

---

**Datum:** 30.12.2013  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 2. Senat  
**Entscheidungsart:** Beschluss  
**Aktenzeichen:** 2 V 3816/12  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2013:1230.2V3816.12.00

---

**Rechtskraft:** rechtskräftig

---

**Tenor:**

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Antragsteller tragen die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 5.000 € festgesetzt.

---

- Gründe:** 1
- I.** 2
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Antragsgegner berechtigt ist, ein  
Auskunftsersuchen an die russische Finanzverwaltung zu richten. 3
- Die A GmbH (A) - die Antragstellerin zu 1) - ist eine Kontroll- und Überwachungsgesellschaft 4  
mit Sitz in B (Deutschland). Nach eigenen Angaben verfügt sie in Russland über zwei  
Betriebsstätten, die Antragstellerinnen zu 2) und 3). Außerdem sind in Russland zwei  
Gesellschaften ansässig, die A OOO C und die A OOO D. Gesellschafter dieser beiden  
Gesellschaften, deren Rechtsform einer GmbH entspricht, ist - nach Angaben der  
Antragsteller - der Antragsteller zu 4). Der Antragsteller zu 4) ist auch Gesellschafter der  
Antragstellerin zu 1). Die Unternehmen sind im Bereich des Exports in die Russische  
Föderation tätig. Sie stimmen die Ware quantitativ und qualitativ mit dem Exporteur ab, indem  
sie diese sichten, messen, zählen, wiegen und eventuell Qualitätsuntersuchungen  
durchführen.
- Bei der Antragstellerin zu 1), der A GmbH, B, wurde für den Prüfungszeitraum 2003?2005 5  
eine Betriebsprüfung durchgeführt. Mit Schreiben vom 27. Juni 2011 (Seite 37 der

Verwaltungsakte des Antragsgegners) bat das Finanzamt E die A GmbH (B) - im Hinblick auf die Frage von Betriebsstätten in Russland - eine Verrechnungspreisdokumentation gemäß § 90 Abs. 3 AO, die Gewinnermittlungen für die Betriebsstätten für Zwecke der russischen Steuererklärungen für die Jahre 2003-2005, die russischen Steuererklärungen für die Betriebsstätten für die Jahre 2003-2005, die russischen Steuerbescheide für die Betriebsstätten für die Jahre 2003-2005 sowie geeignete Belege über die Buchung der in Russland gezahlten Steuern vorzulegen. Außerdem wurde um Vorlage bestimmter Unterlagen der A OOO C gebeten. Es wurde darauf hingewiesen, dass sich die Pflicht zur Vorlage der angeforderten Unterlagen allgemein aus §§ 90 ff. AO i.V.m. § 200 AO ergeben würde. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben des Finanzamtes E vom 27. Juni 2011 (Seite 37 der Verwaltungsakte) Bezug genommen.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2011 antwortete die Antragstellerin zu 1), dass sie über die Anforderung der Verrechnungspreisdokumentation verwundert sei, da die diesbezüglichen Fragen bereits einvernehmlich geklärt worden seien. Zu den weiteren angeforderten Unterlagen führte sie aus, dass die Ergebnisse aus den Filialen in ihren Bilanzen eingebracht worden seien. Außerdem würden alle Betriebe, die im Drittland geführt würden, dem dortigen Steuerrecht unterliegen. Nach dem Steuerrecht des russischen Staates seien die Aufbewahrungsfristen seit Jahren verjährt. Die Hinweise auf §§ 90 ff. i.V.m. 200 AO würden nur für die Fälle gelten, in denen das Finanzamt überhaupt ein Recht auf eine Vorlage habe bzw. die Fristen des betreffenden Landes in diesem nicht abgelaufen seien. Da diese Voraussetzungen nicht vorlägen, kämen die entsprechenden Gesetze nicht zum Tragen. 6

Mit Schreiben vom 9. August 2011 forderte das Finanzamt E die erbetenen Unterlagen erneut an. Im Hinblick auf die Verrechnungspreisdokumentation wurde auf § 90 Abs. 3 AO verwiesen. Eine Verjährung für die Aufbewahrung der Unterlagen sei nach § 147 AO noch nicht eingetreten, da insoweit die inländischen Aufbewahrungsfristen maßgeblich seien. Es wurde auf die Möglichkeit eines Auskunftersuchens, der großen gemäß Auskunftsklausel nach Art. 26 DBA-Russland hingewiesen. 7

Aus einem Vermerk vom 18. Januar 2012 über eine Besprechung im Rahmen der Betriebsprüfung am 17. Januar 2012 folgt, dass die Antragstellerin zu 1) darauf hingewiesen wurde, dass sich die Verpflichtung zur Vorlage von Unterlagen, insbesondere Gewinnermittlungen und Steuerbescheiden, nicht nur aus § 90 Abs. 3 AO sondern auch aus § 90 Abs. 2 AO i.V.m. dem Betriebsstättenerlass ergebe. 8

Aus einem Besprechungsprotokoll vom 19. April 2012 über eine Besprechung im Rahmen der Betriebsprüfung zwischen der Antragstellerin zu 1) und der Finanzverwaltung ergibt sich, dass die Finanzbeamten gemäß telefonischer Absprache bei der Antragstellerin zu 1) erschienen sind, um die Steuerbescheide und Bilanzen sowie die Gewinn- und Verlustrechnungen der russischen Betriebsstätten für die Jahre 2003-2005 einzusehen und zu überprüfen. Die Vorlage dieser Unterlagen wurde von der Antragstellerin zu 1) mit der Begründung verweigert, dass es im DBA hierzu keine entsprechende Regelung gebe. Die Finanzbeamten verwiesen auf die Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO. In dem Besprechungsprotokoll führen die Betriebsprüfer auch aus, dass in der Buchhaltung der Prüfungsjahre kein Ertragsteueraufwand für den Betriebsstättengewinn in Russland festgestellt worden sei. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass die russische Steuerbehörde von nicht kommerziellen Repräsentanzen ausgehe, die dann keine Betriebsstätte begründen würden. Für diesen Fall würde nach § 50d Abs. 9 EStG die Besteuerung des Gewinns in Deutschland erfolgen. Nach Auffassung der Betriebsprüfer sei auch die Aufteilung des Gewinns zu prüfen. Bisher werde der Ertrag sämtlicher Aufträge, die 9

in Russland anfallen würden, zu 100 % freigestellt, obwohl auch das Stammhaus an diesen Aufträgen mitwirke. Eine 100 %-ige Zurechnung des Erfolges aus diesen Aufträgen zu den russischen Betriebsstätten sei nicht sachgerecht.

Aus einem Telefonvermerk der Finanzbehörde über ein Telefongespräch vom 9. Mai 2012 mit dem Prozessbevollmächtigten der Antragsteller ergibt sich, dass der Prozessbevollmächtigte darauf hingewiesen wurde, dass ein Auskunftersuchen an die russische Behörde gestellt werden soll. Es sollen hierin auch die Folgejahre aufgenommen werden. Deshalb werde die Antragstellerin zu 1) auch aufgefordert, die Unterlagen für die Jahre 2006-2010 vorzulegen. 10

Nachdem das Finanzamt E die Antragstellerin zu 1) über das beabsichtigte Auskunftersuchen an die russische Finanzverwaltung unterrichtet und ihr Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben hatte, antwortete die Antragstellerin zu 1) mit Schreiben vom 25. Mai 2012, dass sie die gewünschten Unterlagen, insbesondere die russischen Steuerbescheide, vorlegen würde, wenn die Finanzverwaltung explizit die rechtlichen Grundlagen nennen würde, auf die sie die Anforderung stützen würde. Die bisher genannten Vorschriften würden diesen Anspruch nicht stützen. Es wurde vorgetragen, dass die schon zu Beginn der Prüfung vorgelegten und weiterhin zugänglichen Unterlagen ohne weiteres Prüfungshandlungen zulassen würden, die vollständig den Nachweis erbringen würden, dass keine Einkünfteverschiebungen nach Russland zum Nachteil der Bundesrepublik Deutschland erfolgt seien. Da durch die Unterlagen auch nachgewiesen werde, welche Art der Tätigkeit in den Betriebsstätten in Russland ausgeübt werde, könne die Finanzverwaltung auch feststellen, dass diese nach den russischen Vorschriften nicht steuerbefreit seien. Einer Herausgabe von russischen Steuerbescheiden bedürfe es danach nicht. 11

Die Oberfinanzdirektion F übersandte dem Antragsgegner am 23. Juli 2012 ein Auskunftersuchen des Finanzamts für Großbetriebsprüfung G vom 17. Juli 2012 an die russische Steuerverwaltung nebst der Einwendungen der Antragstellerin zu 1) mit Schreiben vom 25. Mai 2012. 12

Das Auskunftersuchen wird gestützt auf die EG-Amtshilferichtlinie und Art. 26 DBA-Russland. Es betrifft im Inland die Antragstellerin zu 1), die A GmbH, deren Sitz sich in B befindet, und im Ausland die Antragstellerinnen zu 2) und 3), nämlich die „A GmbH C“ (mit Sitz in C) sowie die „A GmbH D“ (mit Sitz in D). Als betroffene Steuern und Jahre werden die Körperschaftsteuer 2003-2010 und die Gewerbesteuer 2003-2010 genannt. In dem Auskunftersuchen wird mitgeteilt, dass gegen „den/die in der Bundesrepublik Deutschland Betroffene(n) ein Strafverfahren eingeleitet worden“ ist, und dass die erbetenen Auskünfte der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen dienen. 13

Inhaltlich lautet das beabsichtigte Auskunftersuchen: 14

„Die A GmbH (A) ist eine Kontroll- und Überwachungsgesellschaft mit Sitz in B (Deutschland). Unternehmensgegenstand ist die Kontrolle und Überwachung von Waren auf internationaler Ebene, insbesondere von ... Erzeugnissen, die aus dem Inland bzw. aus anderen EU-Mitgliedstaaten in Drittstaaten exportiert werden, sowie die Erstellung von Zolldokumenten für die Exporteure. Diese Dokumente sind materielle Voraussetzung, um ...subventionen bei den zuständigen Behörden der EU-Mitgliedstaaten zu erhalten. Die Exporteure beauftragen die A, die Einfuhr und Entladung der Erzeugnisse entsprechend zu überprüfen. 15

Die A hat in D und C <unter den näher genannten> Anschriften Repräsentanzen, die bei Exporten in die Russische Föderation tätig werden und die exportierte Ware in quantitativer und qualitativer Hinsicht mit den Angaben des Exporteurs abstimmen. Hierzu wird vor Ort die Ware gesichtet und durch Zählen, Wiegen oder Messen überprüft. Zusätzlich werden auch in bestimmten Fällen Laboruntersuchungen zur Bestimmung der Qualität durchgeführt. Die Ergebnisse der Prüfungen werden protokolliert und erfolgen durch Inspektoren, die bei den Repräsentanzen fest angestellt oder als freie Mitarbeiter tätig sind.“

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die deutsche Finanzverwaltung bittet um Beantwortung der folgenden Fragen:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 17 |
| • Handelt es sich bei den Repräsentanzen um Betriebsstätten im Sinne des russischen Steuerrechts?                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 18 |
| • Wenn nein, aus welchen Gründen liegen die Voraussetzungen für die Besteuerung als Betriebsstätte nicht vor?                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 20 |
| • Wenn ja, bitte ich um Übersendung von Kopien der Steuerbescheide für die Ertragsbesteuerung der Repräsentanzen, sowie der Gewinnermittlungen und Bilanzen für die Jahre 2003-2010, da die Steuerpflichtige ihren inländischen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 21 |
| In dem Auskunftersuchen wird ausgeführt, dass die Auskünfte benötigt werden:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 22 |
| - um das deutsch-russische Doppelbesteuerungsabkommen durchzuführen;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 23 |
| - um die Besteuerung nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland zutreffend durchzuführen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 24 |
| Es wird darauf hingewiesen, dass die Inanspruchnahme der Amtshilfe erforderlich sei, da die Sachverhaltsaufklärung unter Anwendung der inländischen Ermittlungsmöglichkeiten nicht zum Ziel geführt habe bzw. keinen Erfolg verspreche.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 25 |
| Der Antragsgegner wandte sich mit Schreiben vom 3. August 2012 an die OFD F. Hierin legte er dar, dass sich im Hinblick auf die voraussichtliche Erheblichkeit des Auskunftersuchens Nachfragen ergeben würden. So wollte der Antragsgegner wissen, ob die eigenen Ermittlungsmöglichkeiten innerhalb des Veranlagungsverfahrens bzw. der Außenprüfung ausgeschöpft worden seien. Er weist darauf hin, dass der Steuerberater in seinem Schreiben vom 25. Mai 2012 ausgeführt habe, dass er bereit sei, die angeforderten Unterlagen vorzulegen, wenn ihm die Rechtsgrundlage dafür benannt werde.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 26 |
| Das Finanzamt für Großbetriebsprüfung G antwortete hierauf mit Schreiben vom 1. Oktober 2012, dass es der Auffassung sei, dass die Aussage des Steuerberaters, Unterlagen vorzulegen, soweit die Rechtsgrundlage hierfür genannt werde, nur zum Schein gemacht werde. Der Steuerpflichtigen seien bereits mit Schreiben vom 27. Juni 2011 und in sich daran anschließenden Besprechungen mehrfach die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen mitgeteilt worden. Die Steuerpflichtige habe die Vorlage der Unterlagen mit dem Hinweis verweigert, dass weder in § 90 Abs. 2 und 3 AO noch im DBA-Russland die geforderten Unterlagen (Bilanzen, Gewinnermittlungen und Steuerbescheide) konkret genannt seien und somit auch keine Verpflichtung zur Vorlage bestehen würde. Die Steuerbescheide würden benötigt, um die Behauptung zu prüfen, dass in Russland für die Betriebsstätten tatsächlich Steuerzahlungen erfolgt seien, obwohl aus der Buchhaltung des Stammhauses im | 27 |

Prüfungszeitraum 2003-2005 keine entsprechenden Buchungen ersichtlich seien.

Mit Schreiben vom 11. Oktober 2012 wandte sich der Antragsgegner an den Prozessbevollmächtigten unter Bezugnahme auf die Antragsteller zu 1), 2) und 3). Er teilte mit, dass ihm das Finanzamt für Großbetriebsprüfung G ein Auskunftersuchen an Russland übermittelt habe. Den Antragstellern zu 1), 2) und 3) wurde Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

28

Der Prozessbevollmächtigte erwiderte hierauf mit Schriftsatz vom 26. Oktober 2012, dass weder unter rechtlichen noch unter tatsächlichen Gesichtspunkten ein Grund für einen Auskunftsaustausch bestehen würde. Nach der weitestgehend abgeschlossenen Außenprüfung gebe es keine Anhaltspunkte dafür, dass Ergebnisverschiebungen zu Lasten des deutschen Fiskus nach Russland vorgenommen worden sein könnten. Dies sei und werde offenbar von der prüfenden Behörde auch nicht bestritten. Sämtliche Belege, mit Ausnahme der hier relevanten, seien dem Prüfer in Deutschland zugänglich gewesen. Nach Aussage des Prüfers stütze dieser seinen Anspruch auf § 50d Abs. 9 EStG. Hierbei gehe es aber ausschließlich um steuerrechtliche Unterschiede zwischen zwei Vertragsstaaten. Die Anfrage könne sich demzufolge nur darauf beziehen, ob die russische Besteuerung Kapitalgesellschaften in der Rechtsform einer OOO bzw. Betriebsstätten aufgrund deren Tätigkeiten nicht erfasse, die aber, soweit sie in Deutschland durchgeführt worden wären, der deutschen Besteuerung unterliegen würden. Des Weiteren könne geprüft werden, ob es sich bei den Betriebsstätten in Russland lediglich um „Briefkastenfirmen“ handle. Dies sei nicht der Fall und dadurch nachgewiesen worden, dass dem Finanzamt entsprechende Unterlagen vorgelegt worden seien. Es handle sich dabei um Nachweise (Lohnsteuerfestsetzungen der russischen Steuerbehörde und entsprechender Zahlungsbelege), die belegen würden, dass die Betriebsstätten bzw. Kapitalgesellschaften eine größere Anzahl Arbeitnehmer beschäftigt hätten. Ferner seien die entsprechenden Gründungsunterlagen der Gesellschaften bzw. Betriebsstätten in deutscher Übersetzung vorgelegt worden. Des Weiteren seien den Prüfern Unterlagen vorgelegt worden, aus denen sich ergebe, dass die russischen Gesellschaften Tätigkeiten analog denen der A GmbH Deutschland ausführen würden. Die deutsche Finanzverwaltung könne demzufolge auch ohne Anfrage erkennen, dass diese Tätigkeiten in Russland uneingeschränkt der Ertragsbesteuerung unterliegen würden. Das Finanzamt habe sich nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob es überhaupt einen Anspruch auf die geforderten Unterlagen habe. Das Auskunftersuchen könne, insbesondere weil es sich konkret auf die A in D bzw. C beziehe, mehr oder weniger willkürliche Sanktionen gegen Herrn A bzw. seine russischen Unternehmen nach sich ziehen. Seinem Schriftsatz vom 26. Oktober 2012 fügte der Prozessbevollmächtigte Auszüge eines Prüfberichts des Hauptzollamts M vom 27. Januar 2003 bezüglich des Prüfungszeitraums 1. Februar 2001 bis 21. April 2002 sowie Gründungsunterlagen der Betriebsstätten, Gesellschaften und Gesellschafter-Sitzungsprotokolle (zum Teil in russischer und englischer Sprache) bei. Hierzu trägt er vor, dass das Hauptzollamt die Aufgabe habe, die A GmbH in regelmäßigen Abständen zu prüfen. Die Prüfung finde durch eine Vielzahl von Zollbeamten sowohl im Hause B als auch in den russischen Betriebsstätten statt. Wegen der näheren Einzelheiten wird auf die vorgelegten Unterlagen verwiesen (Satz 81 ff. der Verwaltungsakte des Antragsgegners).

29

Mit Schriftsatz vom 7. Oktober 2012 (richtigerweise: 7. November 2012) legte der Antragsgegner gegenüber dem Prozessbevollmächtigten der Antragsteller zu 1), 2) und 3) dar, dass kein Gesichtspunkt vorliege, der gegen die Weitergabe des Auskunftersuchens sprechen würde. Dabei führte er u.a. aus, dass die Informationen angefordert würden, um die Besteuerung nach dem deutschen Recht durchzuführen. In den Jahren 2003-2010 sei der

30

Sachverhalt hinsichtlich der Repräsentanzen in C und D noch nicht vollständig aufgeklärt bzw. ermittelt. Entsprechende Unterlagen seien trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden. Die vorgelegten Unterlagen würden insoweit nicht ausreichen. Daher werde das Ersuchen am 3. Dezember 2012 an die russische Steuerverwaltung weitergeleitet. Die Weitersendung werde nur zurückgestellt, wenn vor diesem Termin angezeigt werde, dass im Zusammenhang mit einer Unterlassungsklage beim Finanzgericht Köln Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz gestellt worden sei.

Nach einer Fristverlängerung durch den Antragsgegner auf Antrag des Prozessbevollmächtigten erhoben die Antragsteller am 17. Dezember 2012 Klage und beantragten vorläufigen Rechtsschutz. 31

Die Antragsteller tragen vor, dass sie ihr Begehren auf das DBA-Russland, insbesondere Art. 7 Abs. 1 DBA Russland, stützen würden. Die Besteuerung der Gesellschaften und der russischen Betriebsstätten finde in Russland statt. Eine Nachprüfung, ob die Besteuerung in Russland durchgeführt worden sei, stünde der deutschen Behörde nicht zu. Offensichtlich werde mit dem Ersuchen jedoch dieser Zweck verfolgt. Dies ergebe sich aus Aussagen des Prüfers. Ebenso spreche hierfür die Tatsache, dass nunmehr über den Prüfungszeitraum hinaus, also ab 2006-2010 ein Auskunftsaustausch stattfinden solle, obwohl für diesen Zeitraum bisher kein Prüfungsverlangen des Finanzamtes ergangen sei. An der Sachverhaltsaufklärung jedenfalls für die Jahre 2003-2005 sei umfänglich mitgewirkt worden. Die Forderungen des Finanzamtes E gemäß Schreiben vom 27. Juni 2011 seien mit Ausnahme der hier streitigen Punkte ohne Beanstandungen erfüllt worden. 32

Bei der A GmbH, B, und Herrn A finde eine Außenprüfung für die Jahre 2003-2005 durch das Finanzamt E statt. Herr A sei Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Antragstellerin zu 1) und der russischen A OOO C sowie der A OOO D. Die russischen Gesellschaften und die russischen Betriebsstätten seien ausschließlich in Russland tätig. Die Gesellschaften und Betriebsstätten seien bei den russischen Behörden ordnungsgemäß registriert und würden Mitarbeiter beschäftigen. Die Besteuerung finde demzufolge allein in der russischen Föderation statt. 33

Ein Nachweisverlangen, wie es sich aus dem Schreiben des Antragsgegners vom 7. November 2012 ergebe, lasse sich weder aus dem DBA-Russland noch aus sonstigen deutschen Vorschriften (§ 50d Abs. 9 EStG bzw. §§ 85 ff. AO) ableiten. 34

Dem mit der Prüfung beauftragten Finanzamt E seien umfangreiche Unterlagen vorgelegt worden, aus denen sich die Existenz und Tätigkeit der Gesellschaften ableiten ließen. Soweit überhaupt ein Leistungsaustausch zwischen der deutschen Gesellschaft und den russischen Gesellschaften erfolgt sei, seien diese per Einzelnachweis und nicht über Verrechnungspreise abgerechnet worden. Die entsprechenden Unterlagen würden in Deutschland aufbewahrt und seien auch zur Prüfung vorgelegt und nicht beanstandet worden. 35

Der Vollständigkeit halber werde darauf hingewiesen, dass Herr A vor dem BFH erfolgreich ein Urteil wegen der umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistungsabrechnung der russischen Gesellschaften und Niederlassungen gegen das Finanzamt E erstritten habe. Aus dem Urteilstext ergebe sich auch die Existenz der russischen Betriebsstätten. 36

Die Frage nach einer Betriebsstätte nach „russischem Steuerrecht“ (gemeint sei wohl gemäß Art. 5 des DBA-Russland) habe der Antragsgegner bereits selbst gegen sich beantwortet. Zu ihren, der Antragsteller, Einwendungen führe der Antragsgegner nämlich aus, dass die 37

Ausführungen der Antragsteller über die Frage der Existenz der Betriebsstätten dahingehend fehlgehen würden, dass nicht die tatsächliche Existenz, sondern die steuerliche Behandlung fraglich sei. Der Antragsgegner führe sodann aus, dass es damit irrelevant sei, wie oft die Antragsteller deren Existenz nachgewiesen hätten. Insoweit erübrige sich dieser Teil der Anfrage. Da diese Frage mit „Ja“ zu beantworten sei, entfalle Frage 2.

Maßgeblich für die Definition der Betriebsstätte seien nicht die vom Antragsgegner genannten 38  
möglichen Begriffsverzweigungen im russischen Steuerrecht, denen er durch das Ersuchen  
nachgehen wolle, sondern ausschließlich die Definitionen in Doppelbesteuerungsabkommen,  
insbesondere Art. 5 des DBA-Russland.

Mit der Aufforderung, wegen des Vorliegens einer Betriebsstätte die Steuerbescheide für die 39  
Ertragsbesteuerung sowie die Gewinnermittlungen und Bilanzen für die Jahre 2003-2010  
vorzulegen, verstoße er gegen deutsches Recht (vgl. BFH vom 16. August 2010 – I B 119/09;  
Schmidt, EStG, 32. Aufl., § 50d Abs. 9 Rn. 56 ff.).

Es stelle sich die Frage, welche für die deutsche Besteuerung wesentlichen Erkenntnisse der 40  
Antragsgegner aus den Steuerbescheiden ziehen möchte. Dies könne nur die Feststellung  
sein, ob in Russland Steuern abgeführt worden seien. Diese Frage sei jedoch nicht  
maßgeblich, wenn die Voraussetzungen des DBA erfüllt seien. § 50d Abs. 9 EStG sei dann  
nicht anwendbar. Anhaltspunkte für eine Gewinnverschiebung zu Lasten der Bundesrepublik  
Deutschland seien bei der Prüfung des Finanzamtes E nicht gefunden worden. Es würde sie  
auch nicht geben.

Auch §§ 7 Abs. 4 ff. AStG seien nicht anzuwenden. Anhand der in Deutschland vorliegenden 41  
Unterlagen (Lohn- und Gehaltsabrechnungen russischer Arbeitnehmer durch den russischen  
Fiskus und Zollunterlagen des deutschen Zolls, der in Russland die Niederlassungen geprüft  
habe) sei der Beschäftigungsnachweis erbracht worden. Anteilseigner oder nahe Angehörige  
seien nicht unter den Beschäftigten gewesen. Das Tagesgeschäft sei durch Dienstleistungen  
gegenüber fremden Dritten bestimmt worden.

Die weitere Einlassung des Antragsgegners, dass unter Umständen zu Gunsten der 42  
Steuerpflichtigen geprüft werden müsse, inwieweit russische Steuern auf deutsche Steuern  
anzurechnen seien, gehe schon deshalb fehl, weil in vergleichbaren Fällen eine solche  
Vergünstigung mangels Nachweises nicht gewährt werden könne. Aufgrund der  
geschilderten schwerwiegenden Folgen eines Auskunftersuchens würden die Antragsteller  
auf diese Vergünstigung verzichten.

Aufgrund der Tätigkeiten und der organisatorischen Abläufe von Rechnungsschreibung und 43  
dem Ort der Aufbewahrung sämtlicher der Besteuerung dienender Geschäftspapiere  
(Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Kontoauszüge und Geschäftsbriefe) der deutschen  
Gesellschaft in B sei seitens der Finanzverwaltung nachprüfbar, dass Gewinnverschiebungen  
zu Lasten der Bundesrepublik Deutschland nicht stattgefunden hätten.

Soweit Aufträge unmittelbar an die Niederlassungen oder russischen Gesellschaften erteilt 44  
worden seien, seien deren Leistungen unmittelbar von den Auftragnehmern fakturiert und  
über deren Konten liquidiert worden. Der geschilderte organisatorische Ablauf sei der  
Regelfall. Soweit die A GmbH unmittelbar Auftragnehmerin sei und einen solchen Auftrag an  
die Niederlassungen in C und D weiterleite, werde diesen ein Restbetrag i.H.v. 90 € pro  
Auftrag gutgeschrieben, der Rest der Erlöse verbleibe bei der A GmbH, B.  
Auftragserteilungen der deutschen Gesellschaft an die beiden russischen  
Kapitalgesellschaften (OOO) kämen, wenn überhaupt einmal, nur in Kleinstbeträgen vor.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Das Finanzamt E habe bisher aufgrund der vollständig vorgelegten Unterlagen keine Anhaltspunkte für Gewinnverschiebungen festgestellt. Es habe sich auf den Anspruch zurückgezogen, Steuererklärungen bzw. Steuerbescheide, Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen vorgelegt zu bekommen, um nach Bekunden des Prüfers die Besteuerung der russischen Ergebnisse in Deutschland vorzunehmen, wenn die russischen Steuerbehörden die Ertragsteuern nicht erhoben haben sollten.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 45 |
| Die deutsche Finanzverwaltung sei einzig und allein daran interessiert, zu ermitteln, ob sich die Antragsteller in Russland der dortigen Besteuerung entziehen würden und nicht daran, ob durch Gewinnverschiebungen nach Russland dem deutschen Fiskus Steuern vorenthalten würden.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 46 |
| Wegen der Existenz der Gesellschaften und den Problemen mit den Behörden in Russland nehmen die Antragsteller Bezug auf die Darstellung von Herrn A in dessen E-Mail vom 28. Juli 2013 an den Steuerberater N nebst Anlagen in russischer Sprache (Bl. 77 der FG-Akte). Hierzu tragen die Antragsteller vor, dass daraus abgeleitet werden könne, dass die russischen Maßnahmen aufgrund des vom Antragsgegner beabsichtigten Auskunftersuchens nicht vorhersehbar und existenzbedrohend sein könnten.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 47 |
| In verfahrensrechtlicher Hinsicht tragen die Antragsteller vor, dass auch der Antragsteller zu 4), Herr A als Privatperson, - entgegen der Auffassung des Antragsgegners - antragsberechtigt sei. Er sei Gesellschafter der A OOO D und A OOO C und als solcher durch die Auswirkungen des Auskunftersuchens in seinen Rechten verletzt. Es liege eine Rechtsverletzung im Sinne von § 1004 BGB vor. Die Schutzvorschrift sei weit auszulegen. Damit seien zu befürchtende Repressalien durch russische Behörden gegen die Person des Herrn A zu berücksichtigen. Dabei werde auf Recht und Gesetz keine Rücksicht genommen. Herr A sei persönlich schon häufiger „in den Genuss“ solcher Maßnahmen gekommen. Hierzu ließen sich zahlreiche Beispiele anführen. Die Beeinträchtigungen seien auch objektiv zu befürchten. Herr A befürchte, dass das deutsche Auskunftersuchen dazu führe, dass ihm die russischen Behörden mit Prüfungen drohen würden, die durch entsprechende „Einzelzahlungen“ im Vorfelde vermieden werden könnten. Hiervon sei neben den Gesellschaften die natürliche Person des Herrn A unmittelbar betroffen. Eine enge, auf die Gesellschaften reduzierte Betrachtung komme nicht in Betracht. Schutzvorschriften seien im Steuerrecht nur dann eng auszulegen, wenn die zutreffende Besteuerung infrage stehe. Dies sei jedoch nicht der Fall. Die aktuelle Medienberichterstattung zeige, dass das russische Recht je nach Zweckmäßigkeitserwägungen der russischen Behörden ausgelegt werde. | 48 |
| Die Antragsteller beantragen,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 49 |
| dem Antragsgegner im Wege der einstweiligen Anordnung zu untersagen, das Auskunftersuchen vom 17. Juli 2012 an die russische Finanzverwaltung weiterzuleiten, soweit es sich um die Vorlage von Gewinnermittlungen, Bilanzen und Steuerbescheiden handelt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 50 |
| Der Antragsgegner beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 51 |
| den Antrag abzulehnen;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 52 |
| hilfsweise die Beschwerde zuzulassen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 53 |
| Der Antragsgegner trägt vor, dass es in verfahrensrechtlicher Hinsicht fraglich erscheine, ob Herr A als Privatperson zur Antragstellung berechtigt sei. Da das Auskunftersuchen nur die                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 54 |

Antragsteller zu 1), 2) und 3) betreffe (A GmbH, A GmbH C und A GmbH D), sei kein Recht ersichtlich, in welchem der Antragsteller zu 4), Herr A, betroffen werde.

In der Sache sei der Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung bereits deshalb abzulehnen, weil es an dem für § 114 FGO erforderlichen Anordnungsanspruch mangle. Die Antragsteller hätten keinen Unterlassungsanspruch, da die Voraussetzungen für eine Weiterleitung des streitigen Auskunftersuchens nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 bzw. Nr. 2, § 117 Abs. 1 AO i.V.m. Art. 26 Abs. 1 DBA-Russland vorliegen würden. 55

Das Auskunftersuchen sei erforderlich. Es diene der notwendigen Sachaufklärung nach den §§ 85 ff. AO. Die Informationen seien erforderlich, um die Besteuerung nach dem deutschen Recht zutreffend durchführen zu können. Im Zeitraum 2003-2010 würden noch Unklarheiten bestehen, inwieweit anzuerkennende Betriebsstätten im Ausland bestehen würden. Es sei zudem fraglich, in welcher Höhe der bisher freigestellte Gewinn in Deutschland zu besteuern sei. Ein Indiz für die Klärungsbedürftigkeit dieser Frage sei, dass in der deutschen Buchhaltung für die entsprechenden Zeiträume kein Ertragssteueraufwand für den Betriebsstätten Gewinn in Russland verbucht worden sei. Die Informationen seien erforderlich, um festzustellen, in welcher Höhe gegen die Antragstellerin zu 1) deutsche Körperschaft- und Gewerbesteuer festzusetzen sei und ob insoweit russische Steuer anzurechnen oder russische Einkünfte freizustellen seien. 56

Es sei zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 50d Abs. 9 EStG vorliegen würden. Die Antragstellerin zu 1) sei in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG, da sie im Inland ihren Sitz sowie ihren gewöhnlichen Aufenthalt habe. Sie unterliege daher mit ihrem Welteinkommen grundsätzlich der deutschen Besteuerung. Dazu würden auch die Einkünfte aus der Beteiligung an ihren Tochtergesellschaften gehören. 57

Für die unternehmerischen Einkünfte stehe das Besteuerungsrecht nach bisherigen Erkenntnissen gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA-Russland der Russischen Föderation zu. Daher seien diese Einkünfte nach Art. 23 Abs. 2a DBA-Russland grundsätzlich in Deutschland von der Besteuerung freizustellen. Fraglich sei allerdings, ob eine derartige Rechtsauffassung auch in Russland bestehe oder ob die Einkünfte dort als steuerfrei behandelt würden, weil dort davon ausgegangen werde, dass ein deutsches Besteuerungsrecht gegeben sei. 58

Sofern die Russische Föderation im Rahmen ihrer Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens auf die Ausübung ihres Besteuerungsrechts in der Annahme verzichte, dass Deutschland insoweit das Besteuerungsrecht zustehe, wären die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG erfüllt. Um dies zu überprüfen, seien die fraglichen Unterlagen und Auskünfte in der Vergangenheit von der Antragstellerin zu 1) angefordert worden. Diese habe sich geweigert, die entsprechenden Belege beizubringen, da sie insoweit keine Rechtsgrundlage sehe. Die Ermittlungen seien damit erfolglos geblieben. Anderweitige inländische Ermittlungsmöglichkeiten, wie z.B. die Anfrage bei Drittfirmen, würden nicht zur Verfügung stehen. Die inländischen Ermittlungsmöglichkeiten der Sachverhaltsaufklärung seien ausgeschöpft und hätten nicht zum Erfolg geführt. 59

Da er, der Antragsgegner, aufgrund der bisher vorliegenden Belege noch nicht habe abschließend darüber entscheiden können, ob ein Fall des § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG vorliege, sei das an die Steuerverwaltung der Russischen Föderation gerichtete Auskunftersuchen erforderlich, um den Sachverhalt weiter aufzuklären. 60

Bisher hätten die Antragsteller nicht ausreichend glaubhaft gemacht, dass die russischen Tochterunternehmen einer russischen Ertragsbesteuerung unterlegen hätten. Dahingehende Ermittlungen hätten nicht zum Erfolg geführt.

Das Auskunftersuchen sei auch insoweit erforderlich, als die Gewinnaufteilung zwischen den Gesellschaften zu überprüfen sei. Nach Art. 7 DBA-Russland könnten Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übe seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übe das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so könnten die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als diese der Betriebsstätte zugerechnet werden könnten. 62

Zwischen der Antragstellerin zu 1) und den antragstellenden russischen Gesellschaften würden Gewinnverteilungsverträge bestehen. Diese seien in Deutschland nicht hinreichend dokumentiert. Es sei nicht ersichtlich, wie die Wertschöpfung berechnet worden sei. Fraglich sei auch, ob in Deutschland alle Einkünfte aus den russischen Tochtergesellschaften erklärt worden seien und ob die Zurechnung der Einkünfte zutreffend erfolgt sei. Diese Fragen seien anhand der in Deutschland vorgelegten Unterlagen nicht zu beantworten. Daher könnten die Gewinnermittlungen, die Bilanzen und die Steuerbescheide der russischen Tochtergesellschaften für eine zutreffende Besteuerung in Deutschland erheblich sein. 63

Das Auskunftersuchen sei auch deshalb erheblich, weil möglicherweise die Anrechnungsmethode auf die deutsche Steuer anzuwenden sei. Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person werde die Doppelbesteuerung nach Art. 23 Abs. 2a DBA-Russland vermieden, indem die Einkünfte aus der Russischen Föderation sowie die dort gelegenen Vermögenswerte, die nach diesem Abkommen dort besteuert werden könnten, von der deutschen Steuer freigestellt würden, sofern nicht die Anrechnung nach Buchstabe b durchzuführen sei. 64

Ungeachtet der Bestimmungen des Art. 23 Abs. 2a DBA-Russland würden Einkünfte im Sinne der Art. 7 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) und 10 (Dividenden) und Gewinne aus der Veräußerung des Betriebsvermögens einer Betriebsstätte sowie aus diesen Gewinnen zu Grunde liegende Vermögenswerte nur dann von der deutschen Steuer ausgenommen, wenn die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nachweise, dass die Betriebsstätte in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie den Gewinn erzielt habe, oder die in der Russischen Föderation ansässige Gesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen habe, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nrn. 1-6 AStG fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 dieses Gesetzes fallenden Beteiligungen beziehe (vgl. Art. 23 Abs. 2c DBA-Russland). Auch dies sei zu prüfen. 65

Die weiteren Voraussetzungen für ein Auskunftersuchen seien erfüllt. Insbesondere würden die Voraussetzungen des § 112 Abs. 1 AO vorliegen. Die dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen seien nicht ausreichend, um eine endgültige Entscheidung über das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG zu treffen. Genauso wenig könne festgestellt werden, ob die Gewinnaufteilung zwischen dem deutschen und den russischen Unternehmen zutreffend erfolgt sei. Ferner sei nicht ausgeschlossen, dass die russische auf die deutsche Steuer angerechnet werden müsse. Lediglich die Beibringung der entsprechenden russischen Steuerbescheide sowie der Gewinnermittlungen und Bilanzen wären für eine abschließende Beurteilung ausreichend. 66

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die Weiterleitung des Auskunftersuchens sei zudem ermessensgerecht im Sinne des § 117 Abs. 1 AO und verstoße nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit. Denn im Streitfall sei die Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Amtshilfe angesichts der im Inland bislang erfolglosen Sachverhaltsermittlung das am besten geeignete Mittel zur weiteren Aufklärung der noch offenen Sachverhaltsfragen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |    |
| Die Einwendungen der Antragsteller könnten keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Auskunftersuchens begründen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 68 |
| Die Ausführungen der Antragsteller über die Frage der Existenz der Betriebsstätten würden dahingehend fehlgehen, dass nicht die tatsächliche Existenz, sondern die steuerliche Behandlung fraglich sei. Deshalb sei es irrelevant, wie oft die Antragsteller deren Existenz nachgewiesen hätten. Soweit die Antragsteller hieraus schließen möchten, dass die ersten Fragen des Auskunftersuchens bereits beantwortet seien, würden sie verkennen, dass nicht die bloße Existenz der Betriebsstätte (im tatsächlichen Sinne) erheblich sei. Vielmehr sei explizit die Frage formuliert worden, ob es sich um Betriebsstätten im Sinne des russischen Steuerrechts handele, mithin ob auch seitens der Russischen Finanzverwaltung von Betriebsstätten ausgegangen werde. Die Beurteilung sei sodann für die steuerliche Behandlung der Antragsteller zu 1) bis 3) in Deutschland erheblich. | 69 |
| Aus den bisher vorgelegten Unterlagen würde sich lediglich ergeben, dass eine lohnsteuerliche Anmeldung der Unternehmen erfolgt sei, d.h. für Arbeitnehmer die Steuern einbehalten und abgeführt worden seien, nicht aber, dass diese Gesellschaften ertragsteuerlich geführt würden. Zudem würden sie die Existenz der Unternehmen belegen. Doch aus ihnen sei nicht ersichtlich, ob und wie die Besteuerung der Einkünfte in Russland erfolgt sei und wie sich die Gewinnaufteilung zwischen den Tochtergesellschaften und dem inländischen Stammhaus darstelle.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 70 |
| Soweit die Antragsteller in diesem Zusammenhang auf den BFH-Beschluss vom 16. August 2010 (I B 119/09) Bezug nehmen würden, würden sie den Beschluss nicht zutreffend wiedergeben. Der Bundesfinanzhof habe es mit der genannten Entscheidung als geklärt angesehen, dass § 50d Abs. 9 EStG Fälle erfasse, in denen Einkünfte nicht oder zu gering besteuert würden, weil die Vertragsstaaten entweder von unterschiedlichen Sachverhalten ausgehen oder das Abkommen unterschiedlich auslegen würden. Es sei nicht ausgeurteilt worden, dass eine Aufforderung, Gewinnermittlungen und Bilanzen aufgrund des Vorliegens von Betriebsstätten einzureichen, rechtswidrig sei.                                                                                                                                                                                                                | 71 |
| Läge es im Interesse des Antragsgegners, die Besteuerung in Russland sicherzustellen, so würde er dahingehend eine Spontanauskunft versenden. Vorliegend gehe es aber um Informationen, die für eine deutsche Besteuerung erheblich sein könnten. Die Ausführungen der Antragsteller würden insoweit fehlgehen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 72 |
| <b>II.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 73 |
| Der Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung des Antragstellers zu 4) ist mangels Antragsbefugnis unzulässig. Hinsichtlich der Antragstellerinnen zu 1), 2) und 3) ist er unbegründet, da kein Anordnungsanspruch gegeben ist.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 74 |
| 1. Der Antrag des Antragstellers zu 4) ist unzulässig. Er ist nicht antragsbefugt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 75 |
| Antragsbefugt i.S. des § 114 FGO kann nur derjenige sein, der Beteiligter des entsprechenden Hauptsacheverfahrens sein kann (BFH-Beschluss vom 11. Januar 2001 –                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 76 |

VIII B 83/00, BFH/NV 2001, 578). Wer nicht befugt ist, in der Hauptsache Klage zu erheben, kann auch im Antragsverfahren nicht schlüssig einen Anspruch darlegen, den er zur Hauptsache verfechten will (vgl. auch § 114 Abs. 3 FGO i.V.m. § 926 ZPO; BFH-Beschluss vom 11. Januar 2001 – VIII B 83/00, BFH/NV 2001, 578). Antragsbefugt ist damit nur, wer eigene Rechte gegenüber der Verwaltung verfolgt (BFH-Beschluss vom 28. Oktober 1997 – VII B 40/97, BFH/NV 1998, 424).

Der Antragsteller zu 4) ist nicht unmittelbar durch das Auskunftersuchen betroffen. Dieses betrifft nämlich die Antragstellerinnen zu 1), 2) und 3). Nur diese können durch das Auskunftersuchen in ihren Rechten – z.B. auf Wahrung des Steuergeheimnisses – betroffen sein (vgl. § 40 Abs. 2 FGO). Der Antragsteller zu 4) ist lediglich Gesellschafter der Antragstellerin zu 1). Damit ist er nur mittelbar durch das Auskunftersuchen tangiert. 77

Dies gilt auch für die von ihm vorgetragene vermeintlichen Repressalien der russischen Behörden. Auch diese würden sich gegen die russischen Betriebsstätten bzw. Repräsentanzen und damit gegen die deutsche GmbH richten. Er ist lediglich als Vertreter der deutschen GmbH hiervon berührt. Dies reicht für eine eigene Antragsbefugnis nicht aus. 78

Im Übrigen würde der vom Antragsteller zu 4) vorgetragene finanzielle Schaden, den er durch die Forderung von „Einzelzahlungen“ durch die russische Finanzbehörde befürchtet, für eine Antragsbefugnis auch deshalb nicht ausreichen, da hierfür eine Rechtsverletzung in Betracht kommen muss. Mögliche Verletzungen wirtschaftlicher Interessen genügen grundsätzlich nicht (BFH-Beschluss vom 5. Januar 2012 – III B 42/11, BFH/NV 2012, 978; Seer, in Tipke/Kruse, § 40 FGO Tz. 35).. 79

2. 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, um wesentliche Nachteile abzuwenden oder drohende Gewalt zu verhindern oder aus anderen Gründen nötig erscheint (Regelungsanordnung). Voraussetzung für den Erlass einer einstweiligen Anordnung ist, 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). Anspruch im Sinne dieser Vorschrift ist der Anspruch aus dem Rechtsverhältnis, das der Antragsteller zur Hauptsache verfehlt oder verfechten will (BFH-Beschluss vom 11. Januar 2001 – VIII B 83/00, BFH/NV 2001, 578). Anordnungsanspruch ist damit das Recht oder Rechtsverhältnis, das im Hauptsacheverfahren Gegenstand des Klagebegehrens sein soll ([BFH-Beschluss vom 12. Juni 1991 - VII B 58/91](#), BFH/NV 1992, 519). Bezeichnung und Glaubhaftmachung des Anordnungsanspruchs bedeuten, dass der Antragsteller den Anspruch rechtlich schlüssig darlegen und dessen tatsächlichen Voraussetzungen glaubhaft machen muss (§ 155 FGO i.V.m. § 294 ZPO). 80

3. Der Antrag der Antragstellerinnen zu 1), 2) und 3) ist indes unbegründet. 81

Im Streitfall begehren die Antragsteller den Erlass einer Regelungsanordnung, denn durch die gerichtliche Anordnung möchten sie die Weiterleitung des Auskunftersuchens durch den Antragsgegner an die russische Steuerbehörde verhindern und damit die Regelung eines vorläufigen Zustandes in Bezug auf ein streitiges Rechtsverhältnis erreichen (vgl. BFH- 82

Beschluss vom 29. Oktober 1986, I B 28/86, BStBl II 1987, 440, BFHE 147, 492). Der Erlass der Regelungsanordnung setzt das Bestehen eines Anordnungsanspruchs und eines Anordnungsgrundes voraus.

4. Den Antragstellerinnen zu 1), 2) und 3) steht bereits kein Anordnungsanspruch zu. Die Antragstellerinnen haben keinen Anspruch gegen den Antragsgegner, das Auskunftersuchen an die russische Finanzverwaltung zu unterlassen. 83

a. Der geltend gemachte Unterlassungsanspruch begründet sich insbesondere nicht aus § 1004 Abs. 1 Satz 1 BGB - in analoger Anwendung - i.V.m. § 30 AO (vgl. BFH-Beschluss vom 29. April 1992, I B 12/92, BFHE 167, 11; BStBl II 1992, 645). Die Antragstellerinnen zu 1), 2) und 3) haben es gemäß § 1004 Abs. 2 BGB analog zu dulden, dass der Antragsgegner das streitige Auskunftersuchen an die russische Steuerverwaltung stellt. Zwar ist der Anspruch auf Wahrung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO gesetzlich eingeschränkt. Gleichwohl können sich die Antragstellerinnen gegenüber dieser Anfrage nicht auf das Steuergeheimnis nach § 30 AO berufen. Denn die Offenbarung ist nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO gerechtfertigt. 84

b. Gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Offenbarung der Verhältnisse i.S.d. § 30 Abs. 2 AO zulässig, soweit sie der Durchführung des inländischen Besteuerungsverfahrens dient. Zur Durchführung des inländischen Besteuerungsverfahrens kann auch zwischenstaatliche Amtshilfe nach § 117 Abs. 1 AO in Anspruch genommen werden. Diese erfolgt nach Maßgabe des deutschen Rechts (§ 117 Abs. 1 AO). Dass in dem Auskunftersuchen – scheinbar formularmäßig – insbesondere auch das in Bezug auf Russland unter keinem Gesichtspunkt einschlägige EGAHiG genannt wird, ist unschädlich. Denn jedenfalls hat der Antragsgegner die Tatbestandsvoraussetzungen der zwischenstaatlichen Amtshilfe nach § 117 Abs. 1 AO geprüft und das Auskunftersuchen hierauf begründet. 85

aa. Die zwischenstaatliche Amtshilfe gehört auch zur Amtshilfe (§§ 111 ff. AO) und deshalb müssen die Voraussetzungen der nationalen Amtshilfe vorliegen (vgl. Seer, in Tipke/Kruse, AO, § 117 Tz. 10). Dies bedeutet, dass die Auskünfte in zweierlei Hinsicht erforderlich sein müssen. Zum einen müssen sie für Zwecke der deutschen Besteuerung erforderlich sein (§ 111 Abs. 1 Satz 1 AO). Zum anderen kann eine deutsche Finanzbehörde eine ausländische Finanzbehörde erst dann um Amtshilfe ersuchen, wenn die deutsche Finanzbehörde aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen im Inland oder aus staatsrechtlichen Gründen im Ausland die Ermittlungen nicht oder nur mit wesentlich größerem Aufwand als die ersuchte Auslandsbehörde vornehmen könnte (§ 112 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 5 AO). Daher müssen die inländischen Erkenntnisquellen im Rahmen des Zumutbaren ausgeschöpft werden, bevor das Amtshilfeersuchen gestellt wird. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist wie bei inländischen Ermittlungen zu beachten (Dumke, in Schwarz, AO Kommentar, § 33 AO Rz. 21). Amtshilfe soll demnach erst in Anspruch genommen werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch den inländischen Beteiligten (§ 90 Abs. 2 AO) nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO). 86

bb. Im Streitfall genügt das vom Antragsgegner zur Weiterleitung vorgesehene Auskunftersuchen – soweit es gemäß dem Antrag der Antragstellerinnen gerichtlich zu überprüfen ist – den „doppelten“ Erforderlichkeitsanforderungen. 87

(1) Die Antragstellerinnen wenden sich gegen das Auskunftersuchen, soweit es auf die Vorlage von Gewinnermittlungen, Bilanzen und Steuerbescheiden der russischen Betriebsstätten bzw. Repräsentanzen für die Jahre 2003-2010 gerichtet ist. Diese Unterlagen sind indes zur Durchführung der deutschen Besteuerung erforderlich. 88

- (a) Im Streitfall erscheint es unklar, inwieweit die – vermeintlichen formalrechtlichen – Betriebsstätten in Russland doppelbesteuerungsrechtlich auch tatsächlich anzuerkennen sind. Dies setzt voraus, dass die Voraussetzungen des Art. 5 DBA-Russland erfüllt sind. 89
- Die Frage danach, ob eine Betriebsstätte vorliegt, ist entscheidend für die Zuweisung des Steuerrechts. Im Falle des Bestehens einer Betriebsstätte würde das Besteuerungsrecht an den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Russland grundsätzlich Russland zugewiesen. Anderenfalls könnte das Besteuerungsrecht nach den doppelbesteuerungsrechtlichen Regelungen Deutschland zustehen. Aber auch im Falle des Bestehens von Betriebsstätten in Russland ist das russische Besteuerungsrecht von dem deutschen nach Art. 7 Abs. 2 DBA-Russland der Höhe nach abzugrenzen. Art. 7 Abs. 2 DBA-Russland regelt nämlich mit dem Fremdvergleichsgrundsatz den zentralen Maßstab zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. 90
- Die Vorlage der Gewinnermittlungen, Bilanzen und Steuerbescheide kann zur Klärung des Bestehens der Voraussetzungen einer Betriebsstätte und der Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Deutschland und Russland beitragen. Damit sind diese Unterlagen erforderlich i.S.d. § 117 Abs. 1 i.V.m. § 111 Abs. 1 Satz 1 AO. 91
- (b) Hilfsweise sind diese Unterlagen auch insoweit für die Durchführung der deutschen Besteuerung erforderlich, als es um die Prüfung des deutschen Besteuerungsrechts nach § 50d Abs. 9 EStG geht. § 50d Abs. 9 EStG setzt u.a. voraus, dass Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Besteuerung auszunehmen sind. In diesen Fällen wird unter bestimmten Voraussetzungen die Freistellung nicht gewährt, etwa wenn der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG). Für die Prüfung dieser Voraussetzungen können aus den Gewinnermittlungen, Bilanzen und Steuerbescheiden Anhaltspunkte gewonnen werden. Dies reicht für die Erforderlichkeit zur Durchführung der deutschen Besteuerung aus. 92
- Soweit die Antragstellerinnen in diesem Zusammenhang unter Berufung auf den BFH-Beschluss vom 16. August 2010 (I B 119/09, BFH/NV 2010, 2055) einen Verstoß gegen deutsches Recht geltend machen, greift dieser Einwand indes nicht. Denn der BFH hat in dem zitierten Beschluss entschieden, dass es keinem Zweifel unterliege, dass in Fällen, in denen der Steuerpflichtige im anderen Vertragsstaat seine Einkünfte nicht vollständig erklärt und daher ein Teil dieser Einkünfte in diesem Staat unbesteuert bleibt, § 50d Abs. 9 EStG 2002 nicht einschlägig ist. Diese Konstellation ist im Streitfall bei der in diesem Verfahren gebotenen summarischen Prüfung nicht einschlägig. Denn es ist nicht erkennbar, dass die Antragstellerinnen zu 2) und 3) ihre Einkünfte in Russland nicht vollständig erklärt hätten. Angesichts dessen erscheint eine Prüfung von § 50d Abs. 9 EStG aus deutscher Sicht berechtigt. 93
- Ohne Bedeutung für das Auskunftersuchen ist, dass die Verfassungsmäßigkeit von § 50d Abs. 9 EStG ernstlich zweifelhaft erscheint (zu den ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit von § 50d Abs. 9 EStG s. BFH-Beschluss vom 19. Mai 2010 – I B 191/09, BStBl. II 2011, 156; Loschelder, in Schmidt, EStG, § 50d EStG Rn. 56). Allein Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Norm vermögen nicht den Erlass einer einstweiligen Anordnung zu rechtfertigen (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Juni 2011 – III B 210/10, BFH/NV 2011, 1692). 94

|      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |     |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| (c ) | Vor diesem Hintergrund kann es der Senat dahingestellt lassen, ob die Gewinnermittlungen, Bilanzen und Steuerbescheide auch unter weiteren Gesichtspunkten – etwa der Abgrenzung von Freistellung und Anrechnung oder der Niedrigbesteuerung im Ausland – für die Durchführung der deutschen Besteuerung erforderlich sind.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |     |
| (2)  | Das auf die Übermittlung der Gewinnermittlungen, Bilanzen und Steuerbescheide gerichtete Auskunftersuchen ist auch im Hinblick darauf erforderlich, dass die inländischen Erkenntnisquellen im Rahmen des Zumutbaren ergebnislos ausgeschöpft wurden.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 96  |
| (a)  | Die deutsche Finanzverwaltung hat die Antragstellerin zu 1) wiederholt um Vorlage der Gewinnermittlungen, Bilanzen und Steuerbescheide gebeten. Die Antragstellerin zu 1) hat die Herausgabe der Unterlagen indes stets verweigert. Dabei wäre sie im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten nach § 90 und § 200 AO hierzu verpflichtet gewesen. Die Finanzverwaltung hat damit ihre Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft. Es ist keine andere Möglichkeit ersichtlich, die Unterlagen zu erlangen. Die russische Finanzverwaltung könnte indes über die Unterlagen verfügen.                                                                                                                                                                                                         | 97  |
| (b)  | Dies gilt nicht nur für die Unterlagen der Jahre 2003-2005, sondern auch für die der Jahre 2006 bis 2010. Es handelt sich zwar um Unterlagen aus Zeiträumen, die über den Prüfungszeitraum der Betriebsprüfung hinausgehen. Jedoch wurden auch diese Unterlagen von der Finanzverwaltung von der Antragstellerin zu 1) erfolglos angefordert. Die Antragstellerin zu 1) hat auch die Herausgabe dieser Unterlagen verweigert.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 98  |
| (c ) | Der Einwand der Antragstellerinnen, dass die Vorlage der Gewinnermittlungen, Bilanzen und Steuerbescheide nicht erforderlich sei, da die Prüfung insbesondere der Existenz der Betriebsstätten und der zutreffenden Gewinnabgrenzung anhand der bereits vorgelegten Unterlagen hätte abschließend erfolgen können, vermag nicht zu überzeugen. Denn der Antragsgegner hat dargelegt, dass die im Inland von der Antragstellerin zu 1) geführten Unterlagen für eine abschließende Beurteilung nicht ausreichend sind. Dem sind die Antragstellerinnen nicht substantiiert entgegen getreten. Darüber hinaus können die Gewinnermittlungen, Bilanzen und Steuerbescheide auch der Verifizierung der deutschen Unterlagen dienen, an denen der Antragsgegner zumindest Zweifel hat. | 99  |
| cc.  | Der Antragsgegner hat auch das ihm bei der beabsichtigten Weiterleitung des Auskunftersuchens zustehende Ermessen fehlerfrei ausgeübt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 100 |
| (1)  | Aus der Gesetzesformulierung des § 117 Abs. 1 AO folgt, dass die Auskunftserteilung in das Ermessen des Antragsgegners gestellt ist. Demnach können die Finanzgerichte die Ermessensentscheidung der Finanzbehörde nach § 102 FGO nur auf Ermessensüberschreitung, Ermessensmissbrauch und Ermessensfehlgebrauch hin prüfen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 101 |
| (2)  | Im Streitfall lässt die Begründung des Antragsgegners, die Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Amtshilfe sei angesichts der im Inland bislang nicht ausreichenden Sachverhaltsermittlung das am besten geeignete Mittel zur weiteren Aufklärung der noch offenen Sachverhaltsfragen, keinen Ermessensfehler erkennen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 102 |
| 5.   | Da kein Anordnungsanspruch gegeben ist, kommt es auf das Vorliegen eines Anordnungsgrundes nicht an.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 103 |
| 6.   | Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 104 |
|      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 105 |

7. Die Beschwerde gegen die getroffene Entscheidung wird nicht gemäß § 128 Abs. 3 Satz 1 FGO zugelassen. Der Rechtsstreit hat insbesondere keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 128 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

8. Die Festsetzung des Streitwertes beruht auf §§ 52 Abs. 2, 63 GKG.

106