

---

**Datum:** 23.05.2017  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 2. Senat  
**Entscheidungsart:** Beschluss  
**Aktenzeichen:** 2 V 2498/16  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2017:0523.2V2498.16.00

---

**Tenor:**

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Antragstellerin.

---

**Gründe:**

I.

Die Beteiligten streiten im Rahmen eines Verfahrens des einstweiligen Rechtsschutzes über die Frage, ob der Antragsgegner der niederländischen Finanzverwaltung einen Vorschlag für eine bilaterale Prüfung im Bereich der direkten Steuern unterbreiten und ein solches Verfahren durchführen darf oder ob das Steuergeheimnis dem entgegensteht.

Die Antragstellerin ist eine in Deutschland ansässige GmbH. Sie ist eine Tochtergesellschaft der in den Niederlanden ansässigen „A NL N.V.“ (A NL). Die Antragstellerin hat in mehreren Staaten Schwestergesellschaften, unter anderem in Hongkong („A Hongkong Ltd.“ – A Hongkong).

Geschäftsgegenstand des Konzerns ist die .... Diese ...werden von den jeweiligen Konzerngesellschaften in ihren Ansässigkeitsstaaten durchgeführt. Zur Durchführung der ... gehört der Erwerb und anschließende Verkauf von hierfür erforderlichen Waren.

Der Erwerb der benötigten Waren erfolgt regelmäßig über die in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft, die die entsprechenden Waren zu mehr als 95 % (Bl. 26 der vorgelegten Verrechnungspreisdokumentationen) ihrerseits über die in Hongkong ansässige Tochtergesellschaft bezieht.

Seit Anfang 2014 läuft bei der Antragstellerin eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung F (GKBp). Gegenstand der Betriebsprüfung war zunächst

1

2

3

4

5

6

7

der Prüfungszeitraum der Jahre 2008-2012, im weiteren Verlauf auch die Jahre 2013-2015.

Die Betriebsprüfung befasste sich unter anderem mit der Gestaltung der Verrechnungspreise und diesbezüglich mit der Art der Gewinnaufteilung sowie der Funktions- und Risikoanalyse. 8

Im Rahmen der Prüfungsmaßnahmen forderte das Prüfungsfinanzamt bei der Antragstellerin unter anderem die Bilanzen sowie die GuV-Rechnungen der A Hongkong (im Folgenden: Bilanzunterlagen) an. Die Antragstellerin teilte daraufhin mit, dass es ihr nicht möglich sei, die angeforderten Unterlagen vorzulegen, da sie keinen Zugriff darauf habe und die A Hongkong eine Übersendung ablehne. In der Folge kam es vor dem Finanzgericht ... zu einem Klageverfahren bezüglich der Frage, ob das Prüfungsfinanzamt die entsprechenden Unterlagen von der Antragstellerin verlangen durfte. Das Verfahren wurde inzwischen durch Klageabweisung beendet. 9

Am 28.1.2016 teilte das Prüfungsfinanzamt der Antragstellerin mit, dass beabsichtigt sei, den Finanzverwaltungen Großbritanniens, Frankreichs, Italiens, Spaniens und der Niederlande eine multilaterale Betriebsprüfung vorzuschlagen, um die Angemessenheit von gezahlten Dienstleistungsgebühren und Wareneinkaufspreisen zu prüfen. 10

Am 10.6.2016 schlug das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen auf Anregung der GKBP dem Antragsgegner vor, eine bilaterale Prüfung im Bereich der direkten Steuern mit der niederländischen Finanzverwaltung hinsichtlich der Antragstellerin und der A NL durchzuführen. Hintergrund sei, dass die Antragstellerin angeforderte Geschäftsunterlagen der Schwestergesellschaft in Hongkong nicht vorgelegt hätte und die für den Bezug der Waren angesetzten Verrechnungspreise daher nicht geprüft werden könnten. Der frühere steuerliche Berater der Antragstellerin habe mitgeteilt, dass die Antragstellerin die Methode des „profit split“ gewählt habe und die Profite im Verhältnis 50:50 aufgeteilt worden seien. Tatsächlich bestünde aber unter Heranziehung der Kennzahlen aus der Datenbank Amadeus der Verdacht, dass der Nettogewinn vor Steuern im Verhältnis 80:20 zu Gunsten der A Hongkong verteilt worden und es auf diese Weise zu einer Gewinnverlagerung nach Hongkong gekommen sei. Ein Interesse des Konzerns an einer solchen Gewinnverlagerung liege auf der Hand, weil Einkommen aus dem Ein- und Verkauf von Produkten in Drittländern in Hongkong steuerfrei seien. Die Antragstellerin sei mehrfach aufgefordert worden, den profit split rechnerisch nachvollziehbar darzulegen. Im Rahmen einer Besprechung vom 25.9.2014 habe auch ein maßgeblicher Gesellschafter und Geschäftsführer der A-Gruppe teilgenommen. Dieser sei darauf hingewiesen worden, dass Einkommenskorrekturen i.H.v. ... € und Strafzuschläge im Raum stünden. Im Rahmen dieser Besprechung habe der frühere steuerliche Berater (die Gesellschaft M) signalisiert, darauf hinwirken zu wollen, die angeforderten Unterlagen vorzulegen. Die Unterlagen seien jedoch nie vorgelegt worden. 11

Nach Auffassung der Betriebsprüfung sei ein brutto-profit-split lediglich aufgrund prognostizierter Kennzahlen ohne späteren Soll/Ist-Abgleich nicht fremdüblich und auch keine anerkannte Verrechnungspreismethode. Darüber hinaus seien in Deutschland nicht abgesetzte Waren nicht an die Gesellschaft in Hongkong zurückgegangen, sondern von anderen Schwestergesellschaften verwendet worden. Ob Rücknahme- oder Produkthaftungsrisiken bestünden, sei nicht nachvollziehbar. 12

Die Verrechnungspreisgestaltung sei ohne Kenntnis der Funktionen, Risiken sowie der Wirtschaftsgüter der A Hongkong nicht überprüfbar. 13

Da die Ermittlungsmöglichkeiten im Inland ausgeschöpft seien, erscheine eine gleichzeitige Betriebsprüfung im Hinblick auf die Überprüfung der Verrechnungspreise mit der 14

Finanzverwaltung der Niederlande erfolgversprechend, da die in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft Zugriff auf die streitgegenständlichen Bilanzunterlagen der in Hongkong ansässigen Tochtergesellschaft haben dürfte. Da die Vermutung im Raume stünde, dass es zu Gewinnverlagerungen nach Hongkong gekommen sei, habe auch die niederländische Finanzverwaltung ein Interesse an einer gleichzeitigen Prüfung. Prüferanfragen stellten kein gleich effektives Mittel zur Informationsgewinnung dar, da die Antragstellerin in einem Prüfungszeitraum von zweieinhalb Jahren nicht ausreichend an der Aufklärung der Verrechnungspreisgestaltung mitgewirkt habe. Die Vereinbarung und Durchführung einer Simultanprüfung verstoße nicht gegen das Steuergeheimnis, da die Mitteilung der notwendigen Informationen gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO zulässig sei. Die deutsche Finanzverwaltung sei im Rahmen ihrer Ermittlungspflicht auch gehalten, Amtshilfe in Anspruch zu nehmen.

Dem Vorschlag folgte der Antragsgegner und teilte der Antragstellerin mit Schreiben vom 25.8.2016 mit, dass beabsichtigt sei, der Finanzverwaltung der Niederlande eine gleichzeitige Betriebsprüfung vorzuschlagen. Im Rahmen einer hierzu durchzuführenden Auswahlsetzung würden der Name der Antragstellerin, die Zielsetzung einer gleichzeitigen Prüfung, die Darstellung der zu klärenden Sachverhalte und Prüfungsfelder, die zu prüfenden Steuerarten und der Prüfungszeitraum dargestellt. 15

Daraufhin hat die Antragstellerin den vorliegenden Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung gemäß § 114 FGO gestellt. Mit dem Antrag wird das Ziel verfolgt, dem Antragsgegner zu untersagen, mit der Finanzverwaltung der Niederlande eine gleichzeitige Betriebsprüfung zu vereinbaren und die hierfür notwendigen Informationen zu übermitteln. 16

Die Antragstellerin vertritt die Auffassung, dass eine Mitteilung der sie betreffenden Informationen an die Finanzverwaltung der Niederlande gegen das Steuergeheimnis verstoße. Ihr stehe ein Unterlassungsanspruch entsprechend § 1004 Abs. 1 S. 1 BGB i.V.m. § 30 AO zu. 17

Die Einleitung einer gleichzeitigen Betriebsprüfung sei bereits mangels inhaltlicher Bestimmtheit und mangels Anhörung rechtswidrig. Der Antragsgegner habe bislang weder die zu prüfenden Veranlagungszeiträume noch die zu prüfenden Steuerarten benannt. Darüber hinaus habe die nach § 91 AO und dem BMF-Merkblatt zum Informationsaustausch 2015 vorgeschriebene Anhörung nicht stattgefunden. Eine Anhörung mit Schreiben vom 29.1.2016 habe sich nicht auf die jetzt beabsichtigte bilaterale Betriebsprüfung, sondern auf eine multilaterale Betriebsprüfung bezogen. 18

Darüber hinaus bestünde kein gemeinsames oder ergänzendes Interesse an einer gleichzeitigen Betriebsprüfung, so dass § 12 EUAHiG als Rechtsgrundlage ausscheide. Die deutsche Betriebsprüfung beabsichtige, niederländisches Steuersubstrat zu Gunsten einer Besteuerung in Deutschland zu verschieben. Hieran hätten die Niederlande kein Interesse. 19

Weiterhin sei der Informationsaustausch auch gemäß §§ 117, 111 AO unzulässig, da die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer zwischenstaatlichen Amtshilfe nicht vorlägen. Die begehrten Auskünfte müssten zur Durchführung der deutschen Besteuerung erforderlich sein. Erforderlich seien Auskünfte erst dann, wenn der um Amtshilfe ersuchende Staat die entsprechenden Informationen nach Ausschöpfung eigener Auskunftsquellen nicht erreichen könne. Das Betriebsprüfungsfinanzamt habe bislang jedoch nicht alle innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft. So seien für die Prüfungsjahre die Verrechnungspreisdokumentationen vorgelegt, ergänzt und konkretisiert worden. 20

Darüber hinaus sei es erforderlich, dass ein Steuerpflichtiger einer gleichzeitigen Prüfung zustimmen müsse. Eine solche Zustimmung werde nicht erteilt.

Schließlich sei das Ersuchen um eine gleichzeitige Betriebsprüfung ermessensfehlerhaft, da eine solche Betriebsprüfung aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht erforderlich sei. Sie sei im Übrigen auch unverhältnismäßig, da das Betriebsprüfungsfinanzamt zunächst alle nationalen Ermittlungsmöglichkeiten ausschöpfen müsse. 22

Es läge neben dem Anordnungsanspruch auch ein Anordnungsgrund vor, da bereits mit dem Vorschlag einer gleichzeitigen Betriebsprüfung der niederländischen Finanzverwaltung dem Steuergeheimnis unterliegende Daten der Antragstellerin mitgeteilt würden. 23

Im weiteren Verlauf des Verfahrens hat die Antragstellerin ergänzend vorgetragen, dass eine gleichzeitige Betriebsprüfung auch deshalb nicht erforderlich sei, da zwischen der Antragstellerin und der A Hongkong keine Gewinnaufteilung erfolgt sei. Bei der verwendeten Verrechnungspreismethode handele es sich nicht um einen profit split, vielmehr würden die Verrechnungspreise der Antragstellerin für von der A NL bezogene Waren anhand der Aufteilung der erwarteten erzielbaren Bruttomargen je ... ermittelt. Gemeinkosten würden nicht abgezogen. Folglich spielten Nettobetriebsergebnisse für die Preisfestsetzung zwischen der Antragstellerin und der A NL keine Rolle. Die Verrechnungspreiskalkulation habe auf Planzahlen und nicht auf Preisabsprachen beruht. Der konzerninterne Verrechnungspreis zwischen der Antragstellerin und der A NL werde ex ante von der Finanzabteilung der Antragstellerin mithilfe eines Excel?basierten Berechnungstools bestimmt (zu den Details Bl. 68 ff. der Verrechnungspreisdokumentation). Eine Preisabstimmung zwischen der Antragstellerin und der A Hongkong finde nicht statt (Bl. 30 der Verrechnungspreisdokumentation). Die Angemessenheit der Verrechnungspreisgestaltung sei verprobt worden. So sei eine Vergleichsanalyse mit den Rohgewinnmargen aus Programmen erstellt worden, die einerseits Waren aus Asien und andererseits Waren aus Europa zum Gegenstand gehabt hätten. Der Vergleich habe gezeigt, dass die Verrechnungspreise sie, die Antragstellerin, nicht unangemessen benachteiligen würden. Darüber hinaus hätte das Management auch unter Berücksichtigung der operativen Ist-Ergebnisse keinen Anlass gehabt, an der Angemessenheit der Berechnungsweise zu zweifeln. Auf der Grundlage einer transaktionsbezogenen Nettomargemethode zeige sich, dass die tatsächlichen Ergebnisse der Antragstellerin vergleichbar mit den tatsächlichen Ergebnissen anderer unabhängiger Unternehmen sei (zum Ganzen Bl. 76 ff. der Verrechnungspreisdokumentation). 24

Sie, die Antragstellerin, habe zur A Hongkong keine vertraglichen Beziehungen unterhalten. Rechnungen seien nur von der niederländischen Muttergesellschaft gestellt worden. Sie und die A Hongkong hätten vielmehr als unabhängige Entrepreneure jeweils Geschäftsbeziehungen zur A NL unterhalten. 25

Sie habe im Rahmen einer ergänzten Verrechnungspreisdokumentation Verträge übermittelt und eine Übersicht über Dienstleistungsverträge vorgelegt. Die tatsächliche Einhaltung der Vereinbarungen sei durch Vorlage von Rechnungen belegt worden. Sämtliche von der Betriebsprüfung aufgeworfenen Fragen seien beantwortet worden. 26

Soweit der frühere steuerliche Berater angenommen habe, es sei zu einem profit split gekommen, so sei dies falsch. Sie selbst habe keine eigene Steuerabteilung, so dass von ihr nicht erwartet werden könne, dass sie den Unterschied zwischen einem profit split und einem hypothetischen Fremdvergleich kenne. Soweit die Dokumentation des früheren steuerlichen Beraters Subsumtionsfehler enthalte, berechteste dies die Betriebsprüfung nicht, spätere 27

Erläuterungen zur Verrechnungspreismethodik außer Acht zu lassen. Die Betriebsprüfung müsse neutral ermitteln.

Selbst wenn man einen profit split unterstellte, sei eine gleichzeitige Betriebsprüfung ermessensfehlerhaft, da nicht erkennbar sei, wie die in den Niederlanden ansässige Gesellschaft zu den Verhältnissen der weit entfernt ansässigen Gesellschaft in Hongkong Auskunft erteilen könnte. 28

Weiterhin könne aus den Bilanzunterlagen der A Hongkong nicht abgeleitet werden, ob ein Bruttogewinn im Verhältnis zu Antragstellerin 50:50 aufgeteilt worden sei. 29

Entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung habe die A Hongkong eigene Außenumsätze erzielt. Die von der Betriebsprüfung herangezogenen Datenbanken enthielten keine Eintragungen über die Geschäftszahlen der A Hongkong, so dass unklar sei, woher die Betriebsprüfung ihre Erkenntnisse habe. 30

Nach eigenen Erkenntnissen habe die A Hongkong in den Jahren 2009-2012 Umsätze im dreistelligen Millionenbereich getätigt, so dass hieraus erkennbar sei, dass die Gesellschaft Außenumsätze erzielt habe und somit die angeforderten Bilanzunterlagen für eine Überprüfung der Gewinnverteilungen nicht brauchbar seien. 31

Sämtliche von dem Betriebsprüfungsfinanzamt aufgeworfenen Fragen ließen sich unter Rückgriff auf die Verrechnungspreisdokumentationen beantworten. Darüber hinaus habe die Antragstellerin stets alle Prüferanfragen beantwortet. Weiterhin seien über 80 Ordner mit Rechnungen über asiatische Produkte vorgelegt worden, die durchgängig die A NL als Rechnungsaussteller auswiesen. 32

Die Beschwerde gegen einen ablehnenden Beschluss sei zuzulassen, da die Frage des Umfangs der Anhörungspflicht grundsätzliche Bedeutung habe. Es sei klärungsbedürftig, ob einem Steuerpflichtigen gemäß § 117 Abs. 4 S. 3 i.V.m. § 91 AO im Rahmen einer Anhörung der Prüfungszeitraum für eine Simultanprüfung zu nennen sei. Darüber hinaus stelle sich die Frage, ob es vom Wortlaut und dem Sinn und Zweck von § 12 Abs. 1 S. 2 EUAHiG gedeckt sei, wenn der Fiskus mit der Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedstaates eine gleichzeitige Prüfung vereinbaren möchte, obwohl die inländische Prüfung bereits überdurchschnittlich lange andauert. Schließlich stelle sich die Frage, wie der Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ im Sinne von § 12 Abs. 1 S. 1 EUAHiG auszulegen sei. Dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund, dass eine Hürde dafür, dass die Finanzverwaltung keine steuerlich erheblichen Informationen erwarten könne, nicht so hoch gesetzt werden dürfe, dass der Steuerpflichtige den Gegenbeweis nicht führen könne. 33

Die Antragstellerin beantragt, 34

dem Antragsgegner einstweilen zu untersagen, mit der Steuerverwaltung der Niederlande eine gleichzeitige Betriebsprüfung der Antragstellerin und der A NL zu vereinbaren und durchzuführen, 35

hilfsweise dem Antragsgegner einstweilen zu untersagen, mit der Steuerverwaltung der Niederlande die für die Vereinbarung einer gleichzeitigen Betriebsprüfung der genannten Gesellschaften erforderlichen Kenntnisse und die im Rahmen der Durchführung einer gleichzeitigen Betriebsprüfung erlangten Informationen auszutauschen, 36

ganz hilfsweise dem Antragsgegner bis zur Entscheidung in der Hauptsache des beim Finanzgericht ... unter dem Az. ... anhängigen Verfahrens einstweilen zu untersagen, die niederländische Steuerverwaltung zu ersuchen, die nicht veröffentlichten Jahresabschlüsse der A Hongkong sowie Informationen über deren Gewinne über die A NL zu besorgen und bzw. oder an die deutsche Finanzverwaltung herauszugeben,

im Unterliegensfalle die Zulassung der sofortigen Beschwerde. 38

Der Antragsgegner beantragt, 39

den Antrag abzulehnen 40

Es fehle bereits an einem Anordnungsgrund. Die Antragstellerin habe nicht glaubhaft dargelegt, dass ihr wesentliche Nachteile entstünden, die nur durch eine einstweilige Anordnung abzuwenden wären. Sie trage lediglich vor, dass durch eine gleichzeitige Prüfung ihr subjektives Recht auf Wahrung des Steuergeheimnisses unmittelbar verletzt zu werden drohe. Sie habe nicht vorgetragen, dass ihre wirtschaftliche oder persönliche Existenz unmittelbar bedroht sei. 41

Darüber hinaus liege kein Anordnungsanspruch vor. Zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch werde gewährt, wenn die Finanzbehörden grenzüberschreitende Sachverhalte nicht angemessen aufklären könnten. Die Ermächtigung zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe ergebe sich aus § 117 Abs. 2 AO sowie §§ 1 Abs. 1, 4 Abs. 1 und 12 EUAHiG. Diese Vorschriften stellten eine Ermächtigungsgrundlage im Sinne von § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO dar, wonach die notwendigen Informationen an die niederländische Finanzverwaltung weitergegeben werden dürften. 42

Von deutscher Seite kämen für eine gleichzeitige Betriebsprüfung die VZ 2008 bis 2015 in Betracht (Bl. 76 GA). 43

Die beabsichtigte Auskunftserteilung sei auch verhältnismäßig und erforderlich. Im Verfahren der Betriebsprüfung sei streitig, welche Verrechnungsmethoden verwendet und wie Gewinne im Konzern verteilt worden seien. Dies ließe sich auf der Basis der bisher von der Antragstellerin vorgelegten Unterlagen nicht abschließend prüfen. Auch die vorgelegte nachgebesserte Verrechnungspreisdokumentation führe zu keinem anderen Ergebnis. Die Mitteilungen der Antragstellerin müssten unter Heranziehung der Bilanzunterlagen der A Hongkong verifiziert werden. Die Vorlage der entsprechenden Unterlagen sei nicht erfolgt, so dass die für die Besteuerung relevanten Informationen auf einem anderen Wege beschafft werden müssten. Hierfür sei eine gleichzeitige Betriebsprüfung mit der Finanzverwaltung der Niederlande ein geeignetes Mittel, da die niederländische Finanzverwaltung im Rahmen der Prüfung der Muttergesellschaft auch Zugriff auf die Bilanzunterlagen der in Hongkong ansässigen Tochtergesellschaft nehmen könne. Es handele sich nicht um eine unrechtmäßige Ermittlung ins Blaue hinein. Vielmehr sei Ziel der gleichzeitigen Betriebsprüfung, festzustellen, ob Gewinne im Konzern sachgerecht aufgeteilt worden seien. Hieran habe auch die niederländische Finanzverwaltung ein Interesse, da der Verdacht bestehe, dass Gewinne nach Hongkong verlagert worden seien. In Fachkreisen sei bekannt, dass Hongkong Gewinne aus dem Einkauf und Verkauf von Waren außerhalb Hongkongs steuerfrei belasse. Daher bestünde grundsätzlich immer ein Interesse, Gewinne dorthin zu verlagern. Die Konzernsteuerbilanzen zeigten, dass für die Jahre 2008-2012 nur sehr geringe Konzernsteuerquoten vorgelegen hätten. Die Antragstellerin habe in diesem Zusammenhang nicht offengelegt, in welchem Umfang die A Hongkong eigene Außenumsätze getätigt habe. Selbst wenn solche Umsätze getätigt worden seien, könnten diese eine Konzernsteuerquote 44

im Jahr 2008 i.H.v. 2,18 % nicht erklären, da Hongkong auf die Gewinne aus den entsprechenden Umsätzen einen Steuersatz von 16,5 % erhebe. Als plausible Erklärung für die niedrige Konzernsteuerquote bleibe nur, dass zwar der kalkulierte Rohgewinn, keinesfalls aber die tatsächlichen Nettogewinne zwischen der Gesellschaft in Hongkong und der Antragstellerin hälftig aufgeteilt worden seien. Dies hätte aber erfolgen müssen, da beide Gesellschaften ausweislich der Verrechnungspreisdokumentation gleichwertig zur Wertschöpfung beigetragen hätten. Ob tatsächlich eine entsprechende Gewinnverlagerung vorgenommen worden sei, lasse sich ohne Rückgriff auf die Bilanzunterlagen der Gesellschaft in Hongkong nicht klären.

Der bisherige Verlauf der Betriebsprüfung habe gezeigt, dass im Konzern kein Interesse daran bestehe, die angeforderten Bilanzunterlagen der deutschen Betriebsprüfung auf direktem Wege vorzulegen. Die Betriebsprüfung sei verpflichtet, die grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu überprüfen und die von der Antragstellerin getätigten Angaben zu verifizieren. Bei einer gleichzeitigen Betriebsprüfung gehe es nicht darum, Mehrsteuern zu generieren, sondern den Sachverhalt aufzuklären. 45

Weiterhin sei darauf hinzuweisen, dass die Frage der Verrechnungspreismethode im Rahmen der Betriebsprüfung durch die unterschiedlichen steuerlichen Berater der Antragstellerin unterschiedlich beantwortet worden seien. Die Gesellschaft M sei von einem profit split auf Rohgewinnbasis ausgegangen. Dies sei eine zweiseitige Methode, bei der beide Geschäftspartner ihre Finanzkennzahlen zur Durchführung der Gewinnaufteilung offenlegen müssten. Der aktuelle Berater hingegen spreche einmal von einer Rohgewinnaufteilung (ebenfalls eine zweiseitige Methode) und einmal von einer hypothetischen Preisermittlungsmethode, bei der der Einkaufspreis basierend auf den von der A Hongkong geschätzten Einkaufspreiskalkulation und einem für die Antragstellerin geschätzten Wertschöpfungsbeitrag berechnet worden sei. Eine spätere Verprobung sei jedoch nie durchgeführt worden. Eine solche Verprobung sei allerdings zwischen Fremden üblich. 46

Die Betriebsprüfung habe die Frage der Gewinnaufteilung bereits am Anfang thematisiert. Nachdem die angeforderten Bilanzunterlagen nicht vorgelegt worden seien, habe der frühere steuerliche Berater sein Mandat niedergelegt und sich ausdrücklich von der nunmehr vertretenen Rechtsansicht zur Verrechnungspreismethode distanziert. 47

Hinzuweisen sei darauf, dass die Antragstellerin Prüferanfragen zwar wortreich erwidert habe, wesentliche Fragen jedoch unbeantwortet gelassen habe. Nicht mitgeteilt worden sei, in welcher Höhe offshore-Gewinne in Hongkong angefallen seien. Hinsichtlich der Angemessenheit der Einkaufspreise sei darauf hinzuweisen, dass diese nicht unter Rückgriff auf die vorgelegten Eingangsrechnungen geprüft werden könnten. 48

Ob die vereinbarte Verrechnungspreismethode auch vertragskonform umgesetzt worden sei, könne ebenfalls durch Ermittlungen im Inland nicht festgestellt werden, da nicht verifiziert werden könne, ob die Gesellschaft in Hongkong ihre Einkaufspreise mit oder ohne Gewinnaufschlag weiter berechnet habe. Jedenfalls sei es nicht fremdüblich, Gewinne auf bloßer Budgetbasis aufzuteilen und im Anschluss keine Überprüfung hinsichtlich der tatsächlichen Verhältnisse vorzunehmen. Der Hinweis der Antragstellerin, dass die Buchführung der A Hongkong produktorientiert und nicht programmorientiert sei und eine Segmentierung auf die Landesgesellschaften nicht vorgenommen werden könne, verwundere, da doch angeblich kein Zugriff auf die Unterlagen aus Hongkong bestehe. Selbst wenn der Hinweis zutreffend wäre, spräche dies nicht gegen eine Simultanprüfung, da in diesem Zusammenhang eine Plausibilitätsprüfung durchgeführt werden könnte. 49

Wie sich die Wertschöpfungskette im Konzern darstelle, könne durch eine Prüfung im Inland nicht geklärt werden. Ursprünglich seien Funktionen, Risiken und eingesetzte Wirtschaftsgüter ausschließlich zwischen der Antragstellerin und der Gesellschaft in Hongkong verteilt worden. Der aktuelle steuerliche Berater habe neben diesen beiden Unternehmen noch der Muttergesellschaft gewichtige Funktionen und Risiken zugewiesen. Allein diesbezüglich bestehe ein Prüfungsinteresse auf Seiten der niederländischen Finanzbehörden hinsichtlich des Verrechnungspreissystems. 50

Darüber hinaus könne im Inland nicht geprüft werden, ob die hälftige Rohgewinnaufteilung sachgerecht und fremdüblich sei, da die Angaben in der Verrechnungspreisdokumentation insoweit von subjektiven Einschätzungen des deutschen Managements geprägt seien, die objektiv geprüft werden müssten. 51

In den Verrechnungspreisdokumentationen würden die Antragstellerin und die A Hongkong als Co-Entrepreneure angesehen, woraus folge, dass eine angemessene Verrechnungspreismethode nur auf Basis eines profit splits auf Nettobasis in Betracht komme und diesbezüglich die Wertschöpfungsbeiträge beider Gesellschaften genau zu analysieren seien. Selbst wenn man dies anders beurteilen würde, müsse die Betriebsprüfung eine Verprobung der bisherigen Einkünftezuordnungen vornehmen können. Dies sei im Inland ohne Rückgriff auf die Bilanzunterlagen aus Hongkong nicht möglich. 52

Da die Möglichkeit bestehe, dass Gewinnverlagerungen nach Hongkong vorgenommen worden seien, bestünde eine besondere Aufklärungspflicht der Betriebsprüfung. Die Ermittlungsmöglichkeiten im Inland seien insoweit ausgeschöpft, da im Inland an die Bilanzunterlagen der Gesellschaft in Hongkong nicht heranzukommen sei und daher nur eine Simultanprüfung mit der Konzernobergesellschaft die Möglichkeit eröffne, Einblick in die Geschäftsunterlagen der Gesellschaft in Hongkong zu erhalten. 53

Im Gegensatz zur Auffassung der Antragstellerin sei eine Auswertung der bei ihr vorliegenden Daten nicht zielführend, da die Antragstellerin ihre Waren ausschließlich über die niederländische Muttergesellschaft beziehe. Die Frage einer Gewinnverlagerung nach Hongkong könne anhand der Daten nicht aufgeklärt werden. 54

Entgegen der Auffassung der Antragstellerin könne eine Simultanprüfung auch ohne Zustimmung der Antragstellerin durchgeführt werden. Im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung solle lediglich eine einvernehmliche Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes angestrebt werden, nicht beabsichtigt sei eine einvernehmliche rechtliche Würdigung. 55

Schließlich habe die Betriebsprüfung den früheren steuerlichen Berater aufgefordert, mitzuteilen, welche Informationen er erhalten habe, um eine Verrechnungspreisdokumentation erstellen zu können. Die entsprechenden Unterlagen habe der frühere steuerliche Berater nicht vorlegen können, da er von der Antragstellerin nicht von seiner Schweigepflicht entbunden worden sei. 56

**II.** 57

Der Antrag ist unbegründet. 58

I. Die Antragstellerin hat keinen Anordnungsanspruch, dem Antragsgegner einstweilen zu untersagen, mit der Finanzverwaltung der Niederlande eine gleichzeitige Betriebsprüfung der Antragstellerin und der A NL zu vereinbaren und durchzuführen und die 59

hierfür notwendigen Informationen zu übersenden.

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).

1. Die Antragstellerin begehrt den Erlass einer Sicherungsanordnung, denn durch die gerichtliche Anordnung möchte sie verhindern, dass der Antragsgegner mit der Finanzverwaltung der Niederlande in Kontakt tritt, dieser Informationen über die Antragstellerin übermittelt und eine gleichzeitige Betriebsprüfung der Antragstellerin und der A NL vereinbart und durchführt.

2. Ein Anordnungsanspruch ist jedoch nicht gegeben.

Ein solcher ergibt sich nicht aus § 1004 Abs. 1 S. 1 BGB analog i.V.m. § 30 AO im Hinblick auf die Weiterleitung von Informationen zur Vorbereitung und Vereinbarung einer gleichzeitigen Betriebsprüfung, denn die Antragstellerin hat eine entsprechende Informationsweitergabe gemäß § 1004 Abs. 2 BGB zu dulden.

3. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO erlaubt die Offenbarung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, soweit sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Zu diesen Gesetzen gehören auch die Rechtsgrundlagen der Auskunftserteilung bzw. -einholung (Bozza-Bodden, DStJG Band 36, 2013, 133, 154).

Die Informationsweitergabe zum Zwecke der Vorbereitung, Vereinbarung und Durchführung einer gleichzeitigen Betriebsprüfung ist zulässig, da sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Das Steuergeheimnis steht einer Informationsweitergabe gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO nicht entgegen, da dem Antragsgegner gemäß § 117 Abs. 1 AO das Recht zusteht, zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch zu nehmen und gemäß Abs. 2 zwischenstaatliche Amtshilfe zu leisten, da die Voraussetzungen für die Vereinbarung einer gleichzeitigen Prüfung gemäß § 12 EUAHiG vorliegen.

4. Gemäß § 117 Abs. 1 AO können Finanzbehörden zwischenstaatliche Amtshilfe nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen. Gemäß Abs. 2 können die Finanzbehörden zwischenstaatliche Amtshilfe aufgrund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, innerstaatlich anwendbarer Rechtsakte der Europäischen Union sowie des EU- Amtshilfegesetzes (EUAHiG, welches die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 umsetzt) leisten.

a. Gemäß § 1 Abs. 1 EUAHiG regelt das Gesetz den Austausch von voraussichtlich erheblichen Informationen in Steuersachen zwischen Deutschland und anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Es ist anzuwenden auf jede Art von Steuern, die von einem oder für einen Mitgliedstaat für dessen Gebiets- oder Verwaltungseinheiten einschließlich der örtlichen Behörden erhoben werden. Ausnahmen regelt Abs. 2.

Nach § 12 Abs. 1 EUAHiG kann auf Vorschlag einer Finanzbehörde das zentrale Verbindungsbüro (im vorliegenden Fall der Antragsgegner) mit einem oder mehreren Mitgliedstaaten vereinbaren, im jeweils eigenen Hoheitsgebiet eine gleichzeitige Prüfung einer oder mehrerer Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse durchzuführen. Soweit nach § 4 EUAHiG zulässig, sind die hierbei erlangten Informationen sowie die für die Vereinbarung der Prüfung im Vorfeld erforderlichen Kenntnisse auszutauschen.

68

Gemäß § 12 Abs. 2 EUAHiG bestimmt die Finanzbehörde, welche Personen oder welche Personen sie für eine gleichzeitige Prüfung vorschlägt. Das zentrale Verbindungsbüro unterrichtet die betroffenen Mitgliedstaaten darüber, begründet die Auswahl und gibt den Zeitraum an, in welchem die gleichzeitige Prüfung durchgeführt werden soll.

69

b. Gemäß § 199 Abs. 1 AO hat die Betriebsprüfung die tatsächlichen rechtlichen Verhältnisse, die für die Besteuerungspflicht und die Bemessung der Steuer maßgebend sind, zu Gunsten und zu Ungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen. Die Finanzbehörde trägt also die Verantwortung für die Sachaufklärung, sie hat zugleich die Verfahrensherrschaft bei der Sachaufklärung. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen (Seer in Tipke/Kruse, § 199 AO, Rn. 1 mit Verweis auf § 88, Rn. 1). Soweit eigene Sachaufklärungen im Ausland unzulässig sind, muss sich die Finanzbehörde der zwischenstaatlichen Amtshilfe bedienen, um dem Untersuchungsgrundsatz zu entsprechen (Seer in Tipke/Kruse, § 88 Rn. 6).

70

c. Amtshilfeersuchen deutscher Finanzbehörden an ausländische Behörden stehen im Ermessen der deutschen Finanzverwaltung. Grundsätzlich muss die begehrte Auskunft für Zwecke der deutschen Besteuerung erforderlich sein. Dieser für die Amtshilfe allgemeingültige Grundsatz ergibt sich aus § 111 Abs. 1 AO, aber auch aus § 6 Abs. 1 S. 2 EUAHiG, wonach eine Finanzbehörde befugt ist, um „sachdienliche behördliche Ermittlungen“ zu ersuchen. Es entspricht der Rechtsprechung des EuGH, dass ein auf der Richtlinie 2011/16 beruhendes Informationsersuchen eines Mitgliedstaates an einen anderen Mitgliedstaat voraussetzt, dass die begehrte Information für eine Besteuerung im ersuchenden Staat „voraussichtlich erheblich ist“ (EuGH vom 15.5.2017, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373). Für die Vorbereitung einer gleichzeitigen Prüfung wurde dies in § 12 Abs. 1 S. 2 EUAHiG durch den Verweis auf § 4 ausdrücklich geregelt.

71

Mit dem Tatbestandsmerkmal der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ wurde der OECD-Standard (vgl. Art. 26 OECD-MA) im EU-AHiG übernommen. Hierdurch soll gewährleistet werden, dass ein Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten im größtmöglichen Umfang stattfindet (Schwarz in Schwarz/Pahlke, § 1 EUAHiG, Rn. 3). Zugleich soll klargestellt werden, dass es den Mitgliedstaaten nicht gestattet ist, sich an Beweisausforschungen ("Fishing Expeditions") zu beteiligen oder um Informationen zu ersuchen, bei denen es unwahrscheinlich ist, dass sie für die Steuerangelegenheiten eines bestimmten Steuerpflichtigen erheblich sind (vgl. Begründung zum Entwurf des EU-Amtshilfegesetz der Bundesregierung vom 25. Mai 2012, BR-Drucks. 302/12, S. 66 f.; FG Köln, Beschluss vom 07. September 2015, 2 V 1375/15, EFG 2015, 1769; EuGH vom 15.5.2017, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373).

72

73

Das Tatbestandsmerkmal der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ verlangt, dass zum Zeitpunkt des Ersuchens und der Informationsweitergabe eine vernünftige Möglichkeit aus Sicht des ersuchenden Vertragsstaates besteht, dass die begehrte Information für steuerliche Zwecke relevant sein wird (vgl. EuGH vom 15.5.2017, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373; FG Köln, Beschluss vom 07. September 2015, 2 V 1375/15, EFG 2015, 1769; Hendricks in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 26 Rn. 29; Czakert in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 26 Rn. 55). Die Daten müssen für die Subsumtion unter Besteuerungstatbestände des ersuchenden Vertragsstaates von Bedeutung sein (Hendricks in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 26 Rn. 29). Darauf, ob die Information nach ihrer Übermittlung tatsächlich relevant ist, kommt es nicht an und dies macht das ursprüngliche Ersuchen nicht unzulässig (Hendricks in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 26 Rn. 29; Czakert in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 26 Rn. 55).

5. Nach dieser Maßgabe ist der beabsichtigte Informationsaustausch für die Festsetzung von Steuern voraussichtlich erheblich und die Entscheidung, eine gemeinsame Betriebsprüfung anzustreben, ermessensfehlerfrei. 74

a. Die Frage der Angemessenheit von Verrechnungspreisen zwischen der Antragstellerin und im Ausland ansässigen Konzerngesellschaften sowie die Gewinnverteilung ist unzweifelhaft für die Besteuerung in Deutschland erheblich. 75

Der Antragsgegner hat nachvollziehbar dargestellt, welche steuerlichen Optimierungsmöglichkeiten sich aus der Einschaltung der in Hongkong ansässigen Gesellschaft ergeben können und weshalb aufgrund der in Hongkong bestehenden Steuerfreiheit von so genannten „offshore-Gewinnen“ ein besonderer Anreiz besteht, Gewinne dorthin zu verlagern und daher der Aspekt der Verrechnungspreisgestaltung eine besondere Prüfungsrelevanz hat. 76

Darüber hinaus hat die Betriebsprüfung unter Rückgriff auf öffentlich zugängliche Datenquellen Indizien dafür, dass Gewinne in einem erheblichen Umfang in Hongkong angefallen sind, während die Gewinne im Restkonzern verhältnismäßig niedrig ausfallen. 77

Vor diesem Hintergrund ist die Erwartungshaltung der Betriebsprüfung schlüssig, dass im Falle der tatsächlichen Durchführung einer gleichzeitigen Betriebsprüfung Informationen, die für die Angemessenheitsprüfung der Verrechnungspreisgestaltung relevant sind, gewonnen werden können, da in diesem Fall die niederländische Finanzverwaltung die Konzernmutter prüfen würde, welche ihrerseits unter anderem Auskunft über die bilanzielle Situation ihrer in Hongkong ansässigen Tochtergesellschaft geben könnte. Im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung ließe sich ableiten, in welchem Umfang Gewinne bei den jeweiligen Konzerngesellschaften entstanden sind. In dem Zusammenhang ließe sich auch die Behauptung der Antragstellerin prüfen, dass die Gesellschaft in Hongkong in erheblichem Umfang eigene Außenumsätze außerhalb des Konzerns getätigt habe. Unter Berücksichtigung der behaupteten Außenumsätze ließe sich auch die tatsächliche Gewinnverteilung im Konzern feststellen. 78

Auf diesem Weg ließe sich auch die von der Antragstellerin vorgetragene Behauptung überprüfen, die gewählte Verrechnungspreismethode habe tatsächlich auch im Ergebnis (also nicht nur bei der von der Antragstellerin gewählten ex ante Betrachtung) zu einer angemessenen Verteilung der Erträge geführt. Ohne Berücksichtigung der begehrten Bilanzunterlagen der A Hongkong hätte die Betriebsprüfung keine Möglichkeit, die aufgestellten Behauptungen tatsächlich zu überprüfen. Es gehört allerdings zur Aufgabe einer Betriebsprüfung, den Vortrag eines Steuerpflichtigen auch zu verifizieren. Soweit die Antragstellerin vorträgt, dass die Bilanzunterlagen aus Hongkong tatsächlich schon nicht 79

geeignet seien, eine entsprechende Verifikation vorzunehmen, so muss die Betriebsprüfung den Rahmen ihres gesetzlichen Auftrags wenigstens den Versuch unternehmen, auch diese entsprechende Behauptung zu überprüfen.

Soweit die Antragstellerin darüber hinaus die Auffassung vertritt, der Antragsgegner gehe von einer falschen bei der Klägerin angewendeten Verrechnungspreismethode aus, so ist zu berücksichtigen, dass die Auffassung des aktuellen steuerlichen Beraters über die tatsächlich verwendete Methode von der Auffassung des früheren steuerlichen Beraters abweicht und vor diesem Hintergrund die Betriebsprüfung das Recht und die Pflicht hat, diese bereits in der Sphäre der Antragstellerin liegenden Unstimmigkeiten aufzuklären und dabei sämtliche zur Verfügung stehenden Informationen heranzuziehen. Hierzu gehören auch die Bilanzunterlagen der A Hongkong, soweit die Möglichkeit besteht, diese im Rahmen einer gleichzeitigen Betriebsprüfung heranzuziehen zu können. 80

b. Gemäß § 6 Abs. 3 EUAHiG sind Amtshilfeersuchen gegenüber anderen Mitgliedstaaten subsidiär, d.h. vor einem Ersuchen muss eine Finanzbehörde alle nach der Abgabenordnung vorgesehenen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft haben, es sei denn die Durchführung der Ermittlungen wäre mit unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten verbunden oder stellt sich nicht als erfolgversprechend dar. Dieser Grundsatz der Subsidiarität gilt allgemein und folgt im deutschen Recht auch aus § 93 Abs. 1 S. 3 AO (Matthes in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 117, Rn. 80). 81

Entgegen der Auffassung der Antragstellerin hat die Betriebsprüfung im Hinblick auf die Bilanzunterlagen der A Hongkong sämtliche nach der Abgabenordnung vorgesehenen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft. Unstreitig ist die Antragstellerin nicht in der Lage, diese der Betriebsprüfung vorzulegen, und die A Hongkong ist nicht bereit diese zu übersenden. Vor diesem Hintergrund ist eine gleichzeitige Betriebsprüfung mit der Finanzverwaltung der Niederlande unter Einbeziehung der A NL eine Möglichkeit, im Wege der Amtshilfe zu versuchen, Einblick in die entsprechenden Daten zu erhalten. 82

Offenbleiben kann insoweit, ob das Erfordernis des Ausschöpfens inländischer Ermittlungsmöglichkeiten im Falle einer gleichzeitigen Betriebsprüfung überhaupt besteht. 83

c. Aus der Tatsache, dass die begehrten Informationen für eine Besteuerung in Deutschland voraussichtlich steuerlich erheblich sind und die Betriebsprüfung sämtliche inländischen Ermittlungsmaßnahmen ausgeschöpft hat, folgt, dass das Verfahren hinsichtlich einer gleichzeitigen Betriebsprüfung in ermessensfehlerfreier Weise eingeleitet werden kann. 84

Dem steht auch nicht entgegen, dass das bei der Antragstellerin laufende Betriebsprüfungsverfahren bereits über einen längeren Zeitraum geführt wird. Aus § 12 EUAHiG folgt nicht, dass gleichzeitig durchzuführende Betriebsprüfungsverfahren auch gleichzeitig beginnen müssen. Ein gleichzeitiger Beginn ließe sich im vorliegenden Fall auch nicht mit dem von der Antragstellerin hervorgehobenen Erfordernis in Einklang bringen, zuvor sämtliche inländischen Ermittlungsmaßnahmen auszuschöpfen. 85

d. Die Zustimmung der Antragstellerin zur Durchführung einer gleichzeitigen Betriebsprüfung ist nicht erforderlich. Ein entsprechendes Zustimmungserfordernis für die Einleitung und Durchführung einer gleichzeitigen Betriebsprüfung ergibt sich nicht aus § 117 Abs. 4 AO oder dem EUAHiG. 86

Soweit – wie von der Antragstellerin angeführt – von Spensberger/Steiner (ISR 2015, 156 ff.) die Auffassung vertreten wird, eine Zustimmungspflicht ergebe sich aus § 117 Abs. 4 S. 2 87

und 3 AO, so bleiben diese eine Begründung hierfür schuldig. Bereits vom Wortlaut her wird in der Vorschrift nur die Anhörung geregelt, nicht jedoch ein Zustimmungsvorbehalt normiert. Ein solcher ist auch nicht unter teleologischen Gesichtspunkten anzunehmen. Im Gegenteil würde das Ziel, welches mit einer gleichzeitigen Betriebsprüfung verfolgt wird, nämlich eine effiziente Prüfung sicherzustellen, konterkariert, wenn eine gleichzeitige Betriebsprüfung von der Zustimmung der Berichtsfirma abhinge.

e. Die gleichzeitige Betriebsprüfung hängt auch nicht von einem Antrag der Antragstellerin ab. Das Finanzamt für Betriebsprüfung will überprüfen, ob es gegebenenfalls zu Gewinnverlagerungen nach Hongkong gekommen ist. Es kann davon ausgegangen werden, dass die niederländischen Finanzbehörden an der Prüfung dieser Frage ebenfalls ein Interesse haben. Dies bedeutet allerdings nicht, dass das Ziel der Betriebsprüfung bereits zum jetzigen Zeitpunkt darin gesehen werden kann, eine rechtlich verbindliche Verständigung über die ertragsteuerliche Behandlung eines einvernehmlich festgestellten Sachverhaltes mit der niederländischen Finanzverwaltung herzustellen. Hierfür müsste es Anhaltspunkte geben, dass Gewinne von Deutschland in die Niederlande oder umgekehrt verlagert worden sind und vor diesem Hintergrund zwischen Deutschland und den Niederlanden eine Verständigung herbeigeführt werden soll. Hiervon geht die Betriebsprüfung allerdings nicht aus. Vielmehr soll die Möglichkeit geprüft werden, ob Gewinne nach Hongkong verlagert worden sind. Ob und inwieweit dies dazu führt, dass es zu einer Doppelbesteuerung in Deutschland und den Niederlanden kommt, die durch eine Verständigung beseitigt werden könnte, ist derzeit überhaupt nicht absehbar. Vor diesem Hintergrund kann das Ziel der gleichzeitigen Betriebsprüfung – wie vom Antragsgegner dargestellt – derzeit nur eine Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhalts zum Ziel haben.

88

Vor diesem Hintergrund besteht somit kein Antragsbedürfnis, da kein Verständigungsverfahren im Raum steht.

89

f. Es liegt auch kein Verfahrensfehler im Hinblick auf eine fehlende Anhörung vor.

90

Gemäß § 117 Abs. 4 S. 3 AO in Verbindung mit § 91 AO ist der betroffene inländische Steuerpflichtige vor Übersendung von Informationen an eine ausländische Finanzverwaltung zwecks Einleitung einer gleichzeitigen Außenprüfung anzuhören, es sei denn, es liegt ein Ausnahmefall gemäß § 12 Abs. 5 EUAHiG vor.

91

Gemäß Ziffer 3.2 des „Merkblatts über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ (BMF vom 9.1.2017, IV B 6-S 1315/16/10016:002, BStBl. I 2017, 89) bzw. Ziffer 3.1.1 des „Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen“ (BMF vom 23.11.2015, IV B 6-S 1320/07/10004:007, BStBl. I 2015, 928) ist für die Anhörung die Behörde zuständig, die die Außenprüfung durchführt, im vorliegenden Fall also das Finanzamt für GKBp.

92

Gemäß § 91 AO steht die Art und Weise der Anhörung im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzamts (Rätke in Klein, § 91 AO, Rn. 1 m. w. N.). Eine unterbliebene notwendige Anhörung stellt einen Verfahrensfehler dar, die allerdings nach § 126 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 AO bis zum Abschluss eines finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt und damit geheilt werden kann. In Fällen des europäischen Auskunftsverkehrs wird spätestens durch das Bundeszentralamt für Steuern die Anhörung eines Betroffenen Steuerpflichtigen gewährleistet, wenn diese vor Weiterleitung des Ersuchens an die ausländische Behörde erfolgt (Matthes in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 117, Rn. 230).

93

94

Vorliegend hat das Finanzamt für GKBp mit Schreiben vom 28.1.2016 die Antragstellerin darauf hingewiesen, dass beabsichtigt sei, eine multilaterale Betriebsprüfung unter Beteiligung mehrerer europäischer Finanzverwaltungen, unter anderem der niederländischen, durchzuführen.

Mit Schreiben vom 25.8.2016 hat der Antragsgegner die Antragstellerin darauf hingewiesen, dass beabsichtigt sei, eine gleichzeitige Prüfung mit der Finanzverwaltung der Niederlande durchzuführen. 95

Unabhängig von der Frage, ob – wie von der Antragstellerin vertreten – die Anhörung vom 28.1.2016 für das geplante gleichzeitige Betriebsprüfungsverfahren mit den Niederlanden keine Bedeutung hatte, da es sich auf eine multilaterale und nicht eine bilaterale Betriebsprüfung bezogen hat, so ist der Antragstellerin jedenfalls durch Schreiben des Antragsgegners vom 25.8.2016 die Gelegenheit gegeben worden, Einwendungen gegen die geplante Weitergabe von Informationen vorzubringen. Dabei mag dahinstehen, ob der Antragsgegner nach den in den Merkblättern des BMF aufgestellten Grundsätzen verwaltungsintern für eine entsprechende Anhörung zuständig war. Unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck einer Anhörung vor Weiterleitung von Informationen an eine Finanzverwaltung eines anderen Staates wurde der Antragstellerin rechtzeitig Gelegenheit gegeben, sich vor Weitergabe von Informationen an die Behörden der Niederlande zu äußern. Vor diesem Hintergrund kann die Antragstellerin nicht mit Erfolg geltend machen, sie sei nicht vor einer Weitergabe von Informationen gehört worden, da bis zum jetzigen Zeitpunkt Informationen überhaupt noch nicht weitergegeben wurden, die Antragstellerin im vorliegenden Verfahren – sowie in einem früheren Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes (2 V 519/16) – jedoch umfangreich ihre Bedenken gegen die Informationsweitergabe an niederländische Finanzbehörden vortragen konnte. Dies betrifft auch die Frage des voraussichtlichen Prüfungszeitraums, da der Antragsgegner im vorliegenden gerichtlichen Verfahren ausdrücklich klargelegt hat, dass die Jahre 2008-2015 aus deutscher Sicht Gegenstand einer gleichzeitigen Betriebsprüfung sein sollten. Diesbezüglich konnte sich die Antragstellerin auch äußern. 96

g. Vor dem Hintergrund ist der geplante Vorschlag einer gleichzeitigen Betriebsprüfung auch entgegen der Auffassung der Antragstellerin hinreichend bestimmt, da der Antragsgegner als geeignete Prüfungszeiträume die Veranlagungszeiträume 2008-2015 benannt hat. 97

II. Soweit mit dem Hilfsantrag begehrt wird, dem Antragsgegner einstweilen zu untersagen, der niederländischen Finanzverwaltung zum Zwecke der Vereinbarung einer gleichzeitigen Prüfung Informationen weiterzugeben, so ist über die Zulässigkeit bereits im Rahmen des Hauptantrages entschieden worden, da die Vereinbarung und Durchführung einer gleichzeitigen Prüfung auf Vorschlag der deutschen Finanzverwaltung hin zwingend die vorherige Weiterleitung der hierfür notwendigen Informationen an die niederländische Finanzverwaltung voraussetzt. 98

Der Hilfsantrag hat also keinen Erfolg. 99

III. Der Hilfsantrag im Hinblick auf die Aussetzung des Verfahrens bis zum Abschluss des Verfahrens beim FG ..., Az. ..., hat keinen Erfolg, da die Klage inzwischen abgewiesen wurde. 100

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 101

102

V. Die Beschwerde gemäß § 128 Abs. 3 FGO war nicht zuzulassen, da die Sache weder grundsätzliche Bedeutung hat, noch zur Fortbildung des Rechts oder der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erforderlich ist.

Eine Beschwerde ist insbesondere nicht im Hinblick auf die Frage des Umfangs der Anhörungspflicht zuzulassen, da die Antragstellerin vor Weitergabe von Informationen an die niederländische Finanzverwaltung angehört wurde und sich aus dem Vorbringen des Antragsgegners eindeutig ergibt, welche Prüfungszeiträume Gegenstand einer gleichzeitigen Betriebsprüfung sein sollen. 103

Auch die Frage, ob eine gleichzeitige Prüfung noch durchgeführt werden darf, wenn eine Betriebsprüfung bereits begonnen hat, rechtfertigt nicht die Zulassung einer Beschwerde, da der Antragsgegner in Entsprechung mit der Rechtsauffassung der Antragstellerin zunächst versucht hat, inländische Ermittlungsmethoden auszuschöpfen. 104

Schließlich ist die Frage, was unter dem Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ zu verstehen ist, eine Beschwerde nicht zuzulassen. Eine Erläuterung des Begriffs ergibt sich bereits aus der Rechtsprechung des EuGH (EuGH vom 15.5.2017, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373). Die Frage, ob eine voraussichtliche Erheblichkeit nur dann nicht angenommen werden kann, wenn die Annahme, steuerlich relevante Informationen zu erlangen, „ausgeschlossen, fernliegend oder abstrus“ ist, ist im vorliegenden Verfahren nicht entscheidungserheblich. Entscheidend ist, ob „vernünftigerweise die Möglichkeit besteht“, dass sich erbetene Auskünfte als erheblich erweisen. Hiervon ist das Gericht im Streitfall ausgegangen. 105