
Datum: 10.01.2005
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 V 5580/04 S
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2005:0110.4V5580.04S.00

Tenor:

Der Antrag wird abgewiesen.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Beschwerde wird zugelassen.

Gründe :

1

I.

2

Im Rahmen des Hauptsacheverfahrens 4 K 5498/04 S streiten die Beteiligten darüber, ob die Antragstellerin (Astin.) einen Anspruch darauf hat, dass der Antragsgegner (Ag.) eine sog. Spontanauskunft an die Russische Föderation unterlässt. 3

Gegenstand des Unternehmens der Astin. ist u.a. die Herstellung und der Vertrieb von Elektrogeräten. Die Astin. vertreibt diese Artikel auch auf dem russischen Markt. Zu diesem Zweck hat sie im Februar 1997 einen Vertrag mit dem in Moskau ansässigen Herrn T, der russischer Staatsangehöriger ist, geschlossen. In diesem Vertrag, auf den im übrigen Bezug genommen wird, heißt es, Herr T werde als Vertreter tätig. Zu seinen Aufgaben gehörten die Akquisition, das Ansprechen und das Aufsuchen von Interessenten und Kunden für die Astin., die Durchführung von Marktuntersuchungen und die regelmäßige Berichterstattung über seine Tätigkeit, über das Verhalten der Konkurrenzunternehmen, über deren Preise und über die wirtschaftliche Entwicklung im Vertragsgebiet sowie die Unterstützung von Personal der Astin. bei Aufenthalten im Vertragsgebiet. Vertragsgebiet sei die Russische Föderation. Nach Abstimmung werde Herr T auch in den übrigen Ländern der GUS tätig. Die Astin. behalte sich vor, eigene Mitarbeiter zur Absatzförderung bei den Kunden einzusetzen. Herr T werde diese Mitarbeiter betreuen und unterstützen. Er erhalte monatlich pauschal eine Vergütung von 2.000 DM. Er sei nicht berechtigt, rechtsverbindliche Erklärungen für die Astin. abzugeben. 4

Der Vertrag könne mit einer Frist von drei Monaten durch eingeschriebenen Brief am Ende eines jeden Kalendermonats gekündigt werden. Dieser Vertrag wurde mit Wirkung zum 01.01.1998 dahin geändert, dass die monatliche pauschale Vergütung auf 3.000 DM erhöht wurde.

Nachdem das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung eine Betriebsprüfung (Bp.) bei der Astin. durchgeführt hatte, gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, dass im Hinblick auf die an Herrn T geleisteten Zahlungen eine "Mitteilung im steuerlichen Auskunftsaustausch über Einkünfte aus deutschen Quellen" an die Russische Föderation erfolgen solle. Im Einzelnen - so das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung - seien folgende Zahlungen festgestellt worden:

- a. 388.547,79 DM
- b. 227.297,81 DM
- c. 85.144,06 DM
- d. 125.770,66 DM
- e. 220.313,14 DM

Summe: 1.047.073,40 DM

Diese Zahlungen seien auf unterschiedliche Weise (Dresdner Bank V, Barzahlungen, Commerzbank G, N - Bank) erfolgt.

Die Astin. wandte sich gegen die beabsichtigte Spontanauskunft und machte gegenüber dem Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung geltend, dass ihr, wenn die geplante Spontanauskunft erteilt werde, erheblicher, existenzbedrohender wirtschaftlicher Schaden durch den Wegfall von Umsätzen entstehe. Zudem bestehe die Gefahr, dass Geschäftsgeheimnisse dadurch verletzt würden, dass Informationen unzulässigerweise über den Kreis der russischen Steuerverwaltung hinaus preisgegeben würden. Sie, die Astin., habe Herrn T über die Absicht der deutschen Steuerverwaltung informiert, die russische Steuerverwaltung über die in den Jahren 1997 bis 2001 geleisteten Provisionszahlungen in Kenntnis zu setzen. Herr T habe daraufhin unmissverständlich erklärt, dass eine Weitergabe dieser Informationen an die russische Steuerverwaltung unmittelbar zur Beendigung der Geschäftsbeziehung führen würde. Er habe dies damit begründet, dass die russische Steuerverwaltung nach Aufbau und Organisation nicht mit der der Bundesrepublik Deutschland vergleichbar sei. Deshalb sei ein Bekanntwerden der entsprechenden Informationen auch außerhalb der russischen Steuerverwaltung zu erwarten. Sie, die Astin., sei nicht in der Lage, die Richtigkeit dieser Aussage zu überprüfen. Es liege jedoch in ihrem eigenwirtschaftlichen Interesse, unter allen Umständen zu verhindern, dass Herr T die Geschäftsverbindung abbreche. Herrn T seien neben der erfolgsunabhängigen Grundvergütung umsatzabhängige Provisionen gezahlt worden. Dank seines hervorragenden Einsatzes habe sich Russland zu einem ganz wesentlichen Absatzmarkt für die Sparte Elektrogeräte entwickelt. Im Jahr 2002 werde ein Umsatzanteil von 11 bis 12 % erwartet. Tatsächlich sei die Bedeutung des russischen Absatzmarktes jedoch erheblich höher. Zur Zeit ergäben sich bei den dort erzielbaren Preisen Deckungsbeiträge von ca. 25 bis 26 %. Dies werde durch die nachstehende Übersicht belegt.

	1997 IST TEUR	1998 IST TEUR	1999 IST TEUR	2000 IST TEUR	2001 IST TEUR	2002 Ziel TEUR
Umsatz	2.878	2.895	1.869	2.017	3.197	4.602
Deckungsbeitrag I.	548	549	403	507	988	1.519
Werbeaufwand	- 215	- 379	- 212	- 261	- 192	- 332
Deckungsbeitrag II.	333	170	191	246	796	1.186
Deckungsbeitrag %	12 %	6 %	10 %	12 %	25 %	26 %
Provisionsaufwand Handelsvertreter	168	98	55	49	114	-

Ohne die Umsätze aus dem russischen Absatzmarkt würde die Sparte Elektrogeräte nahezu im gesamten Referenzzeitraum 1997 bis 2002, insbesondere jedoch in den Jahren 2001 und 2002 mit negativen Ergebnissen abschließen. 12

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung leitete den Vorgang auf dem Dienstweg an das damals zuständige Bundesministerium der Finanzen (BMF) weiter, wo er am 19.03.2003 einging. Nachdem sich das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen im Mai 2004 nach dem Sachstand erkundigt hatte, teilte das BMF der Astin. mit Schreiben vom 10.08.2004 mit, dass es beabsichtige, die angekündigte Spontanauskunft zu erteilen. Der Auskunftsaustausch zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Russischen Föderation werde durch Art. 26 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 29.05.1996 (DBA Russland) gestattet. Die Weiterleitung der betreffenden Auskunft könne für die russische Steuerbehörde von Bedeutung sein. Es werde nur das mitgeteilt, was der russische Steuerpflichtige ohnehin der dortigen Steuerbehörde aufzeigen müsse. Falls der russische Geschäftspartner Einnahmen bisher nicht versteuert habe und er auf Grund der Mitteilung Steuern entrichten müsse, sei dies von den russischen Steuergesetzen gewollt und Ziel der Mitteilung. Der Informationsaustausch diene dem Zweck, eine zutreffende Besteuerung sicherzustellen. Nach Art. 26 Abs. 1 Satz 3 DBA Russland hätten sich beide Vertragsstaaten zur Geheimhaltung verpflichtet. Hierauf werde bei der Übersendung einer Auskunft hingewiesen. Es bestehe keine Gefahr, dass die Informationen missbraucht würden. Der Astin. könne durch die Weiterleitung kein Schaden entstehen. Schutzwürdige Interessen seien nicht gefährdet. Es sei kein Gesichtspunkt erkennbar, der gegen die Auskunft spreche. Die Entscheidung des Finanzamtes sei ermessensgerecht. Die Mitteilung werde am 20.09.2004 an die russische Steuerverwaltung weitergeleitet. Die Versendung werde zurückgestellt, wenn die Astin. vor diesem Termin anzeige, dass sie im Zusammenhang mit einer Unterlassungsklage einen Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz gestellt habe. 13

Die Astin. hat am 14.09.2004 Klage (vorbeugende Unterlassungsklage) erhoben und einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung gestellt. Zur Begründung trägt die Astin. vor, die beabsichtigte Spontanauskunft sei unzulässig. Es fehle an einer Rechtsgrundlage. In Betracht komme nur § 117 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) i.V.m. Art. 26 DBA Russland. Danach seien Informationen gestattet, die entweder zur Durchführung des DBA oder zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten (hier: Russland) dienten. Vorliegend komme allenfalls eine Information im Sinne des zweiten Falles in Betracht. Die Finanzverwaltung vertrete die Ansicht, Spontanauskünfte seien gegenüber Staaten, mit denen eine sog. große Auskunftsklausel vereinbart worden sei, grundsätzlich zulässig. Diese 14

Auffassung sei unzutreffend. Auch eine "große Auskunftsklausel" könne u.U. nur Auskünfte auf Ersuchen, nicht jedoch Spontanauskünfte erfassen. Ob Spontanauskünfte unter eine große Auskunftsklausel fielen, hänge nach herrschender Meinung davon ab, ob die Auskunftsklausel an Art. 26 OECD-Musterabkommen 1963 oder an Art. 26 OECD-Musterabkommen 1977 angelehnt worden sei. In Art. 26 OECD-Musterabkommen 1963 würden nur Auskünfte auf Ersuchen erfasst. Wenn die Finanzverwaltung daher die Auffassung vertrete, dass gegenüber Staaten, mit denen eine Auskunftsklausel entsprechend Art. 26 OECD-Musterabkommen bestehe, Spontanauskünfte zulässig seien, wenn ein Gegenseitigkeitsverhältnis bestehe, so könne dies höchstens für solche Auskunftsklauseln gelten, die auf Art. 26 OECD-Musterabkommen 1977 zurückzuführen seien. Art. 26 DBA Russland sei im Ergebnis jedoch an Art. 26 OECD-Musterabkommen 1963 angelehnt worden. Die Regelung entspreche (fast) inhaltsgleich der Regelung, die mit der Rechtsvorgängerin der Russischen Föderation, der UdSSR, im Jahr 1981 getroffen worden sei. Unabhängig hiervon sei zu beachten, dass das von der Finanzverwaltung aufgestellte Merkmal der Gegenseitigkeit nicht erfüllt sei. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe vom 03.02.1999, Bundessteuerblatt -BStBl.- I 1999, 228, Tz. 4.2.1) gelte die Gegenseitigkeit als verbürgt, sofern keine Feststellung darüber vorliege, dass es an der Gegenseitigkeit fehle. Diese Annahme sei unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten unerträglich. Zu berücksichtigen sei hierbei auch, dass in § 117 Abs. 3 Nr. 1 AO für eine Auskunft auf Ersuchen eine entsprechende Voraussetzung aufgestellt worden sei. § 117 Abs. 3 Nr. 1 AO verlange, dass die Gegenseitigkeit verbürgt sein müsse.

Selbst wenn man davon ausgehe, dass Art. 26 DBA Russland eine Spontanauskunft grundsätzlich zulasse, müssten zusätzlich die Voraussetzungen des § 117 Abs. 3 AO erfüllt sein. Zwar beziehe sich § 117 Abs. 3 AO seinem Wortlaut nach nur auf Auskünfte auf Ersuchen. Die betreffenden Voraussetzungen müssten jedoch erst recht vorliegen, wenn eine Spontanauskunft auf Grund einer großen Auskunftsklausel in einem Doppelbesteuerungsabkommen erteilt werden solle. Erforderlich sei hiernach erstens, dass die Gegenseitigkeit verbürgt sei. Dies sei nicht der Fall. Der Ag. habe bislang nichts vorgetragen, was darauf schließen lasse, dass die Gegenseitigkeit verbürgt sei. Es fehlten nachvollziehbare Informationen. Erforderlich sei zweitens (§ 117 Abs. 3 Nr. 2 AO), dass der Empfängerstaat gewährleiste, dass die übermittelten Auskünfte nur für Zwecke seines Besteuerungs- oder Strafverfahrens verwendet würden und nur solchen Personen zugänglich gemacht würden, die mit der Bearbeitung der Steuersache oder Strafverfolgung befasst seien. Der Nachweis hierfür sei vom Ag. bisher nicht nachvollziehbar erbracht worden. Der Ag. habe nicht dargelegt, dass trotz einer größeren Zahl von Spontanauskünften keine Erkenntnisse darüber vorlägen, dass die Auskünfte nicht ausschließlich für Besteuerungszwecke verwandt worden seien. Es fehle an überprüfbaren und nachvollziehbaren Informationen des Ag. Dieser Nachweis könne nicht auf sie, die Astin., verlagert werden. Die nach § 117 Abs. 3 Nr. 2 AO erforderliche Gewährleistung werde bestritten. Ein Blick in die Tageszeitung bestätige den Eindruck, dass eine Verwendung der übermittelten Auskünfte nur im Besteuerungsverfahren und nur durch die damit befassten Stellen nicht gewährleistet sei. Auch die weitere in § 117 Abs. 3 Nr. 4 AO aufgestellte Voraussetzung, dass keine Gefahr bestehen dürfe, dass dem inländischen Beteiligten ein mit dem Zweck der Rechts- und Amtshilfe nicht zu vereinbarender Schaden entstehe, falls ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren, das auf Grund des Ersuchens offenbart werden solle, preisgegeben werde, sei nicht erfüllt. Ein Geschäftsgeheimnis liege vor, wenn es um Kenntnisse gehe, die außerhalb des Besteuerungsverfahrens im Wirtschaftsverkehr einer selbständigen beruflichen und geschäftlichen Nutzung zugänglich seien. Hierzu gehörten z.B. Absatz- und Investitionsplanungen, Bezugsquellen, Gebietsabsprachen, Kalkulationsunterlagen,

Kundenverzeichnisse, Pläne über geschäftliche Vorhaben. Es bestehe die Gefahr, dass diese Informationen an unbefugte Dritte gelangten. Jedenfalls habe der Ag. nicht dargetan, dass dies nicht der Fall sei. Wie bereits gegenüber dem Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung dargelegt, sei der russische Absatzmarkt für sie, die Astin., von herausragender Bedeutung. Falls die beabsichtigte Spontanauskunft erteilt werde, werde dies mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zur Beendigung der Geschäftsbeziehungen mit Herrn T führen. Sie, die Astin., habe dann mit gravierenden Marktverlusten in Russland zu rechnen. Im Interesse ihres Geschäftsbetriebs und ihrer Belegschaft gehe es ihr allein darum, diese zwangsläufig eintretenden Nachteile zu verhindern.

Die Voraussetzungen für den Erlass einer einstweiligen Anordnung seien erfüllt. 16
Anordnungsanspruch und Anordnungsgrund seien glaubhaft gemacht. Der Anordnungsanspruch ergebe sich aus § 30 AO. Sie, die Astin., habe ein Recht auf Wahrung des Steuergeheimnisses gegenüber der russischen Finanzverwaltung. Die Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO seien - wie dargelegt - nicht erfüllt. Sie habe zudem glaubhaft gemacht, dass ihre Rechtsposition durch ein vorschnelles Offenbaren der Geschäftsbeziehungen zu dem russischen Handelsvertreter durch den Ag. gefährdet würde.

Die Astin. beantragt, 17
dem Ag. bis zum Abschluss des Klageverfahrens 4 K 5498/04 S im Wege der einstweiligen 18
Anordnung zu untersagen, der Steuerverwaltung der Russischen Föderation die beabsichtigte Spontanauskunft zu erteilen.

Der Ag. beantragt, 19
den Antrag abzuweisen. 20

Er macht geltend, er sei nach § 117 Abs. 2 AO i.V.m. Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA Russland 21
grundsätzlich berechtigt, Spontanauskünfte, die zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts erforderlich seien, zu erteilen. Die beabsichtigte Auskunft über die Provisionszahlungen könne zur Durchführung einer korrekten Besteuerung in Russland erforderlich sein. Nach Art. 2 Abs. 3 DBA Russland gehöre die russische Einkommensteuer von natürlichen Personen zum Geltungsbereich des DBA. Die Information versetze den russischen Staat in die Lage zu prüfen, ob die mitgeteilten Zahlungen in Russland korrekt erklärt und versteuert worden seien. Die Auskunft sei auch erforderlich, da es sich um steuerlich bedeutsame Summen handle. Die Aufklärung des Sachverhalts werde für die russische Steuerbehörde zudem durch die unterschiedlichen Zahlungsarten erschwert. Die Zahlungen seien zumeist in bar geleistet worden oder auf unterschiedliche Konten bei verschiedenen deutschen Banken erfolgt. Die Vertragsstaaten hätten sich in Art. 26 DBA Russland implizit zur Gegenseitigkeit und Fairness verpflichtet. Die beabsichtigte Auskunftserteilung sei eine von der vereinbarten Auskunftsklausel getragene und gewollte Unterstützungshandlung. Die Bundesrepublik Deutschland erwarte, von der Russischen Föderation von entsprechenden Sachverhalten in Kenntnis gesetzt zu werden. Diese Erwartung werde durch den seit Jahren zwischen den Vertragsstaaten praktizierten Auskunftsaustausch bestätigt. So seien in den Jahren 2001 und 2002 jeweils über 150 Spontanauskünfte von Russland an Deutschland gegeben worden. Er, der Ag., habe keinen Anlass, an der im DBA Russland verbürgten Geheimhaltung zu zweifeln. Konkrete Hinweise darauf, dass in der Russischen Föderation hiergegen verstoßen werde, lägen nicht vor. Auch habe die deutsche Finanzverwaltung keine Erkenntnisse darüber, dass Personen, über die Auskünfte erteilt worden seien, unter Repressalien zu leiden gehabt hätten. Zudem seien

besondere Umstände (z.B. Krieg, Ausnahmezustand), die darauf schließen ließen, dass zur Zeit eine Geheimhaltung nicht gewährleistet sei, nicht gegeben. Der unsubstantiierte Hinweis der Astin. auf Presseveröffentlichungen biete keine gegenteiligen Anhaltspunkte. Durch die beabsichtigte Spontanauskunft werde kein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis gefährdet. Der Umstand, dass sich die Astin. eines bestimmten russischen Staatsbürgers als Handelsvertreter bediene, sei kein Betriebsgeheimnis. Dieser trete für die Astin. nach außen auf. Die Entscheidung, die Auskunft zu erteilen, sei ermessensgerecht. Angesichts der Höhe der Zahlungen und der Zahlungswege sei sie auch verhältnismäßig. Zu berücksichtigen sei auch, dass die russische Finanzverwaltung von den Zahlungen durch die Steuererklärung des russischen Handelsvertreters Kenntnis erlangt haben müsse. Dessen Drohung, die Geschäftskontakte abubrechen, sei nicht nachvollziehbar. Unabhängig hiervon habe die Astin. nicht dargelegt, dass der betreffende Handelsvertreter nicht durch eine andere Person ersetzt werden könne, die vergleichbare Leistungen erbringe. Der Zusammenhang zwischen der beabsichtigten Spontanauskunft und der vorgetragenen Wirkung (Umsatzverluste) sei nicht nachvollziehbar. Die Astin. habe zudem einen Anordnungsgrund nicht glaubhaft gemacht. Hierbei sei auch zu berücksichtigen, dass die befürchteten Nachteile letztlich daraus resultierten, dass es zu einer zutreffenden Besteuerung in Russland komme. Hierin liege gerade der Sinn der Spontanauskunft.

Nach Eingang des Antrags auf Erlass einer einstweiligen Anordnung bei Gericht hat das BMF dem Ag. gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 Finanzverwaltungsgesetz (FVG) die Zuständigkeit übertragen (gesetzlicher Beteiligtenwechsel). 22

II. 23

Der Antrag ist unbegründet. Die Voraussetzungen für den Erlass einer einstweiligen Anordnung liegen nicht vor. Gem. § 114 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (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 Zustands die Verwirklichung eines Rechts des Antragstellers vereitelt oder wesentlich erschwert werden könnte. Einstweilige Anordnungen sind auch zur Regelung eines vorläufigen Zustands in Bezug auf ein streitiges Rechtsverhältnis zulässig, wenn diese Regelung, um wesentliche Nachteile abzuwenden oder drohende Gefahr zu verhindern oder aus anderen Gründen notwendig erscheint. Anordnungsanspruch und Anordnungsgrund sind darzulegen und glaubhaft zu machen (§ 114 Abs. 3 FGO i.V.m. § 920 Abs. 2 Zivilprozessordnung). Es fehlt bereits an einem Anordnungsanspruch der Astin. 24

Als Anspruchsgrundlage für den geltende gemachten Unterlassungsanspruch kommt allein § 1004 Bürgerliches Gesetzbuch analog i.V.m. § 30 AO in Betracht (vgl. BFH Beschluss vom 29.04.1992 I B 12/92, BStBl. II 1992, 645 m.w.N.). Die entsprechenden Voraussetzungen liegen nicht vor. Die beabsichtigte Spontanauskunft verstößt nicht gegen das Steuergeheimnis. Gem. § 30 Abs. 2 Nr. 1 a) AO verletzt ein Amtsträger das Steuergeheimnis, wenn er Verhältnisse eines anderen, die ihm in einem Verwaltungsverfahren in Steuersachen bekannt geworden sind, unbefugt offenbart oder verwertet. Nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ist eine Offenbarung der erlangten Kenntnisse zulässig, soweit sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Bei der Tatsache, dass Herr T Zahlungen für seine Handelsvertretertätigkeit in bestimmter Höhe von der Astin. erhalten hat, handelt es sich um "Verhältnisse eines anderen", die grundsätzlich dem Steuergeheimnis unterliegen. Der Ag. ist jedoch gem. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO befugt, diese Kenntnisse weiterzugeben. Dies folgt aus § 117 Abs. 2 AO i.V.m. Art. 26 DBA Russland und dem Zustimmungsgesetz vom 05.12.1996 (BGBl. II 1996, 2710). Gem. § 117 Abs. 2 AO können die Finanzbehörden zwischenstaatliche 25

Rechts- und Amtshilfe u.a. auf Grund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen leisten. Art. 26 DBA Russland (i.V.m. dem Zustimmungsgesetz vom 05.12.1996) stellt eine solche innerstaatlich anwendbare völkerrechtliche Vereinbarung dar. Nach Art. 26 Abs. 1 DBA Russland tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung des DBA Russland oder des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Unter das DBA Russland fallen nach dessen Art. 2 Abs. 1 Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die nach dem Steuerrecht jedes der Vertragsstaaten zu entrichten sind. Hierzu zählt nach Art. 2 Abs. 3 DBA Russland die in der Russischen Föderation erhobene Einkommensteuer von natürlichen Personen.

Entgegen der Auffassung der Astin. werden Spontanauskünfte durch die deutsche Finanzverwaltung an die russische Finanzverwaltung von § 117 Abs. 2 AO i.V.m. Art. 26 DBA Russland i.V.m. dem Zustimmungsgesetz vom 05.12.1996 erfasst. Art. 26 Abs. 1 DBA Russland beinhaltet eine sog. große Auskunftsklausel. Eine große Auskunftsklausel ermöglicht jedenfalls dann Spontanauskünfte hinsichtlich der Durchführung des innerstaatlichen Rechts, wenn das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen nach dem 11.04.1977 geschlossen wurde. Denn 1977 wurde der Kommentar zum OECD-Musterabkommen neu gefasst. Während in Nr. 7 Satz 1 des Kommentars zu Art. 26 OECD-Musterabkommen 1963 darauf hingewiesen wurde, dass Art 26 Abs. 1 OECD-Musterabkommen 1963 davon ausgehe, dass die Auskünfte nur auf Ersuchen erteilt würden, heißt es unter Nr. 9 Nr. 7 Satz 1 des Kommentars zu Art. 26 OECD-Musterabkommen 1977, der Informationsaustausch sei auf drei verschiedene Arten möglich: Erstens auf Ersuchen, zweitens automatisch und drittens unaufgefordert, z.B. wenn ein Staat im Verlauf eines Verfahrens Kenntnisse von Umständen erlangt habe, die nach seiner Auffassung auch für den anderen Staat von Interesse seien. Da für die Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens, dass sich nach dem OECD-Musterabkommen richtet, die zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses geltende Fassung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen heranzuziehen ist, ergibt sich für an Art. 26 Abs. 1 OECD-Musterabkommen angelehnte Vereinbarungen, die nach 1977 getroffen wurden, dass auch Spontanauskünfte erfasst sind (so Engelschalk in Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rn. 19 ff.; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 117 AO, Rn. 145a; weitergehend BMF, BStBl. I 1999, 228, Tz. 4.2.1: Spontanauskünfte bei großer Auskunftsklausel stets zulässig, es sei denn, das BMF hat fehlende Gegenseitigkeit festgestellt). Das DBA Russland wurde im Jahr 1996 geschlossen, so dass von der großen Auskunftsklausel in dessen Art. 26 Abs. 1 auch Spontanauskünfte erfasst werden. Soweit die Astin. vorträgt, Art. 26 DBA Russland sei der entsprechenden Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen mit der UdSSR (DBA UdSSR) aus dem Jahr 1981 nachgebildet worden, so ist dies nicht zutreffend. Das DBA UdSSR (BStBl. I 1983, 91) enthielt keine Art. 26 OECD-Musterabkommen entsprechende Regelung. In Art. 21 DBA UdSSR war lediglich geregelt, dass die Vertragsstaaten einander die in ihren Steuergesetzen eingetretenen Änderungen, soweit erforderlich, mitteilen. Ein Informationsaustausch zum Zwecke der (innerstaatlichen) Besteuerung war nicht vorgesehen.

26

Die Voraussetzungen des Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA Russland sind erfüllt. Die Informationen, die der russischen Finanzverwaltung übermittelt werden sollen, sind für die Durchführung des innerstaatlichen Rechts erforderlich. Das Merkmal der Erforderlichkeit setzt voraus, dass die Information für den Empfängerstaat rechtlich erheblich ist und er sich die Information nicht durch eigene Nachforschungen auf seinem Staatsgebiet beschaffen kann (vgl. Engelschalk, aaO, Rn. 16). Dass die Zahlungen der Astin. an Herrn T der Besteuerung durch die

27

Russische Föderation unterliegen und sie daher rechtlich erheblich sind, ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Die russische Finanzverwaltung ist zudem nicht in der Lage, die betreffenden Umstände durch eigene Nachforschungen aufzudecken. Die Zahlungen erfolgten nach Aktenlage in erheblichem Umfang auf ein Konto des Herrn T bei der Dresdner Bank in V.

Art. 26 Abs. 2 DBA Russland steht einer Erteilung der Spontanauskunft nicht entgegen. Hiernach ist Art. 26 Abs. 1 DBA Russland nicht so auszulegen, als verpflichte sich ein Vertragsstaat, Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen; Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können; Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung widerspräche. Dass eine der ersten beiden Einschränkungen betroffen sein könnte, wird von der Astin. nicht vorgetragen und ist auch sonst nicht ersichtlich. Anhaltspunkte dafür, dass durch die beabsichtigte Spontanauskunft ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würde, bestehen ebenfalls nicht. Unter einem derartigen Geheimnis sind Kenntnisse zu verstehen, die nur einem begrenzten Personenkreis zugänglich, wirtschaftlich verwertbar und im Falle ihrer Offenlegung geeignet sind, Dritten einen Vorteil gegenüber demjenigen, dessen Interessen durch das Geheimnis geschützt sind, zu verschaffen (Engelschalk, aaO, Rn. 121; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO, Rn. 33). Sinn des Schutzes der Geschäftsgeheimnisse ist es zu verhindern, dass die internationale Amtshilfe zur Wirtschaftsspionage missbraucht wird (Tipke/Kruse, aaO, Rn. 117). Die Astin. macht zwar geltend, dass bei Erteilung der Spontanauskunft ein Geschäftsgeheimnis gefährdet sei. Zudem hat sie einige Umstände aufgezählt, die grundsätzlich unter die in Art. 26 Abs. 2 DBA Russland genannten Geheimnisse fallen (Absatz- und Investitionsplanungen, Bezugsquellen etc.). Dass jedoch die Auskunft an die russische Finanzverwaltung darüber, dass Herr T Provisionen in bestimmter Höhe erhalten hat, ein Geschäftsgeheimnis der Astin. berührt, ist nicht erkennbar. Durch diese Information werden keine Interna der Astin. bekannt, die für einen Dritten wirtschaftlich verwertbar wären und die ihm einen Vorteil gegenüber der Astin. bringen würden.

Die Erteilung der Auskunft widerspräche auch nicht der öffentlichen Ordnung. Dies wäre der Fall, wenn ihre Erteilung mit den grundlegenden Wertungen des innerstaatlichen Rechts nicht zu vereinbaren wäre (Engelschalk, aaO, Rn. 123). Die Astin. trägt vor, die beabsichtigte Spontanauskunft würde ihre wirtschaftliche Existenz gefährden, weil Herr T die Geschäftsbeziehung abbrechen würde und der umsatzstarke russische Markt damit verloren wäre. Selbst wenn man zugunsten der Astin. (ohne nähere Prüfung) unterstellt, dass dieser Vortrag im Ansatz geeignet wäre, eine Unvereinbarkeit der Auskunft mit der öffentlichen Ordnung zu begründen, fehlt es an einer substantiierten Darlegung der Zusammenhänge. Nach Aktenlage war Herr T damit befasst, Geschäftsverbindungen der Astin. in der russischen Föderation aufzubauen. Dies hat er in der Vergangenheit offenbar in größerem Umfang getan. Weshalb die bereits bestehenden Geschäftsverbindungen zu russischen Unternehmen darunter leiden würden, wenn Herr T nicht mehr für die Astin. tätig wäre, ist nicht ersichtlich.

Auch unter dem Aspekt der Einhaltung des Steuergeheimnisses ergibt sich nichts anderes. Nach Art. 26 Abs. 1 Satz 3 und 4 DBA Russland sind alle Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, ebenso geheim zu halten, wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen und Behörden zugänglich

gemacht werden, die mit der Veranlagung und Erhebung der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsbehelfen befasst sind. Diese Personen und Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Hiernach fallen die durch die Spontanauskunft übermittelten Informationen unter das russische Steuergeheimnis. Im neuen russischen Steuerrecht existieren ausführliche Regelungen zum Steuergeheimnis (näher Wagner in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA Russland Art 26 Rn. 2). Die Russische Föderation hat sich zur Einhaltung des Steuergeheimnisses völkerrechtlich verpflichtet. Der Vortrag der Astin., durch tägliche Meldungen in Tageszeitungen werde der Eindruck bestätigt, die Russische Föderation halte diese Verpflichtung nicht ein, entbehrt der erforderlichen Substantiierung. So hat die Astin. insbesondere keine dieser Meldungen vorgelegt.

Soweit die Astin. meint, die Voraussetzungen des § 117 Abs. 3 AO müssten - erst Recht - 31
vorliegen, wenn eine Auskunft auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens spontan und
nicht auf Ersuchen erteilt werden solle, ist dies unzutreffend. Gem. § 117 Abs. 3 AO können
Finanzbehörden unter bestimmten Voraussetzungen nach pflichtgemäßem Ermessen
zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe auf Ersuchen auch in anderen Fällen als denen
des § 117 Abs. 2 AO leisten. § 117 Abs. 3 AO ermöglicht sog. Kulanzauskünfte. Dies sind
Auskünfte, die auf Ersuchen eines anderen Staates erteilt werden, wenn eine völkerrechtliche
Vereinbarung fehlt oder das Ersuchen über ein bestehendes Abkommen hinausgeht
(Tipke/Kruse, aaO, Rn. 35). Ein solcher Fall liegt nicht vor.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 32

Die Beschwerde wird gem. § 128 Abs. 2 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 33