Bundesfinanzhof war nicht zuzulassen, da entgegen der Rechtsansicht der Antragstellerin keine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache vorliegt (§ 128 Abs. 3 Satz 2 FGO i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 82