
Datum: 29.01.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 2 V 3130/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0129.2V3130.15.00

Tenor:

Die Anträge der Antragsteller zu 1.), 2.) und 3.) sowie der Antrag zu 3.) des Antragsgegners werden abgelehnt.

Die Antragsteller tragen die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 2.000 € festgesetzt.

Gründe:

1

I.

2

Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Auskunftersuchen an die Finanzbehörde der Schweiz rechtmäßig ist. 3

Der Antragsteller zu 2) ist u.a. an der Antragstellerin zu 1) zu 100 % als Kommanditist beteiligt. Komplementär der Antragstellerin zu 1) ist die A Verwaltungs-GmbH, an der der Antragsteller zu 2) zu 100 % beteiligt ist. Der Antragsteller zu 2) ist auch an der Antragstellerin zu 3) beteiligt. Die Antragstellerin zu 3) hält weltweit Anteile an 40 Tochtergesellschaften und neun Enkelgesellschaften. 4

Das Finanzamt K führte bzw. führt eine Betriebsprüfung bei der Antragstellerin zu 1) bezüglich der Jahre 2007 bis 2011 durch. Die Betriebsprüfung stellte mit Schreiben vom 21. Oktober 2013 eine Prüfungsanfrage zur Beteiligung des Antragstellers zu 2) an der Antragstellerin zu 3). Es wurde gebeten, mitzuteilen, seit wann der Antragsteller zu 2) Gesellschafter der Antragstellerin zu 3) ist, und den Vertrag über den Erwerb der Aktien an dieser Gesellschaft vorzulegen. Es wurde darauf hingewiesen, dass die Beteiligung des Antragstellers zu 2) nach Auffassung der Betriebsprüfung zu dessen notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der Antragstellerin zu 1) gehöre. Daraufhin antwortete die Antragstellerin zu 1) mit Schreiben vom 19. November 2013 - vertreten durch die 5

Prozessbevollmächtigten -, dass nicht erkennbar sei, warum die Anteile an der Antragstellerin zu 3) Sonderbetriebsvermögen des Antragstellers zu 2) bei der Antragstellerin zu 1) darstellten, und die gewünschten Auskünfte daher für die Besteuerung in Deutschland nicht von Bedeutung seien.

Im weiteren Verlauf der Betriebsprüfung wurde der Antragstellerin zu 1) ein Vermerk der Betriebsprüfung vom 19. Februar 2014 übergeben. Hierin wird unter anderem ausgeführt, dass während der Vorprüfung erklärt worden sei, dass Frau B2 (Mutter von B1) Gesellschafterin der Antragstellerin zu 3) sei, dass dies aber nach Erkenntnissen der Betriebsprüfung nicht oder nicht mehr stimme. Wegen der weiteren Ausführungen in dem Vermerk vom 19. Februar 2014 wird hierauf Bezug genommen (Anlage K3 zur Antragsschrift vom 25. November 2015, Bl. 26 ff. der FG-Akte). 6

Die Antragstellerin zu 1) reagierte hierauf mit Schreiben vom 6. Mai 2014, in dem sie darlegte, dass die durch den Antragsteller zu 2) gehaltenen Anteile an der Antragstellerin zu 3) kein Sonderbetriebsvermögen II bei ihr, der Antragstellerin zu 1), darstellen würden. Wegen der näheren Begründung wird auf das Schreiben vom 6. Mai 2014 Bezug genommen (Bl. 33 ff. der FG-Akte, Anlage K4 zur Antragsschrift vom 25. November 2015). 7

Mit E-Mail vom 24. Oktober 2014 übersandte das Finanzamt K über die OFD R dem Antragsgegner ein an die Finanzverwaltung der Schweiz weiterzusendendes Auskunftersuchen. Das Auskunftersuchen betraf als ausländische Beteiligte die Antragsteller zu 2) und 3) und als inländischem Beteiligte die Antragstellerin zu 1). 8

Mit Schreiben vom 7. November 2014 leitete der Antragsgegner das auf das DBA-Schweiz gestützte Auskunftersuchen bezüglich Einkommensteuer an die Eidgenössische Finanzverwaltung der Schweiz weiter. Zur allgemeinen Fallbeschreibung und zu den steuerlichen Zwecken, zu denen die Informationen eingeholt werden, enthält das Auskunftersuchen folgende Ausführungen: 9

„Herr B1 (deutscher Staatsangehöriger, geboren am <...>, wohnhaft in der Schweiz <...>) ist zu 100 % als Kommanditist an der deutschen Personengesellschaft A B Holding Gmbh & Co. KG beteiligt. 10

In der Schweiz wurde (wahrscheinlich im Jahr 2001) die F AG (aktuelle Anschrift<...>, Firmennummer im Handelsregister <...>, Unternehmeridentifikationsnummer <...>) gegründet. 11

Im A-Konzern, der sich weltweit mit der ... beschäftigt, fungieren die A B Holding Gmbh & Co. KG als deutsche Holding für ... Gesellschaften und die F AG als Schweizer Holding für ca. ... weltweit operativ tätige Gesellschaften. 12

Während bei vorangegangenen Prüfungen vorgetragen wurde, dass Frau B2 (Mutter von B1, geboren<...>, ebenfalls wohnhaft in der Schweiz <...>) Alleingesellschafterin der F AG sei, wurde bei der jetzt laufenden Betriebsprüfung mitgeteilt, dass Herr B1 die Gesellschaftsanteile Anfang 2007 schenkweise erhalten habe. Es wurden aber weder der Schenkungsvertrag vorgelegt noch wurde mitgeteilt, wer der vorhergehende Eigentümer der Gesellschaftsanteile war. 13

Nach deutschem Steuerrecht sind die Anteile von B1 als sogenanntes Sonderbetriebsvermögen bei seiner Beteiligung an der A B Holding Gmbh & Co. KG als Einkünfte zu erfassen. 14

Folge der deutschen Qualifikation der F AG-Anteile als Sonderbetriebsvermögen ist, dass die von dieser AG ausgeschütteten Dividenden als Unternehmensgewinn der deutschen Besteuerung unterliegen. Diese Dividenden gehören nämlich zu der deutschen Betriebsstätte, welche die A B Holding GmbH & Co. KG dem Steuerpflichtigen vermittelt (Art. 3, 4, 5 und 7 Abs. 7 DBA-Schweiz).

Darüber hinaus unterliegt auch ein Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der F AG auf das Besteuerungsrecht nach Art. 13 Abs. 2 DBA-Schweiz der deutschen Besteuerung (Veräußerung von (Sonder-)Betriebsvermögen einer deutschen Betriebsstätte).“ 16

Mit dem Auskunftersuchen wird um die Beantwortung folgender Fragen gebeten: 17

1.) Seit wann genau ist B1 Gesellschafter der F AG, von wem und zu welchem Kaufpreis hat die Anteile erworben, die Übertragung im Wege der Schenkung erfolgt und ist B1 Alleingesellschafter oder gibt es noch weitere Gesellschafter? 18

2.) Hat B1 die Anteile zwischenzeitlich wieder veräußert, an wen und wann ist die Veräußerung erfolgt und welchen Kaufpreis hat er dabei erzielt? 19

3.) In welcher Höhe hat B1 im Zeitraum 01.01.2007-31.12.2011 Dividenden von der F AG bezogen (Mitteilung des Bruttobetragtes vor Abzug der Schweizer Verrechnungssteuer von 35 %)? 20

4.) In welcher Höhe ist eine Rückerstattung der Schweizer Verrechnungssteuer i.H.v. 35 % auf die Dividenden nach dem Schweizer Verrechnungssteuergesetz erfolgt (Art. 13, 21, 20, 29 und 31 des Schweizer Verrechnungssteuergesetzes, VStG) und in welcher Höhe wurden auf der Kantons- bzw. Bundesebene direkte Steuern auf die Dividenden erhoben? 21

Darüber hinaus wird im Hinblick auf die Bestimmung in Art. 4 Abs. 6 DBA-Schweiz um Mitteilung gebeten, ob B1 für die Jahre 2007-2011 mit allen nach dem Steuerrecht der Schweiz allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus Deutschland den allgemein erhobenen Steuern unterliegt oder ob er eine Vorzugsbesteuerung (Pauschalbesteuerung) genießt. 22

Mit Schreiben vom 13. Mai 2015 versagte die eidgenössische Finanzverwaltung die Erteilung der erbetenen Auskünfte und teilte hierzu u.a. folgendes mit: 23

„Nach eingehender Prüfung ihres Amtshilfeersuchens ist es für uns nicht ersichtlich, weshalb die deutschen Steuerbehörden beabsichtigen, den Veräußerungserlös der Schweizer Gesellschaft F AG in Deutschland zu besteuern. Dies insbesondere, da der Konnex zwischen den verschiedenen Personen aus dem Ersuchen nicht hervorgeht. So gehören zwar laut Ersuchen die Schweizer Gesellschaft F AG und die Deutsche Gesellschaft A B Holding GmbH & Co. KG beide zum A-Konzern; inwiefern jedoch die Beteiligung von Herrn B1 (100 % als Kommanditist) an der A B Holding GmbH & Co. KG auf eine Besteuerung seiner Anteile bei der F AG schließen lässt, kommt aus dem Ersuchen nicht genügend klar hervor. Dass die Anteile von B1 bei der A B Holding GmbH & Co. KG als Sonderbetriebsvermögen in Deutschland steuerbar sind, erklärt nicht den Umstand, dass auch die Anteile der F AG in Deutschland als Sonderbetriebsvermögen qualifiziert werden. Gehören doch die A B Holding GmbH & Co. KG und die F AG nach den Ausführungen im Amtshilfeersuchen beide dem A-Konzern an, sind jedoch voneinander getrennte Holdinggesellschaften mit eigenem Tätigkeitsfeld und verschiedenen Stimmen.“ 24

Mit Schreiben vom 21. Juli 2015 übersandte der Antragsgegner der eidgenössischen Finanzverwaltung der Schweiz ein ergänztes Auskunftersuchen. Dieses Auskunftersuchen enthielt u.a. Ausführungen zu den Zielgruppen und zum Projektgeschäft des A-Konzerns. Des Weiteren wurden Details zur F AG mitgeteilt, insbesondere zum Dienstleistungsvertrag (Geschäftsbesorgungsvertrag) mit der A B Holding GmbH & Co. KG, für die die F AG gegen Entgelt die Geschäftsführung, administrative Arbeiten und das Controlling ausführt. Darüber hinaus führte die deutsche Finanzverwaltung aus, dass B1 aufgrund seiner Stellung als alleiniger Kommanditist der A B Holding GmbH & Co. KG und als alleiniger Gesellschafter der Komplementärin der A B Holding GmbH & Co. KG, der A Verwaltungs-GmbH, und der dementsprechenden Teilnahme am unternehmerischen Risiko der A B Holding GmbH & Co. KG als Mitunternehmer i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen sei. Es wird im einzelnen dargelegt, dass die Anteile von B1 an der F AG dem Sonderbetriebsvermögen der A B Holding GmbH & Co. KG zuzuordnen seien, weil eine besonders enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen der A B Holding GmbH & Co. KG und der F AG derart bestehe, dass die eine Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der anderen erfülle. Da die F AG Inhaberin der weltweit registrierten Marke „A“ sei und sie diese der A B Holding GmbH & Co. KG sowie der A (Deutschland) P GmbH überlasse, sei die Kontrolle der F AG durch B1 von elementarer Bedeutung für den Geschäftserfolg der A B Holding GmbH & Co. KG. Auch wurde auf den Dienstleistungsvertrag zwischen der F AG und der A B Holding GmbH & Co. KG abgestellt. Die deutsche Finanzverwaltung wies darauf hin, dass die deutsche Beurteilung der Anteile von B1 an der F AG als Sonderbetriebsvermögen der A B Holding GmbH & Co. KG dazu führe, dass die Dividenden und ein etwaiger Veräußerungs- bzw. Entstreckungsgewinn hinsichtlich dieser Anteile als Erträge aus dem Sonderbetriebsvermögen (Sonderbetriebseinnahmen) und damit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 HS. 2 EStG, mit denen B1 der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 in Verbindung § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG unterliegt, von der nationalen Steuerpflicht erfasst werden.

Im Hinblick auf die erbetenen Informationen wurden die bereits mit dem ersten Informationsersuchen gestellten Fragen wiederholt und wie folgt ergänzt: 26

„Um die Vorlage der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der F AG wird gebeten, um Einlage- bzw. Entnahmewerte und den zutreffenden Betriebsstättengewinn ermitteln zu können.“ 27

Dem ergänzten Auskunftersuchen waren zwei Übersichten über die Organisationsstruktur des Konzerns (Bl. 25 f. der Verwaltungsakte des Antragsgegners) sowie Kopien einer Präsentationsbroschüre des A-Konzerns (Bl. 27 ff. der Verwaltungsakte des Antragsgegners) beigelegt. 28

Wegen der näheren Einzelheiten des ergänzten Auskunftersuchens vom 21. Juli 2015 wird hierauf Bezug genommen (Bl. 24 ff. der Verwaltungsakte des Antragsgegners). 29

Dieses Auskunftersuchen leitete der Beklagte an die eidgenössische Finanzverwaltung der Schweiz weiter. 30

Mit Schreiben vom 11. November 2015 informierte die eidgenössische Finanzverwaltung die Antragsteller zu 2) und 3) jeweils über die beabsichtigte Auskunftserteilung und teilte ihnen jeweils mit, welche Informationen im Einzelnen erteilt werden sollen und welche rechtlichen Möglichkeiten zur Verfügung stehen würden. Darüber hinaus informierte die eidgenössische Finanzverwaltung die Antragstellerin zu 1) mit Schreiben vom 11. November 2015 - das über die Antragsteller zu 2) und 3) an diese weitergeleitet werden sollte - darüber, dass sie 31

beabsichtige, das Auskunftersuchen des Antragsgegners vom 21. Juli 2015 zu beantworten, und welche rechtlichen Möglichkeiten der Antragstellerin zu 1) zur Verfügung stehe. Wegen der näheren Einzelheiten wird auf die drei Schreiben der eidgenössischen Finanzverwaltung vom 11. November 2015 Bezug genommen (Bl. 36 ff. der FG-Akte, Anlage K5 zur Antragsschrift vom 25. November 2015).	
Mit Antrag vom 25. November 2015 begehren die Antragsteller zu 1), 2) und 3) einstweiligen Rechtsschutz gegen das Auskunftersuchen.	32
Die Antragsteller tragen vor, dass die Weiterverfolgung des Auskunftersuchens vom 21. Juli 2015 zu unterbleiben habe. Insoweit seien die Voraussetzungen des § 114 Abs. 1 FGO erfüllt.	33
Ein Anordnungsanspruch sei gegeben. Der Unterlassungsanspruch ergebe sich aus § 1000 BGB analog i.V.m. § 30 AO. Die Durchbrechung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO sei nicht nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO zulässig. Denn die Voraussetzungen der einzigen in Betracht kommenden Rechtsgrundlage des Auskunftersuchens - § 117 AO i.V.m. Art. 27 DBA-Schweiz - seien nicht erfüllt. Dabei sei zu beachten, dass für das Auskunftersuchen bezüglich des Zeitraums 2007-2010 lediglich die Öffnungsklausel des Art. 24 DBA-Schweiz in der Fassung bis Ende 2010 anzuwenden sei, mithin die sogenannte „kleine Auskunftsklausel“. Hinsichtlich der Jahre 2007-2010 sei folglich fraglich, inwieweit das Auskunftersuchen zur Durchführung des DBA notwendig und der Anwendungsbereich des DBA eröffnet sei. Die Anfragen des Antragsgegners würden ausschließlich die Antragsteller zu 2) und 3) betreffen, die jeweils in der Schweiz ansässig seien. Inhaltlich seien von dieser Beschränkung des Auskunftsrechts Deutschlands insbesondere die Fragen des Antragsgegners zum Anteilserwerb, zu etwaigen Übertragungen sowie Dividendenzahlungen bis Ende 2010 sowie deren Besteuerung und der Besteuerung des Antragstellers zu 2) in der Schweiz sowie Bilanzen der Antragstellerin zu 3) betroffen.	34
Hinsichtlich des Jahres 2011, für das die sogenannte „große Auskunftsklausel“ gelte, seien die angefragten Informationen weder für die Durchführung des DBA noch für die Durchführung der deutschen Besteuerung „voraussichtlich erheblich“, da der Antragsteller zu 2) seit dem Jahr 2000 in der Schweiz ansässig sei und die Antragstellerin zu 3) ihren Sitz in der Schweiz habe.	35
Außerdem sei der Grundsatz der Subsidiarität nicht beachtet worden. Die der Betriebsprüfung gegenüber der Antragstellerin zu 1) zur Verfügung stehenden Mittel zur Informationsgewinnung seien nicht ausgeschöpft worden.	36
Zur Aufklärung der Frage, ob die Beteiligung des Antragstellers zu 2) an der Antragstellerin zu 3) Sonderbetriebsvermögen sein könne, sei die Anfrage des Antragsgegners bezüglich Bilanzen, GuV sowie gezahlter Dividenden und deren Besteuerung in der Schweiz gänzlich ungeeignet. Die rechtliche Würdigung sei vollkommen unabhängig von den angeforderten Auskünften.	37
Es sei unklar, ob durch das Auskunftersuchen nicht lediglich eine rechtswidrige Ausforschung der Antragsteller zu 2) und 3) erfolgen solle.	38
Der Anordnungsgrund ergebe sich aus der drohenden Verletzung des Steuergeheimnisses.	39
Wegen des weitergehenden Vortrags der Antragsteller wird auf deren Schriftsätze vom 25. November 2015 (Bl. 1 ff. der FG-Akte) und vom 8. Januar 2016 (Bl. 67 ff. der FG-Akte) Bezug	40

genommen.

Die Antragsteller beantragen,	41
1.) dem Antragsgegner durch Erlass einer einstweiligen Anordnung bis zum Erlass einer Entscheidung in der Hauptsache zu untersagen, die eidgenössische Steuerverwaltung weiterhin zu ersuchen, dem Antragsgegner Informationen über die Antragstellerin zu 1) und 3) sowie über den Antragsteller zu 2) hinsichtlich der Beteiligung des Antragstellers zu 2) und diesbezüglicher Dividenden und Besteuerung sowie Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Antragstellerin zu 3) zu übermitteln;	42
2.) dem Antragsgegner durch Erlass einer einstweiligen Anordnung bis zum Erlass einer Entscheidung in der Hauptsache zu untersagen, etwaige durch ein Auskunftersuchen gewonnene Informationen auszuwerten, zu verarbeiten, zu übermitteln oder in anderer Weise der deutschen Finanzverwaltung zur Verfügung zu stellen.	43
Der Antragsgegner beantragt,	44
1.) den Antrag abzulehnen.	45
2.) im Unterliegensfall die Beschwerde zuzulassen,	46
3.) die Antragsteller zu verpflichten, Klage zu erheben (§ 114 Abs. 3 FGO i.V.m. § 926 Abs. 1 ZPO).	47
Der Antragsgegner trägt vor, dass die Voraussetzungen des §§ 114 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht erfüllt seien. Es mangle bereits an einem Anordnungsanspruch. Das Auskunftersuchen basiere auf § 117 Abs. 2 AO i.V.m. Art. 27 DBA-Schweiz. Die Prüfung, inwieweit einem ausländischen Auskunftersuchen entsprochen werden könne, obliege grundsätzlich der Behörde, die um Auskunft erbeten werde. Somit habe die schweizerische Finanzbehörde das Auskunftersuchen auf Zulässigkeit zu prüfen. Dies sei bereits erfolgt.	48
Die Voraussetzungen des Art. 27 DBA-Schweiz würden vorliegen. Die angefragten Informationen seien erforderlich und steuerlich erheblich.	49
Die erbetenen Informationen seien insbesondere auch für den Zeitraum 2007-2010 von der sogenannten „kleinen Auskunftsklausel“ erfasst, da die erbetenen Informationen originär der Durchführung des Abkommens dienen würden.	50
Schließlich sei kein Anordnungsgrund gegeben.	51
Wegen der näheren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz des Antragsgegners vom 3. Dezember 2015 (Bl. 47 ff. der FG-Akte) Bezug genommen.	52
II.	53
Die Anträge der Antragsteller zu 1), 2) und 3) auf Erlass einer einstweiligen Anordnung sind erfolglos.	54
1. Vorläufiger Rechtsschutz gegen die Weiterleitung von Auskünften bzw. gegen die Verwendung von Auskünften ist im Wege einer einstweiligen Anordnung i.S.d. § 114 FGO grundsätzlich statthaft.	55
	56

Die Antragsteller haben jedoch keinen Anspruch gegen den Antragsgegner, das Ersuchen um Auskünfte und die Verwertung von Auskünften zu unterlassen.

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. 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 der Zivilprozessordnung - 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).

Die Antragsteller begehren den Erlass einer Sicherungsanordnung, denn durch die gerichtliche Anordnung möchten sie verhindern, dass der Antragsgegner die eidgenössische Steuerverwaltung weiterhin ersucht, ihm Informationen zu übermitteln, und dass er bereits erhaltene Informationen verwertet. Sie möchten damit die Veränderung eines bestehenden Zustandes verhindern (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 28. Oktober 1997 – VII B 40/97, BFH/NV 1998, 424).

Die entsprechenden Voraussetzungen sind weder hinsichtlich des Antrags zu 1.) noch hinsichtlich des Antrags zu 2.) erfüllt.

2. Hinsichtlich des Antrags zu 1.) mangelt es bereits am Anordnungsgrund.

a. Ein Anordnungsgrund ist gemäß § 114 Abs. 1 Satz 1 FGO nur gegeben, wenn die Gefahr besteht, dass durch eine Veränderung des bestehenden Zustandes die Verwirklichung eines Rechts des Antragstellers vereitelt oder wesentlich erschwert werden könnte (vgl. BFH-Beschlüsse vom 16. Juni 1987 – VII B 37/87, BFH/NV 1988, 41; vom 12. März 1992 – IV B 84/91, abrufbar über Juris). Eine solche Gefahr besteht, wenn die Rechtsposition des Antragstellers unmittelbar gefährdet ist. Ein Anordnungsgrund liegt dabei insbesondere dann vor, wenn eine Verletzung des subjektiven Rechts auf Wahrung des Steuergeheimnisses durch eine nicht durch eine Rechtsgrundlage abgedeckte Auskunft droht. Denn diese Verletzung könnte nicht mehr rückgängig gemacht werden und kann nur durch den Erlass der einstweiligen Anordnung aufgehalten werden (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Februar 2006 - I B 87/05, BStBl II 2006, 616, BFHE 212, 4).

b. Im Streitfall besteht keine Gefahr i.S.d § 114 Abs. 1 Satz 1 FGO. Insbesondere droht keine Verletzung des subjektiven Rechts auf Wahrung des Steuergeheimnisses.

Soweit der Antragsgegner das Auskunftersuchen vom 21. Juli 2015 zwecks Erhalts von Informationen bereits an die Schweizer Finanzverwaltung weitergeleitet hat, kann schon keine Gefahr mehr „drohen“, da die Maßnahme bereits durchgeführt wurde. Dabei kann es im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes dahingestellt bleiben, ob das Auskunftersuchen tatsächlich das Steuergeheimnis verletzt hat. Denn die Frage, ob eine Rechtsverletzung erfolgt ist, ist nicht Gegenstand des Verfahrens wegen Erlasses einer einstweiligen

Anordnung. Das Verfahren wegen Erlasses einer einstweiligen Anordnung dient lediglich der Sicherung eines Rechts und nicht der nachträglichen Feststellung einer vermeintlichen Rechtsverletzung.

Die Antragsteller haben auch nicht vorgetragen und glaubhaft gemacht, dass weitere Auskunftsersuchen des Antragsgegners unmittelbar bevorstehen würden oder zu erwarten seien. Dies ist auch bei der gebotenen summarischen Prüfung nach Aktenlage nicht ersichtlich. Das Begehren der Antragsteller stellt sich bei summarischer Prüfung als ein vorsorgliches Begehren dar, das „ins Blaue hinein“ gestellt wird, ohne dass konkrete Anhaltspunkte dafür vorgetragen werden oder ersichtlich sind, dass der Antragsgegner tatsächlich die Übersendung weiterer Auskunftsersuchen bezüglich der Antragsteller an die Schweizer Finanzverwaltung beabsichtigt. 64

Andere Anordnungsgründe werden von den Antragstellern nicht vorgetragen und sind auch nicht erkennbar. 65

c. Es ist auch nicht möglich, im vorliegenden Verfahren den Antrag der Antragsteller in eine Klage auf Feststellung der Rechtswidrigkeit des erfolgten Auskunftsersuchens umzudeuten. Denn die anwaltlich vertretenen Antragsteller haben eindeutige Anträge gestellt, die einer Auslegung nicht zugänglich sind. Hinzu kommt, dass eine solche Umdeutung aufgrund der Wesensverschiedenheit des Verfahrens des vorläufigen Rechtsschutzes und eines durch Urteil abzuschließenden Klageverfahrens grundsätzlich nicht statthaft ist (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 17. Januar 1985 – VII B 46/84, BStBl II 1985, 302, wonach eine Umdeutung nach Erledigung des Begehrens im Laufe des Antragsverfahrens nicht zulässig ist). 66

3. Hinsichtlich des Antrags zu 2.) fehlt der Anordnungsanspruch. Die Antragsteller haben einen Anordnungsanspruch weder dargelegt noch glaubhaft gemacht. Sie begehren mit ihrem Antrag zu 2.) die Unterlassung der Verwertung der erhaltenen Auskünfte. Ein solches Verwertungsverbot besteht im Streitfall jedoch nicht. 67

a. Die Antragsteller tragen vor, dass ihnen ein Unterlassungsanspruch aus § 1004 BGB analog i.V.m. § 30 AO zustehe und führen aus, dass die Durchbrechung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO nicht nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO zulässig sei. Denn nach ihrer Rechtsauffassung seien die Voraussetzungen der einzigen in Betracht kommenden Rechtsgrundlage des Auskunftsersuchens - § 117 AO i.V.m. Art. 27 DBA-Schweiz - nicht erfüllt. 68

Der Senat lässt es dabei dahingestellt, auf welche Rechtsgrundlage sich ein Verwertungsverbot stützen lässt. Insoweit könnte § 1004 BGB analog i.V.m. § 30 AO in Betracht kommen, wenn man davon ausginge, dass die Offenbarung steuerlicher Verhältnisse, die einem Verwertungsverbot unterliegen, nicht der Durchführung eines Verwaltungsverfahrens dienen kann und damit auch nicht dient, so dass die Durchbrechung des Steuergeheimnisses nicht nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO zulässig wäre. Alternativ könnte das Verwertungsverbot als solches auch als eine Rechtsgrundlage sui generis angesehen werden. 69

Letztlich kommt es hierauf jedoch nicht an, da im Streitfall kein Verwertungsverbot gegeben ist und folglich in keinerlei Hinsicht ein Anordnungsanspruch besteht. 70

b. Die Frage nach dem Verwertungsverbot ist im Besteuerungsverfahren nach abgabenrechtlichen Vorschriften, ggf. unter Einbeziehung vorrangiger 71

Verfassungsgrundsätze zu beantworten (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2002 - XI R 10/01 u.a., BStBl II 2002, 328).

aa. Ein allgemeines gesetzliches Verwertungsverbot für Tatsachen, die unter Verletzung von Verfahrensvorschriften ermittelt wurden, besteht im Besteuerungsverfahren nicht (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2002 - XI R 10/01 u.a., BStBl II 2002, 328 m.w.N.). 72

§ 117 AO und Art. 27 DBA-Schweiz als Rechtsgrundlage des Auskunftersuchens enthalten keine Regelung zu den Folgen eines vermeintlich rechtswidrigen Auskunftersuchens. 73

Es gibt auch kein allgemeines steuerrechtliches Verwertungsverbot aufgrund einer Verletzung der steuerrechtlichen Pflichten bei der Informationsgewinnung (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2002 - XI R 10/01 u.a., BStBl II 2002, 328). Der Gesetzgeber hat die Entwicklung steuerrechtlicher Verwertungsverbote vielmehr der Rechtsprechung überlassen (BT-Drucks. 7/4292, Seite 25). 74

bb. Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen ist für die Frage, ob rechtswidrig ermittelte Tatsachen einem Verwertungsverbot unterliegen, zwischen einem materiellrechtlichen und einem formellen Verwertungsverbot zu unterscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 - VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190). 75

Ein qualifiziertes materiellrechtliches Verwertungsverbot liegt vor, wenn die Ermittlung der Tatsachen einen verfassungsrechtlich geschützten Bereich des Steuerpflichtigen verletzt. Die so ermittelten Tatsachen sind schlechthin und ohne Ausnahme unverwertbar. Der Verstoß kann auch nicht durch zulässige, erneute Ermittlungsmaßnahmen geheilt werden (vgl. BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 - VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190). 76

Handelt es sich hingegen nur um formelle Verstöße gegen Verfahrensvorschriften - wie sich dies im Regelfall im Steuerrecht darstellen wird -, so kann es lediglich zu einem „einfachen“ Verwertungsverbot kommen, sofern die Prüfungsmaßnahmen erfolgreich angefochten oder nach Beendigung der Prüfung zumindest ihre Rechtswidrigkeit gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO festgestellt worden ist (vgl. BFH-Urteile vom 25. November 1997 - VIII R 4/94, BStBl II 1998, 461; vom 4. Oktober 2006 - VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190). Beruht die Prüfungsmaßnahmen indessen nicht auf einem eigenständigen anfechtbaren Verwaltungsakt, so kann die Rechtswidrigkeit ggf. (nur) unmittelbar im Verfahren gegen die auf den Ergebnissen der Prüfung beruhenden Steuerfestsetzungen geltend gemacht werden (vgl. BFH-Urteil vom 25. November 1997 - VIII R 4/94, BStBl II 1998, 461 m.w.N.). 77

Dabei führt nicht jeder Verstoß gegen Form- und Ordnungsvorschriften zu einem Verwertungsverbot. Ein Verwertungsverbot besteht grundsätzlich nicht für neu bekannt gewordene Tatsachen bei einer erstmaligen Steuerfestsetzung oder einer Bescheid-Änderung gemäß § 164 Abs. 2 AO vor Ablauf der Festsetzungsfrist (vgl. BFH-Urteil vom 25. November 1997 - VIII R 4/94, BStBl II 1998, 461). 78

Die Rechtsprechung verneint nicht nur in Besteuerungsverfahren ein allgemeines gesetzliches Verwertungsverbot für Tatsachen, die unter Verletzung von Verfahrensvorschriften ermittelt worden sind, sondern ebenso ein allgemeines steuerrechtliches Verwertungsverbot aufgrund einer Verletzung der steuerrechtlichen Pflichten bei der Informationsgewinnung (vgl. BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 - VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190; auch BVerfG-Beschluss vom 30. Juni 2005 - 2 BvR 1502/04, NJW 2005, 3205, wonach sogar im Strafverfahren kein generelles Verwertungsverbot bei fehlerhafter Beweiserhebung besteht). 79

- Diese Rechtsgrundsätze beruhen auf einer Abwägung zwischen dem Interesse der
Allgemeinheit an einer gesetz- und gleichmäßigen Steuerfestsetzung und dem Interesse des
Steuerpflichtigen an einem formal rechtmäßigen Verfahren (vgl. Urteil vom 4. Oktober 2006 -
VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190). 80
- c. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsgrundsätze, die sich der Senat zu eigen macht,
besteht für die Antragsteller keine Rechtsgrundlage zur Geltendmachung eines
Verwertungsverbots im vorliegenden Verfahren wegen Erlasses einer einstweiligen
Anordnung. 81
- aa. Ein materiellrechtliches Verwertungsverbot scheidet aus, da die Auskünfte der
Schweizer Finanzverwaltung nicht unter Verletzung von Grundrechten der Antragsteller
erlangt wurden. In Betracht könnte allenfalls eine Verletzung der Wahrung des
Steuergeheimnisses gemäß § 30 AO kommen. Bei dem Anspruch auf die Wahrung des
Steuerrechts handelt es sich jedoch nicht um ein Grundrecht, sondern um ein
einfachgesetzliches Recht. 82
- bb. Auch ein formelles Verwertungsverbot ist nicht gegeben. Es kann dahingestellt
bleiben, ob gegen das Auskunftersuchen eine Fortsetzungsfeststellungsklage zulässig ist
oder ob die vermeintliche Rechtswidrigkeit (nur) unmittelbar im Verfahren gegen die auf den
Ergebnissen der Prüfung beruhenden Steuerfestsetzungen geltend gemacht werden kann.
Denn wenn eine Fortsetzungsfeststellungsklage zulässig sein sollte, wurde jedenfalls keine
Klage erhoben und folglich auch keine vermeintliche Rechtswidrigkeit festgestellt. Sollte ein
vermeintliches Verwertungsverbot nur im Rahmen der Prüfung der darauf beruhenden
Steuerfestsetzungen geltend gemacht werden können, so mangelt es - soweit nach
Aktenlage bei summarischer Prüfung ersichtlich - an den entsprechenden
Steuerfestsetzungen bzw. deren Anfechtung. Dies wurde von den Antragstellern auch nicht
dargelegt. 83
4. Soweit der Antragsgegner mit seinem Antrag zu 3.) begehrt, die Antragsteller zu
verpflichten, Klage zu erheben (§ 114 Abs. 3 FGO i.V.m. § 926 Abs. 1 ZPO), wird der Antrag
abgelehnt. Es mangelt am Bestehen einer einstweiligen Anordnung (dem Arrestbefehl i.S.d. §
926 Abs. 1 ZPO). 84
5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Der Antrag zu 3.) des
Antragsgegners löst mangels Kostentatbestandes keine Kosten aus. Er wäre auch wegen
Geringfügigkeit zu vernachlässigen (vgl. § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO). 85
6. Die Festsetzung des Streitwertes beruht auf §§ 52 Abs. 1, 53 Abs. 1 des
Gerichtskostengesetzes. Der Streitwert beträgt ein Drittel des Streitwerts in der Hauptsache,
für die der Auffangstreitwert nach § 52 Abs. 2 GKG angesetzt wurde. 86